



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá D.C., trece (13) de marzo de marzo dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	76001-23-33-000-2017-01781-01 (28445)
Demandante	SAINC INGENIEROS CONSTRUCTORES S.A.
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN
Temas	Sanción por devolución improcedente. Impuesto sobre la renta año gravable 2012. Proceso de determinación

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 30 de junio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que decidió:

***“PRIMERO. - DECLARAR** la nulidad parcial de la Resolución No. 052412016000088 del 18 de octubre de 2016 por medio de la cual se impuso sanción por devolución improcedente del saldo a favor correspondiente al año gravable 2012 a SAINC Ingenieros Constructores S.A y de la Resolución No. 005024 del 13 de julio de 2017 que resolvió el recurso de reconsideración, solo lo referente a que para el cálculo de los respectivos intereses de mora no puede contemplar la sanción por no enviar información, de conformidad por lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.*

***SEGUNDO. - NEGAR** las demás pretensiones de la demanda.*

***TERCERO. - NO CONDENAR** en costas conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia (...).”*

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 11 de abril de 2013, la sociedad SAINC Ingenieros Constructores S.A. (en adelante SAINC) presentó declaración de renta correspondiente al año gravable 2012, liquidando un saldo a favor¹, cuya devolución solicitó a la DIAN. La Administración resolvió favorablemente esta petición, mediante la Resolución Nro. 62829000119577 del 08 de octubre de 2013².

Bajo el programa de fiscalización post-devoluciones, y previa expedición del requerimiento especial, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 052412016000018 del 23 de mayo de 2016³ a través de la cual desconoció costos, aumentando así la renta líquida gravable y el impuesto a cargo. Así mismo, la Administración impuso sanción por inexactitud y sanción por no enviar información. Como consecuencia de esto, se eliminó el saldo a favor, que ya había sido devuelto, y en su lugar se determinó un saldo a pagar por parte de SAINC.

La DIAN inicio un proceso sancionatorio por devolución y/o compensación improcedente del saldo a favor del impuesto sobre la renta del año gravable 2012,

¹ Folio 26, Caa.

² Folio 39, Caa.

³ Folio 2 Caa



en donde, después de haber proferido el respectivo pliego de cargos, profirió la Resolución Sanción Nro. 052412016000088 del 18 de octubre de 2016⁴, en la que le ordenó a SAINC la devolución del saldo a favor devuelto indebidamente, más los intereses moratorios aumentados en un 50%. Esta resolución fue objeto de recurso de reconsideración.

El 4 de mayo de 2017, dentro del proceso de determinación oficial del impuesto sobre la renta 2012, la Administración expidió la Resolución Nro. 003032, para resolver el recurso de reconsideración presentado por SAINC en contra de la Liquidación Oficial. En esta, se revocó la glosa relativa al desconocimiento de los costos de ventas, que habían generado la modificación de la renta líquida, del impuesto a cargo, y la imposición de la sanción por inexactitud. Por otra parte, en la misma se mantuvo la sanción por no enviar información, con lo cual en todo caso el saldo a favor originalmente declarado fue disminuido.

El 13 de julio de 2017, por medio Resolución Nro. 005024, la DIAN resolvió el recurso de reconsideración contra la Resolución Sanción, considerando lo dispuesto en la Resolución Nro. 003032 de mayo de 2017, con lo cual modificó el valor a reintegrar por parte de SAINC, dejándolo en \$390.735.000, más los intereses legales moratorios que correspondan. A su vez, a título de sanción, y en aplicación del principio de favorabilidad, determinó que esta debía corresponder *“al menor valor entre el incremento del cincuenta por ciento (50%) de tales intereses moratorios y/o el veinte por ciento (20%) del valor devuelto o compensado improcedentemente (...)”*⁵

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones⁶:

“Solicito a este H. Tribunal que se hagan las siguientes o similares declaraciones:

1.1. Que se declare la nulidad total de los siguientes actos administrativos:

1.1.1. Que se declare la nulidad total de la Resolución Sanción No. 052412016000088 de 18 de octubre de 2016, por medio de la cual la Dirección Seccional de Impuestos de Cali (DIAN), impuso a la Compañía sanción por devolución improcedente del saldo a favor por ésta determinado en su declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2012, y en consecuencia ordenó el reintegro de la suma / devuelta y/o compensada en forma improcedente, por valor de MIL OCHOCIENTOS VEINTICUATRO MILLONES DIEZ MIL PESOS /MCTE. (\$1.824.010.000) más los intereses moratorios correspondientes, aumentados en un 50%.

