



Radicado: 25000-23-37-000-2019-00546-01 (26985)

Demandante: UNISYS DE COLOMBIA S.A.

FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintiuno (21) de marzo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00546-01 (26985)
Demandante: UNISYS DE COLOMBIA S.A.
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN

Temas: Sanción por devolución improcedente. Saldo a favor de la declaración del impuesto sobre la renta - año gravable 2011

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 19 de mayo de 2022, dictada por el Tribunal Administrativo del Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas¹.

ANTECEDENTES

El 1.º de octubre de 2012², el contribuyente presentó solicitud de devolución del saldo a favor generado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, el cual fue reconocido por la DIAN mediante la Resolución nro. 6282-1815 del 10 de diciembre de 2012³.

Previo pliego de cargos⁴, la administración profirió la Resolución Sanción nro. 900032 del 17 de abril de 2018⁵, a través de la cual impuso sanción por devolución improcedente del saldo a favor originado en la declaración de renta del año 2011, ordenando el reintegro de \$491.036.000 más los intereses moratorios, e impuso multa por valor de \$98.207.000.

Contra este acto la sociedad interpuso recurso de reconsideración⁶, que fue resuelto mediante la Resolución nro. 002907 del 24 de abril de 2019⁷, en la cual modificó la suma devuelta de forma improcedente a \$242.518.000 y redujo la multa a \$48.503.600.

¹ Folios 1 a 20, índice 2, SAMAI.

² Folios 7 y 8, c.a. nro. 1.

³ Folios 9 y 10, c.a. nro. 1.

⁴ Folios 51 a 53, c.a. nro. 1. Pliego de cargos nro. 312382018000005 del 7 de febrero de 2018.

⁵ Folios 1 a 14, índice 2, SAMAI.

⁶ Folios 169 a 182, c.a. nro. 1.

⁷ Folios 15 a 36, índice 2, SAMAI.



DEMANDA

UNISYS DE COLOMBIA S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló ante esta jurisdicción las siguientes pretensiones⁸:

“Suplico al Honorable Tribunal que, previos los trámites jurisdiccionales y la revisión de las pruebas que reposan en el expediente, la verificación de los hechos narrados, el análisis de las argumentaciones de Derecho y de las normas que se señalan quebrantadas, de los documentos y pruebas que se anexan a esta demanda y de las que reposan en los antecedentes administrativos, anule la totalidad de la actuación administrativa demandada compuesta por:

- i) La Resolución Sanción No. 900032 de 17 de abril de 2018, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes impuso sanción por devolución improcedente; y,
- ii) La Resolución No. 002907 de 24 de abril de 2019, por medio de la cual el Subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto que impuso la sanción.

Restablezca en su derecho a mi representada declarando que mi representada no está obligada a restituir el saldo a favor que le fue devuelto ni a pagar la multa impuesta, que corresponde al 20% del valor del saldo a favor devuelto de manera "improcedente".

Normas invocadas como vulneradas y concepto de violación

La demandante invocó como normas vulneradas los artículos 670 del Estatuto Tributario Nacional; 87, 89 y 91 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; y 303 del Código General del Proceso.

El concepto de violación se sintetiza así:

De acuerdo con el artículo 670 del Estatuto Tributario, la sanción por devolución improcedente está necesariamente condicionada a la legalidad y ejecutoria de los actos administrativos de liquidación oficial que modificaron el saldo a favor declarado por la demandante en el impuesto sobre la renta del año 2011.

Así, la sanción por devolución improcedente no podía imponerse ya que la administración realizó una indebida interpretación del mencionado artículo, pues expidió el pliego de cargos sin que los actos de determinación adquirieran firmeza, lo cual solo tendrá lugar una vez se profiera fallo definitivo en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho que se adelanta contra los mismos.

Por otro lado, señaló que existe cosa juzgada porque los actos de determinación y sancionatorios expedidos por el año 2011 tienen identidad fáctica y jurídica con los procesos interpuestos en contra de aquellos que modificaron las declaraciones de los años 2002, 2003, 2005 y 2009, en los cuales el Consejo de Estado falló favorablemente a los intereses de la demandante con relación a la “adición al patrimonio” y la “renta líquida gravable de cuentas por cobrar”.

⁸ Folio 1 a 10, índice 2, SAMAI.



