



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., dieciséis (16) de junio de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001233300020140016501(22389)
Demandante: INGENIERÍA Y MONTAJES ELECTROMECAÑICOS- INMEL S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN.
Temas: Impuesto sobre la renta año 2008. Sanción por devolución impropcedente.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 14 de diciembre de 2015¹, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquía, que dispuso:

“PRIMERO: NIÉGASE las súplicas de la demanda.

SEGUNDO. SE CONDENA EN COSTAS a la parte demandante, sociedad INGENIERÍA Y MONTAJES ELECTROMECAÑICOS S.A.- INMEL S.A., las que serán liquidadas por la Secretaría de esta Corporación y se fija como agencias en derecho la suma de **DOS MILLONES SETENTA Y TRES MIL SETECIENTOS SESENTA PESOS (\$2.703.760)**

SEGUNDO: NOTIFÍQUESE ESTA SENTENCIA de conformidad con el artículo 203 del CPACA.”

ANTECEDENTES

El 14 de abril de 2009 la demandante presentó su declaración de renta por el año gravable 2008 en la que liquidó un saldo a favor de \$820.974.000², que fue solicitado en devolución y/o compensación el 5 de mayo de 2009. La solicitud fue resuelta favorablemente por la autoridad tributaria mediante Resolución nro. 10493 del 16 de junio de 2009³.

La DIAN inició proceso de determinación, en virtud del cual profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412012000037 del 1.º de marzo de 2012⁴. En esta última, la autoridad tributaria modificó el saldo a favor determinado por la demandante y lo liquidó en \$613.598.000.

¹ Folio 149 c. p.

² Folios 55 c. p.

³ Folios 150 c. p.

⁴ Folios 45 a 51 c. p.





El 27 de abril de 2012, la demandante corrigió la declaración de renta inicialmente presentada⁵, en la que liquidó un saldo a favor de \$677.406.000 y realizó el pago de la sanción por inexactitud determinada en la liquidación oficial de revisión reducida de conformidad con el artículo 713 del Estatuto Tributario por \$63.808.000.

En esta misma fecha, efectuó el pago de la suma total de \$224.696.000 mediante Recibo Oficial de Pago⁶, que fue discriminada de la siguiente manera:

Concepto	Valor
Diferencia de impuesto a cargo determinado inicialmente (\$84.373.999) y el determinado en la Liquidación Oficial de Revisión (\$164.133.000)	\$79.760.000
Sanción inexactitud reducida artículo 713 del Estatuto Tributario	\$63.808.000
Intereses	\$81.128.000
Total	\$224.696.000

El 30 de abril de 2012, la demandante radicó solicitud de reducción de la sanción por inexactitud liquidada en la Liquidación Oficial de Revisión y adjunto la declaración de renta corregida y el recibo oficial de pago con fecha del 27 de abril de 2012 por \$224.696.000.

La DIAN negó la reducción de la sanción mediante Resolución nro. 1123622012000002 del 12 de junio de 2012⁷, al considerar que la demandante debía pagar \$143.568.000 correspondiente a la diferencia entre el saldo a favor compensado (\$820.974.000) y el saldo a favor de la declaración de corrección (\$677.406.000) y \$165.752.000 por concepto de intereses, para un total de \$309.320.000 y no la suma liquidada y pagada por \$224.696.000.

El 10 de agosto de 2012 Ingeniería y Montajes Electromecánicos S.A. interpuso recurso de reconsideración⁸ en contra del acto que negó la reducción de la sanción de inexactitud, sin embargo, la administración confirmó su decisión en la Resolución nro. 112362013000027 del 25 de junio de 2013⁹.

Previo pliego de cargos del 24 de abril de 2012, la autoridad tributaria expidió la Resolución nro. 112412012000767 del 2 de noviembre de 2012¹⁰, por medio de la cual impuso sanción por devolución improcedente ordenando el reintegro de la suma de \$207.376.000, producto de la diferencia entre el saldo a favor inicialmente declarado (\$820.974.000) y el determinado en la Liquidación Oficial de Revisión (\$613.598.000) más los intereses moratorios aumentados en un 50%. Esta resolución fue recurrida el 22 de noviembre de 2012¹¹, y confirmada mediante Resolución nro. 900.163 del 9 de octubre de 2013¹², notificada el 24 de octubre de 2013¹³.

⁵ Folio 54 c. p.

⁶ Folio 53 c. p.

⁷ Folio 196 a 200 c. p.

⁸ Folio 61 a 71c. p.

⁹ Folio 72 a 76 reverso c. p.

¹⁰ Folios 161 a 164 c. p.

¹¹ Folios 176 a 185 c. p.