1.1.2. Que se declare la nulidad total de la Resolución No. 005024 del 13 de julio de 2017 por medio de la cual se resolvió de forma parcialmente favorable el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto administrativo mencionado en el literal anterior, en cuanto confirmó en forma parcial la Resolución Sanción No. 052412016000088 de 18 de octubre de 2016, condicionado a la aplicación del principio de favorabilidad. De esta forma, ordenó el reintegro de TRESCIENTOS NOVENTA MILLONES SETECIENTOS TREINTA Y CINCO MIL PESOS /MCTE. (\$390.735.000) más los intereses moratorios correspondientes, y como sanción, el valor que resulte más favorable para el contribuyente entre: i) SETENTA Y OCHO MILLONES CIENTO CUARENTA Y SIETE MIL PESOS MCTE (\$78.147.000), equivalente al 20% del valor

⁴ Folio 73, Caa.

⁵ Resolución Nro. 005024 de 2017, Folio 154 Caa.

⁶ Samai del Tribunal, índice 1, PDF Demanda, páginas 6 a 7. Cuaderno 1.



devuelto y/o compensado de manera improcedente, o ii) el valor que resulte de calcular el cincuenta por ciento (50%) a los intereses moratorios correspondientes.

Dichas resoluciones integran la actuación administrativa por medio de la cual la DIAN solicitó a mi representada el reintegro de los \$390.735.000 correspondientes al saldo a favor determinado en la declaración del renta del año 2012, más los intereses moratorios causados sobre el mismo e impuso una sanción por devolución improcedente consistente en la suma que resulte menor (en virtud del principio de favorabilidad) entre: (i) el 20% del valor devuelto⁷ o (ii) el 50% de los intereses moratorios causados sobre el saldo a favor devuelto.

- 1.2. *Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi representada declarando que no procede la sanción por devolución improcedente que impuso la DIAN a mi representada, y en lugar de ello se archive el proceso.*
- 1.3. *Que se declare que no son de cargo de la Compañía las costas en que incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.”*

La demandante precisó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 634, 638, 670, 742, 828 y 829 del Estatuto Tributario; 20 del Decreto 4048 de 2008; y la Circular Nro. 175 de 2001 de la DIAN. El concepto de violación se resume así⁸:

1. Violación del artículo 670 del Estatuto Tributario

Señaló que por medio de los actos demandados se desconoció el artículo 670 del Estatuto Tributario, por cuanto es presupuesto para la aplicación de la sanción allí establecida que el saldo a favor se modifique a través de un proceso de determinación oficial. Sin embargo, en el presente caso la DIAN no modificó la declaración de renta presentada por SAINC por la vigencia 2012, pues la Administración, dentro del proceso de determinación del impuesto, levantó la única glosa que se había planteado en sede administrativa alusiva a la procedencia de los costos de venta, con lo cual, se eliminó la sanción por inexactitud.

Añadió que, la base para calcular la sanción por devolución improcedente correspondió a la sanción por no enviar información determinada en la suma de \$390.735.000, y no sobre un mayor impuesto que hubiere afectado el saldo a favor inicialmente liquidado por SAINC.

2. La sanción por devolución improcedente se encuentra indebidamente liquidada por incluir dentro de su base la sanción por no enviar información

Afirmó que la DIAN incurrió en violación directa de los artículos 634 y 670 del Estatuto Tributario, al establecer incorrectamente la sanción por devolución improcedente. Explicó que los actos de determinación oficial, así como los aquí demandados, no modificaron la declaración de renta del año 2012, mediante los primeros se impuso una sanción por no enviar información, sobre la cual la DIAN calculó en los actos aquí demandados la sanción por compensación y/o devolución improcedente, procedimiento que no tiene base legal, desconociendo el artículo 643 del Estatuto Tributario, y los derechos de defensa y debido proceso de SAINC.