En garantía de la economía procesal, la cosa juzgada inhabilita a la administración tributaria para adelantar actuaciones sobre las cuales ya existe pronunciamiento judicial al respecto.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**⁹ se opuso a las pretensiones de la demanda al considerar que los actos demandados se expidieron en cumplimiento de los requisitos para imponer la sanción establecida en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Advirtió que según la ley y los pronunciamientos del Consejo de Estado, la sanción por devolución improcedente tiene como presupuesto que se haya proferido y notificado la liquidación oficial de revisión que rechazó o modificó el saldo a favor devuelto y/o compensado. En consecuencia, se encuentra justificada su imposición porque la administración cumplió con dicha condición, además de que la ley no exige la firmeza de los actos de determinación ya que ambos procedimientos son autónomos e independientes y pueden adelantarse simultáneamente.

Señaló que la administración tributaria no impuso dos sanciones diferentes sobre el mismo hecho puesto que la sanción por inexactitud y la sanción por improcedencia en las devoluciones tienen finalidades diferentes, surgen en procesos administrativos distintos y subsisten de manera independiente.

Por último, indicó que no existe cosa juzgada porque se encuentra en trámite el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos de determinación del impuesto sobre la renta del año 2011.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo de Cundinamarca** negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, por las siguientes razones:

El artículo 670 del Estatuto Tributario dispone que las devoluciones y/o compensaciones presentadas por los contribuyentes no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor ya que, de resultar rechazados o modificados los saldos a favor declarados, la administración tributaria puede iniciar un procedimiento sancionatorio que difiere en su naturaleza y objeto al de determinación.

Señaló el Tribunal que el único requisito establecido en la norma para adelantar este proceso es la notificación de la liquidación oficial de revisión. Por lo tanto, el hecho de que la legalidad de los actos de determinación del tributo sea discutida en sede judicial no impide a la DIAN imponer la sanción, sino únicamente llevar a cabo el cobro coactivo.

Sostuvo que ante la eventual declaratoria de nulidad de los actos de liquidación del impuesto sobre la renta del año 2011, operaría el decaimiento de los actos demandados al ser inválidos sus fundamentos de hecho y de derecho.

Por otra parte, el *a quo* indicó que la cosa juzgada opera cuando las mismas partes interponen una acción sobre igual objeto y causa que fue resuelta con anterioridad.

⁹ Folios 1 a 28, índice 2, SAMAI.



Según esto, consideró que no se configuró porque en el ámbito del proceso sancionatorio la demandante invocó asuntos que fueron debatidos en procesos de determinación en los años 2002 y 2003, y porque no se aplica dicha institución cuando la DIAN discute la misma glosa, pero en diferente periodo.

Por último, advirtió que en sede administrativa la DIAN aplicó el principio de favorabilidad y modificó la sanción por devolución improcedente de conformidad con lo establecido por la Ley 1819 de 2016.

No condenó en costas por no encontrarlas causadas dentro del expediente.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandante** apeló el fallo¹⁰, con base en los siguientes argumentos:

El Tribunal no realizó una interpretación armónica del artículo 670 del Estatuto Tributario y las normas sobre firmeza y ejecutoria de los actos administrativos establecidas en el Código de Procedimiento Administrativo y de Contencioso Administrativo, pues aun cuando la liquidación oficial de revisión fue notificada a la demandante, no ha adquirido firmeza ni puede constituir sustento válido para la emisión de un acto sancionatorio.

Adujo que el numeral 4 del artículo 829 del Estatuto Tributario establece como regla especial de ejecutoria de los actos tributarios la decisión definitiva de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Por lo tanto, como la jurisdicción no ha resuelto sobre la validez de la liquidación oficial que modificó la declaración de renta del año 2011 en el proceso con radicado nro. 2017-01447-00, su contenido aún no es exigible y, procede en virtud de los artículos 161 y 162 del Código General del Proceso, la suspensión de este proceso.

Por último, solicitó la corrección de la sentencia por un error de transcripción en la página 10 de la providencia, referente al valor del saldo a favor determinado en la liquidación oficial antes de sanción.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

Al no decretarse pruebas en segunda instancia, en concordancia con el numeral 5 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 del 2021, no se corrió traslado para alegar.