¹² Folios 223 a 230 reverso c. p.

¹³ Folios 231 c. p.





DEMANDA

La sociedad Ingeniería y Montajes Electromecánicos S.A.- INMEL S.A., en adelante INMEL, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de Contencioso Administrativo, formuló mediante apoderado ante esta jurisdicción las siguientes pretensiones¹⁴:

“1. Que es nula la Resolución Sanción por Devolución Improcedente No. 112412012000767 del 2 de noviembre de 2012, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín.

2. Que es nula la Resolución No. 900.163 del 9 de octubre de 2013, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

Como consecuencia directa de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos acusados, se declare el resarcimiento de los perjuicios por ellos ocasionados.”

La demandante invocó como normas violadas los artículos 2, 4, 6, 13, 29, 83, 90, 95, 228, 230, 241, 243 y 363 de la Constitución Política; 1, 2, 3, 4, 10, 13, 93, 102, 103, 137, 138 y 161 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 107, 117, 172, 647, 670, 702, 703, 704, 705, 706, 710, 713, 714, 720, 721, 722, 723 y 747 del Estatuto Tributario; 5 y 6 de la Ley 678 de 2001 y 619 y 905 del Código de Comercio.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente¹⁵:

Adujo que es pertinente exponer los argumentos del proceso de determinación en el proceso sancionatorio porque ambos procesos están relacionados y en este sentido, si el saldo a favor es conforme a derecho, la sanción por devolución y/o compensación improcedente no procede.

Así, señaló que el requerimiento especial se profirió de manera extemporánea que no operó la suspensión del término porque la inspección tributaria nunca se practicó y el emplazamiento para corregir únicamente tenía como fin ampliar el plazo para su expedición e indicó que no era procedente el rechazo de las deducciones por concepto del contrato de factoring, porque cumplieron con los presupuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario, y además precisó que el contrato de factoring no tiene naturaleza de compraventa como lo señaló la demandada.

Finalmente, afirmó que no procedía la sanción por devolución improcedente, pues esta tiene como base actos administrativos que adolecían de nulidad.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos¹⁶:

¹⁴ Folios 2 c. p.

¹⁵ Folios 12 a 22 c.p

¹⁶ Folios 125 a 133 reverso c .p



Indicó que el proceso de determinación y el proceso sancionatorio son procesos independientes, de manera que no es jurídicamente aceptable aducir los mismos argumentos en ambos procesos.

La demandante al presentar la solicitud de reducción de la sanción por inexactitud aceptó su contenido y renunció de manera facultativa al derecho de defensa frente a la liquidación oficial de revisión.

La administración cumplió con todos los presupuestos para la imposición de la sanción por devolución improcedente, pues (i) la demandante solicitó la devolución y le fue resuelta favorablemente, (ii) se expidió y notificó la liquidación oficial de revisión en la que se modificó el saldo a favor liquidado por la demandante, y (iii) la demandada expidió el pliego de cargos en el que ordenó el reintegro de la suma devuelta con los intereses incrementados en un 50%.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo de Antioquia**, negó las pretensiones de la demanda bajo las siguientes consideraciones¹⁷:

Precisó que la liquidación oficial de revisión se encontraba amparada bajo la presunción de legalidad, que no le correspondía decidir sobre la presunta ilegalidad del requerimiento especial y que únicamente estaba facultado a pronunciarse sobre la legalidad de los actos administrativos de carácter sancionatorio.

Dado que el pliego de cargos fue expedido dentro el término de dos (2) años contados a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión, no se evidencia ningún vicio que invalide la actuación administrativa, ni la alegada vulneración al debido proceso.

Finalmente, adujo que la sanción por devolución improcedente corresponde a la suma a reintegrar devuelta de forma improcedente, que en el caso concreto ascendía a \$207.376.000 más los intereses aumentados en un 50%.

Se condenó en costas y agencias en derecho a la demandante.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandante** apeló el fallo por las siguientes razones¹⁸:

Señaló que la demandada debió rechazar la declaración de corrección previa la expedición de la resolución que negó la reducción de la sanción por inexactitud. Señaló que la sentencia de primera instancia incurrió en vía de hecho por violación al debido proceso por defecto sustantivo y fáctico por cuanto la demandante cumplió con los requisitos del artículo 713 del Estatuto Tributario para la procedencia de la corrección y reducción de la sanción.

¹⁷ Folios 262 a 273 reverso c. p.

¹⁸ Folios 281 a 295 c. p.



Además, indicó que está probado que la inspección tributaria no fue notificada ni practicada y por tanto, el término para notificar el requerimiento especial no fue suspendido de conformidad con el artículo 706 del Estatuto Tributario.