Indicó que en reiterada jurisprudencia el Consejo de Estado se ha sostenido que sólo es plausible el cobro de la sanción por devolución improcedente sobre el valor del mayor impuesto determinado. Citó, entre otros, como precedente judicial la

⁷ Aclaró: «Conforme al nuevo artículo 670 del Estatuto Tributario».

⁸ SAMAI del Tribunal, Índice 33. Expediente digital. «EXPEDIENTE DIGITAL(.zip) NroActua 33», «1. Cuaderno 1.pdf». Pág. 3 a 17.



sentencia del 10 de febrero de 2011⁹, en la que el Consejo de Estado señaló que “*el monto a reintegrar y la base para la liquidación de los intereses de mora son factores que no pueden equipararse*”; pues el reintegro opera sobre el valor que se devolvió o compensó indebidamente, mientras que los intereses de mora se deben calcular sobre el mayor impuesto determinado, sin tomar otros conceptos, como por ejemplo la sanción por no enviar información.

Expresó que, en línea con esa tesis la DIAN también ha sostenido que la base de la sanción por devolución improcedente la constituye el monto que se consideró que no daba derecho a devolución y/o compensación, y este no puede incluir sanciones; así como que aquellas no dan lugar a liquidar o calcular intereses¹⁰.

3. Violación de los artículos 742, 828 y 829 del Estatuto Tributario

Dijo que la DIAN al imponer la sanción por devolución improcedente en cuestión estaba ejecutando la Liquidación Oficial de Revisión relativa a la declaración de renta del 2012, acto que no ha cobrado fuerza ejecutiva, pues se encuentra en curso una acción de nulidad y restablecimiento del derecho¹¹ en contra de la misma, entonces, mientras no exista certeza sobre la cuantía del saldo a favor, no es admisible concluir que se cometió el hecho sancionable. Así, la DIAN ha decidido sancionar a SAINC sobre la base de hechos inciertos, con lo cual se desatendió el artículo 742 del Estatuto Tributario, según el cual la Administración debe fundar sus decisiones en hechos probados.

4. Violación del derecho al debido proceso

Afirmó que la Liquidación Oficial de Revisión no fue en esencia un acto de determinación oficial, pues sólo impuso una sanción por no enviar información, con lo cual no hay lugar a imponer la pena del artículo 670 del Estatuto Tributario, aspecto frente al cual no ha querido pronunciarse la DIAN, con lo que se viola el derecho de defensa de la actora.

Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda al considerar que los actos se expidieron en debida forma, con observancia de las normas superiores, y en cumplimiento del debido proceso, y los derechos de defensa y contradicción¹². Señaló que la liquidación de la sanción se acogió a los lineamientos del artículo 670 del Estatuto Tributario, y aclaró que su imposición opera una vez la DIAN ha determinado que el saldo a favor solicitado en devolución es improcedente.

Precisó que al resolverse el recurso de reconsideración en contra de la Liquidación Oficial se confirmó la imposición de la sanción por no informar, que se tasó en \$390.735.000; y, por esto, el saldo a favor disminuyó a \$1.433.275.000. Con lo cual, la sanción por devolución improcedente se aplicó correctamente, pues dentro del proceso de determinación se modificó el saldo a favor que se registró en la liquidación privada de la demandante y que fue originalmente devuelto, motivo por el cual si estaba facultada para imponer la sanción con base en la diferencia del saldo a favor determinado.

⁹ Exp. 17909, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. También citó las sentencias del 11 de octubre de 2012, exp. 17704, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 05 de septiembre de 2013, exp. 18120, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 19 de junio de 2014, exp. 19885, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 02 de julio de 2015, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁰ Citó el Concepto Nro. 029418 del 18 de mayo de 2005 proferido por la División de Normativa y Doctrina de la DIAN.

¹¹ Proceso con expediente No. 76001233300820170132200.

¹² SAMAI del Tribunal, Índice 33. Expediente digital. «EXPEDIENTE DIGITAL(.zip) NroActua 33», «1. Cuaderno 1.pdf». Pág. 113 a 143.