La parte demandante¹¹ solicitó declarar la suspensión del proceso por prejudicialidad, hasta tanto se profiera la sentencia definitiva en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de los actos de determinación oficial del impuesto de renta del año gravable 2011, con el fin de preservar los principios de igualdad, seguridad jurídica y coherencia del ordenamiento jurídico.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

¹⁰ Folios 1 a 5, índice 2, SAMAI.

¹¹ Folios 1 a 4, índice 11, SAMAI.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, le corresponde a la Sala determinar si procede la sanción por devolución improcedente impuesta por la administración para el año gravable 2011.

Sanción por devolución improcedente

El artículo 670 del Estatuto Tributario dispone la sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones, lo cual se produce por el rechazo o modificación del saldo a favor que fue inicialmente determinado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o impuesto sobre las ventas, y posteriormente, objeto de devolución y/o compensación. Para este efecto, señala la norma que, cumplidos los requisitos para la imposición de la sanción, el contribuyente deberá reintegrar las sumas devueltas y/o compensadas en exceso, los intereses moratorios que correspondan y el pago de una multa.

Esta Sección mediante sentencia de unificación del 20 de agosto de 2020¹² estableció el criterio según el cual los actos de determinación oficial del impuesto y los sancionatorios constituyen actuaciones diferentes, que siguen procedimientos diversos y se justifican en hechos independientes, no obstante los primeros sean el fundamento fáctico de la sanción por devolución y/o compensación improcedente. Por lo tanto, aun cuando puedan adelantarse de forma simultánea, la legalidad de los primeros impacta necesariamente la prosperidad de la imposición de la sanción.

Esta Sala advierte que el estudio de legalidad de los actos de liquidación oficial, demandados en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho con radicado nro. 25000-23-37-000-2017-01447-01 (27802), ya fue resuelto mediante la sentencia de segunda instancia del 30 de noviembre de 2023¹³, por lo que se procederá a analizar el presente caso con fundamento en lo allí decidido.

En la mencionada sentencia la Sala declaró la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412016000039 del 27 de abril de 2016 y la Resolución 003340 del 15 de mayo de 2017, mediante las cuales se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 y, como restablecimiento del derecho declaró su firmeza y con esta decisión se determinó que el saldo a favor registrado por Unisys de Colombia S.A. en la declaración de renta del año 2011 fue debidamente liquidado.

Por lo tanto, al existir una relación de dependencia entre la sanción por devolución improcedente impuesta por la DIAN y la legalidad de la liquidación oficial de revisión del impuesto de renta del año 2011, esta Sala acoge lo resuelto en la indicada providencia por tener una incidencia directa en la prosperidad de las pretensiones propuestas por el demandante. Por consiguiente, no se configura el hecho sancionable dispuesto por el artículo 670 del Estatuto Tributario, ya que existe certeza

¹² CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia Unificada del 20 de agosto de 2020, exp. nro. 22756, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹³ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 30 de noviembre de 2023, exp. nro. 27803, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



sobre la procedencia de la devolución del saldo a favor declarado en el año gravable 2011.

En tal sentido, la demandante no se encuentra obligada a pagar suma alguna por concepto de sanción por devolución improcedente, pues la nulidad de los actos de determinación del impuesto y la declaratoria de firmeza de la liquidación privada del año 2011, generan la nulidad de los actos sancionatorios acusados. No prosperan los cargos de apelación.

Condena en costas

Conforme a lo previsto en 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 en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual no se condenará en esta instancia.

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia apelada, y en su lugar declarará la nulidad de los actos demandados.

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,

F A L L A

PRIMERO: **Revocar** la sentencia de primera instancia del 19 de mayo de 2022, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", y en su lugar,

SEGUNDO: **Declarar** la nulidad de la Resolución Sanción nro. 900032 del 17 de abril de 2018 y de la Resolución nro. 002907 del 24 de abril de 2019, por medio de las cuales la DIAN impuso sanción por devolución improcedente.

TERCERO: Sin condena en costas en esta instancia.

CUARTO: **Reconocer** personería a Claudia Cristina Giraldo Gallo como apoderada de la parte demandada de conformidad con el poder visible en el índice 2, SAMAI.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA



Radicado: 25000-23-37-000-2019-00546-01 (26985)
Demandante: UNISYS DE COLOMBIA S.A.
FALLO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador.aspx>