Precisó que el emplazamiento para corregir únicamente debió ser formulado si existían indicios de inexactitud y en el caso concreto este fue expedido única y exclusivamente para ampliar el término de notificación del requerimiento especial.

Finalmente, reiteró que el proceso de determinación y el sancionatorio se relacionan pues el indicio de inexactitud es la base de ambos procesos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandada**¹⁹ reiteró lo indicado en la contestación de la demanda e hizo énfasis en que el proceso de determinación y el proceso sancionatorio son independientes. Señaló que la sanción por devolución improcedente se impuso dentro de los términos legales y la demandante no alegó violación alguna.

La **parte demandante**²⁰ reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación e indicó que no podía entenderse que renunció al recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial de revisión.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la entidad demandante le corresponde a la Sala pronunciarse sobre si era procedente la imposición de la sanción por devolución improcedente.

No existe sustento jurídico para la procedencia de la sanción establecida en el artículo 670 del Estatuto Tributario

La demandante esgrimió los argumentos del proceso de determinación en su escrito de apelación del proceso sancionatorio, debido a que, a su criterio ambos procesos tienen la misma base jurídica.

Al respecto esta Sección, precisa que el proceso de determinación y el proceso sancionatorio son dos procesos independientes, en el primero se busca establecer la real existencia del saldo a favor y el segundo se impone una multa correspondiente al reintegro del saldo devuelto de forma improcedente con los intereses correspondientes incrementados en un 50%, de conformidad con el artículo 670 del Estatuto Tributario vigente para el momento de los hechos del caso en estudio. Al respecto, no es procedente como lo pretende la demandante, que se analicen los argumentos para la declaratoria de nulidad de los actos administrativos de determinación dentro del proceso sancionatorio, más aún cuando los presupuestos sustanciales y el procedimiento aplicable son diferentes.

¹⁹ Folios 306 a 308 c. p.

²⁰ Folios 327 a 331 c. p.



Si bien ambos procesos son independientes, se relacionan entre si, pues a partir del resultado del proceso de determinación se establecerá la existencia del saldo a favor, su monto, y, en consecuencia, se tendrá certeza sobre si hay lugar al reintegro de suma alguna, a pago de intereses y a la imposición de la sanción por devolución improcedente.

Se ha indicado en reiteradas ocasiones:

“No obstante, si bien el procedimiento sancionatorio es autónomo e independiente al de determinación, el resultado de este último se ve afectado en la determinación de la sanción por devolución o compensación improcedente, razón por la cual, cuando ya se ha proferido sentencia en el proceso de determinación, se debe partir del reconocimiento de sus efectos para la cuantificación de la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario”²¹

“(…)el resultado final de la discusión jurídica sobre el saldo a favor que haya sido compensado o pedido en devolución, ya sea por el agotamiento de la vía gubernativa cuando no se demande en nulidad y restablecimiento del derecho el acto de determinación del tributo o, en vía judicial, cuando se presente dicha demanda y se falle definitivamente, se verá reflejado en el acto sancionatorio, pues el monto de imposición debe informarse en los supuestos definitivos establecidos por la Administración o por la jurisdicción, respecto del acto de determinación del tributo”.²²

“Ahora, la decisión del a quo materializó el vínculo jurídico que existe entre el proceso sancionatorio y el de determinación oficial, si se tiene en cuenta lo reiterado por esta Sección, en el sentido que si bien el acto sancionatorio y el acto de determinación guardan independencia y autonomía, la definición de este segundo acto influye directamente en el acto sancionatorio, comoquiera que el monto a reintegrar, base de los intereses moratorios y de la sanción por devolución improcedente, será el valor del saldo a favor improcedente que se establezca en el acto de determinación oficial”²³.

En este sentido, se debe partir de la independencia y autonomía de los procesos de determinación y sancionatorio, pero de la incidencia directa que tienen los efectos de la decisión definitiva del proceso de determinación para la cuantificación de la sanción por devolución improcedente.

En el caso concreto, el a quo, negó las pretensiones de la demanda con base en la presunción de legalidad de los actos administrativos demandados, pues para ese momento no existía una providencia de carácter definitivo en el proceso de determinación.

No obstante, esta Sección profirió sentencia definitiva el 25 de noviembre de 2021²⁴, expediente nro. interno 22766 en la que se declaró la nulidad de las Resoluciones nro.

²¹ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 5 de noviembre de 2020, expediente nro. 23863, C.P. Milton Chaves García.

²² CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 16 de noviembre de 2016, expediente nro. 21969, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²³ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 15 de julio de 2021, expediente nro. 24955, C.P. Myriam Stella Gutiérrez.