Indicó que, al definirse el contenido de la liquidación oficial, por medio del acto que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra esta, la DIAN tenía certeza sobre el monto solicitado en devolución indebidamente, y, en ese contexto, se resolvió el recurso de reconsideración en contra del acto sancionatorio cuya legalidad es objeto de estudio. Así, afirmó que se impuso el reconocimiento de los intereses moratorios sobre el valor devuelto indebidamente, y que en ningún momento se tomó como base la sanción por inexactitud.

Aclaró que se aplicó el artículo 670 *ibidem* teniendo en cuenta la modificación de la Ley 1819 de 2016, es decir, tomando como referencia el menor valor entre el 20% del valor devuelto y/o compensado en exceso, y los intereses moratorios causados sobre el saldo a favor devuelto incorrectamente aumentados en un 50%.

Manifestó que no debe perderse de vista que los fundamentos legales de las sanciones impuestas a la demandante son diferentes, porque lo que no tiene cabida es la imposición de una sanción (por devolución improcedente) a partir de los criterios establecidos para otra (por no informar).

Sostuvo que en el procedimiento llevado a cabo no se desconoció el debido proceso, por el contrario, se acogió el mandato del citado artículo 670, y se garantizó el derecho de defensa, ya que la demandante tuvo ocasión para oponerse y plantear sus argumentos frente al procedimiento sancionatorio. Además, la resolución sancionatoria y el acto que la modificó conservan la presunción de legalidad, puesto que la liquidación oficial de revisión que le dio lugar no ha sido anulada o suspendida por la jurisdicción de lo contencioso administrativo; ni tampoco ha perdido fuerza ejecutoria¹³.

También precisó que, la DIAN verificó el cumplimiento de los presupuestos legales que se exigen en estos casos, los cuales son: *i)* existencia de un saldo a favor devuelto o compensado; *ii)* rechazo o modificación del saldo a favor mediante una liquidación oficial; *iii)* traslado de un pliego de cargos, con un mes para dar respuesta; y *iv)* imposición de la sanción dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación oficial¹⁴.

Adujo que el procedimiento sancionatorio es independiente de la determinación oficial de impuestos¹⁵. Agregó que el hecho de que no se pueda adelantar el proceso de cobro, no prohíbe la imposición de la sanción¹⁶. De modo que, al haberse seguido las reglas previstas en la ley y la jurisprudencia, para este caso, se desvirtúa la vulneración del debido proceso.

Sobre la violación al artículo 634 del Estatuto Tributario (relativo a los intereses moratorios), citó como precedente judicial la sentencia C-075 de 2004 de la Corte Constitucional en la que se estudió la legalidad del artículo 670 *ibidem*, y en relación con el cobro de intereses moratorios sobre sumas devueltas a los contribuyentes indebidamente, manifestó que dicho cobro no desconoce el orden constitucional.

Respecto de la doctrina oficial mencionada por la demandante¹⁷, relativa a la base de liquidación de la sanción por devolución improcedente, señaló que no desconoce que no se pueda considerar la sanción por inexactitud. En el presente caso, la base de determinación de la multa partió de la diferencia del saldo a favor inicialmente

¹³ Citó los artículos 88 y 91 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

¹⁴ Citó la sentencia del 12 de febrero de 2010, exp. 17410, C.P. María Teresa Briceño.

¹⁵ Citó la sentencia del 27 de enero de 2011, exp. 18262. No identificó el consejero ponente.

¹⁶ Citó la sentencia del 02 de julio de 2015, exp. 18914, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁷ Concepto Nro. 029418 del 18 de mayo de 2005 proferido por la División de Normativa y Doctrina de la DIAN.



declarado y el determinado por la DIAN, no sobre la sanción por no enviar información, que además es distinta a la sanción por inexactitud.