²⁴ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 25 de noviembre de 2021, expediente nro. 22766, C.P. Myriam Stella Gutiérrez.



112362012000002 de 12 de junio de 2012 y 112362013000027 de 25 de junio de 2013 proferidas por la DIAN en razón a que la demandada liquidó parte de los intereses moratorios sobre una base que incluía la sanción por inexactitud reducida y a título de restablecimiento del derecho aceptó la declaración de corrección presentada por la demandante el 27 de abril de 2012.

Lo anterior fue expresado así:

“En efecto, la Administración liquidó parte de los intereses moratorios sobre una base que incluía la sanción por inexactitud reducida, desconociendo que de acuerdo con el artículo 634 del Estatuto Tributario, los intereses, se causan sobre los impuestos, anticipos y retenciones, que no sobre las sanciones. (...)

Los intereses moratorios solo podían ser liquidados sobre el valor del mayor impuesto liquidado, esto es, sobre la suma de \$79.760.000, sin incluir la sanción por inexactitud reducida, pues reitera la Sala, no procede la liquidación de intereses moratorios sobre sanciones.

Dado que el demandante liquidó los intereses moratorios sobre el mayor valor del impuesto (\$79.760.000), como correspondía, y lo hizo desde la presentación de la declaración de renta del año 2008 hasta la fecha de la declaración de corrección provocada (27 de abril de 2012), estaría cubierta la temporalidad prevista en el precepto antes señalado.

Por lo anterior, la Sala concluye que el pago efectuado por la actora, cumplía con la exigencia del artículo 713 del Estatuto Tributario, y en consecuencia, procedía la corrección provocada, y con ella, la sanción por inexactitud reducida al 50%.”²⁵

Como consecuencia se mantuvo el saldo a favor liquidado por la demandante en la declaración de corrección y se determinó un impuesto a cargo de \$164.133.000, una sanción por inexactitud reducida de \$63.808.000, para un saldo a favor de \$677.606.000:

Concepto	Declaración inicial	Declaración de corrección	Actos administrativos	Consejo de Estado
Total impuesto a cargo por operaciones gravadas	\$84.373.000	\$164.133.000	\$164.133.000	\$164.133.000
Saldo a favor periodo anterior	\$0	\$0	\$0	\$0
Retenciones	\$905.347.000	\$905.347.000	\$905.347.000	\$905.347.000
Sanciones		\$63.808.000	\$ 127.616.000	\$63.808.000
Total saldo a favor	\$820.974.000	\$677.406.000	\$ 613.598.000	\$677.406.000

En dicho fallo se estableció que mediante recibo oficial de pago con fecha 27 de abril de 2012, el contribuyente pagó la suma de \$224.696.000 discriminada así:

Concepto	Valor
Mayor impuesto a cargo del determinado en la declaración inicial	\$79.760.000
Sanción inexactitud reducida artículo 713 del E.T.	\$63.808.000
Intereses	\$81.128.000
Total	\$224.696.000

²⁵ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 25 de noviembre de 2021, expediente nro. 22766, C.P. Myriam Stella Gutiérrez.





En este sentido, si los actos de liquidación oficial que tenían por improcedente el saldo a favor se declararon nulos y en consecuencia se aceptó la declaración de corrección presentada por la demandante el 27 de abril de 2012, no hay lugar a la imposición de la sanción por compensación improcedente pues la suma por concepto de impuesto a cargo indebidamente compensado fue efectivamente reintegrada y no existe sustento jurídico para la procedencia de la sanción establecida en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

En consideración a lo anterior, esta Sala declara la nulidad de los actos administrativos demandados por carecer de sustento jurídico, en consecuencia, se revocará la sentencia apelada.

Condena en costas

Se observa que, a la luz de los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas (gastos procesales y agencias en derecho) en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

En mérito de lo expuesto, **el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

PRIMERO: Revocar la sentencia del 14 de diciembre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, en su lugar:

SEGUNDO: DECLARAR la nulidad de la Resolución Sanción nro. 112412012000767 del 2 de noviembre de 2012 y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración nro. Resolución nro. 900.163 del 9 de octubre de 2013, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección de Impuestos de grandes contribuyentes y la Dirección de gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN.

SEGUNDO: Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado Electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección
Salvo voto

(Firmado Electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO



Radicación: 05001-23-33-000-2014-00165-01(22389)
Demandante: Ingeniería y Montajes Electromecánicos S.A. Inmel S.A
FALLO

(Firmado Electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado Electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salvo voto

(Firmado Electrónicamente)
HUMBERTO ANÍBAL RESTREPO VÉLEZ
Conjuez