Dijo que con lo anterior se demuestra que no se violaron las normas que aluden a la obligatoriedad de los conceptos emitidos por la DIAN.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca declaró la nulidad parcial de los actos demandados, en relación con el cálculo de los intereses de mora. Además, no condenó en costas. La decisión se basó en las siguientes consideraciones:

Precisó que la devolución de saldos a favor no constituye un reconocimiento definitivo para el contribuyente, pues los valores declarados pueden ser objeto de modificaciones o rechazos, si la administración desvirtúa la presunción de veracidad de las declaraciones privadas¹⁸. Además, señaló que existen dos tipos de procedimientos relacionados con los saldos a favor, los de determinación y los de carácter sancionatorio, procedimientos autónomos, pero, si en sede administrativa o judicial se declara la nulidad de los actos de determinación, la misma suerte correrá para aquellos referentes al sancionatorio.

Destacó que el saldo a favor liquidado en la declaración privada de renta del año 2012 fue de \$1.824.010.000, el cual se devolvió al contribuyente y, como esa devolución no constituye un reconocimiento definitivo, la DIAN inició el proceso de determinación de la obligación, dentro del cual expidió la liquidación oficial de revisión¹⁹, en la que, en lugar de saldo a favor, la declaración arrojaba saldo a pagar; y posteriormente expidió la Resolución Nro. 003032, reconociendo la existencia de un saldo a favor pero en la suma de \$1.433.275.000.

Concluyó que, atendiendo al proceso de determinación, sí se presentaron los presupuestos de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario para la imposición de la sanción por devolución improcedente, pues hubo una modificación del saldo a favor y, además, la resolución sanción se expidió oportunamente. Aclaró que, en contra de los actos de determinación oficial hay un proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, con lo cual indicó que el cobro del proceso sancionatorio aquí discutido queda supeditado a la decisión que se tome en ese proceso²⁰.

En relación con la liquidación de los intereses moratorios, señaló que con fundamento en el artículo 634 del Estatuto Tributario, no es posible tomar como base para su liquidación la sanción por no enviar información. De modo que, si la decisión judicial en el proceso de determinación es adversa a la demandante, se deberá tener en cuenta este aspecto.

Por lo expuesto, declaró la nulidad parcial de los actos, solo en lo referente a que para el cálculo de los intereses de mora no se puede contemplar la sanción por no enviar información.

Recurso de apelación

La parte demandante sustentó su impugnación en los siguientes argumentos²¹:

¹⁸ Citó la sentencia del 20 de septiembre de 2018, exp. 23554, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁹ El Tribunal indica en algunos apartes que la Liquidación Oficial es la Nro. 052412016000014, pero de acuerdo con el expediente la Liquidación Oficial es la Nro. 052412016000018 del 23 de mayo de 2016.

²⁰ Bajo el radicado Nro. 76001233300820170132200.

²¹ SAMAI del Tribunal, índice 37.



Reiteró que, como estaba pendiente de resolver la legalidad de la sanción por no enviar información no podía confirmarse la sanción por devolución improcedente, pues eso equivaldría a ejecutar unos actos que no se encuentran en firme y señaló que algunos de los cargos planteados en la demanda no fueron objeto de análisis por parte del Tribunal, específicamente aquellos referentes a la violación de los artículos 634 y 670 del Estatuto Tributario, estos son: *i*) en la base para el cálculo de la sanción por devolución improcedente no se puede considerar el monto de la sanción por no enviar información; y *ii*) no le era posible a la DIAN adelantar un proceso sancionatorio por devolución improcedente, porque los actos de determinación no modificaron el impuesto a pagar en la declaración de renta del año gravable 2012.

Consideró que en el fallo se hizo una indebida interpretación del artículo 670 *ibidem*, al señalar que los procesos de determinación y el sancionatorio por devolución improcedente, son autónomos y, en consecuencia, esto permitía que fuese posible expedir los actos administrativos sancionatorios que aquí se discutían.

Sostuvo que aún no se ha definido si procede la imposición de la sanción por no enviar información, por lo que confirmar la de devolución improcedente equivale a ejecutar actos que no se encuentran en firme. Así, lo pertinente era esperar la decisión sobre la sanción por no enviar información y posteriormente evaluar si había lugar a la sanción acá cuestionada²².

Explicó que, la DIAN tomó como base para el cálculo de la sanción la cifra de \$390.735.000, correspondiente al valor de la sanción por no enviar información, lo que fue validado por el Tribunal, es decir, se impuso una sanción sobre otra sanción, actuación que resulta violatoria del principio de *non bis in idem*, y, en consecuencia, el derecho al debido proceso. Destacó que para demostrar que esto era incorrecto en la demanda se citaron varias sentencias del Consejo de Estado que proscriben la imposición de la sanción por devolución improcedente sobre otras sanciones, y mencionó la sentencia de unificación del 20 de agosto de 2020, cuyas reglas son de obligatoria aplicación para las autoridades²³.

Argumentó que, en el proceso de determinación inicialmente se indicó que el saldo a favor había desaparecido como consecuencia del desconocimiento de costos, pero, luego, la DIAN aceptó la respuesta de SAINC, concluyendo que el impuesto se había liquidado adecuadamente, por esto, no se modificó el saldo a favor y el único aspecto que se siguió debatiendo fue la imposición de una sanción por no enviar información. Enfatizó que al ser ese el único aspecto del acto de determinación que seguía vigente se evidencia que la DIAN impuso la sanción por devolución improcedente sobre otra sanción, a la que no había lugar.

Afirmó que, si en gracia de discusión se concluyera que se debe imponer la sanción por devolución improcedente, SAINC comparte la posición del Tribunal respecto a que para el cálculo de los intereses moratorios no se puede tomar como base ninguna de las sanciones.

Manifestó que lo anterior guarda coherencia con lo previsto en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, pues una liquidación oficial de revisión solo se encuentra ejecutoriada cuando se decidan de manera definitiva las acciones judiciales interpuesta contra esta, condición que no se cumple, pues a la fecha se encuentra en curso la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de los

²² Citó la sentencia del 03 de septiembre de 2009, exp. 16241, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²³ Citó el artículo 102 de la Ley 1437 de 2011.



actos de determinación²⁴. Es decir, que se pretendió sancionar a SAINC por hechos inciertos, proceder que, desconoce el artículo 742 del Estatuto Tributario.

Oposición a la apelación

La DIAN manifestó²⁵ que los actos demandados se expidieron observando la normativa aplicable, garantizando el debido proceso y el derecho de defensa. Señaló que se acreditó el cumplimiento de los requisitos para la imposición de la sanción por devolución improcedente previstos en el artículo 670 del Estatuto Tributario. Además, la base para el cálculo de la sanción correspondió a la diferencia del saldo a favor de la declaración, y el que estableció la DIAN.

Sostuvo que, los procedimientos de determinación y sancionatorios que se evalúan son independientes, y en esa medida estaba habilitada para expedir los actos demandados.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó²⁶ confirmar la sentencia de primera instancia, al considerar que el proceso de imposición de la sanción por devolución improcedente se desarrolló con arreglo a la ley.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Resolución Sanción Nro. 052412016000088 del 18 de octubre de 2016, y la Resolución Nro. 005024 del 13 de julio de 2017, actos administrativos por medio de los cuales se impuso sanción por devolución improcedente, en relación con el saldo a favor liquidado por SAINC en su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012.

En concreto la Sala debe establecer: *i)* si había lugar a la sanción referida, aun cuando no se ha definido la legalidad de los actos de determinación; *ii)* se violó el debido proceso al calcular la sanción, pues a juicio del apelante se impuso la sanción por devolución improcedente tomando como base otra sanción; y *iii)* si era posible a la DIAN adelantar un proceso sancionatorio por devolución improcedente, cuando los actos de determinación no modificaron el impuesto a pagar en la declaración de renta del año gravable 2012.

Análisis del caso concreto

La apelante única manifestó que las consideraciones del *a quo*, respecto a la independencia de procesos (el de determinación y el sancionatorio), no habilitan a la Administración o al juez para que imponga una sanción cuando no hay certeza sobre los hechos que eventualmente le da origen a la misma. Tanto es así, que, en el presente caso, la liquidación oficial no está en firme y es objeto de discusión.

La Administración y el Ministerio Público solicitaron confirmar la sentencia de primera instancia, porque está explicó como la imposición de la sanción por devolución improcedente se desarrolló con arreglo a la ley, liquidando la misma

²⁴ Aclaró que la discusión se está cursando bajo el expediente No. 76001233300820170132200.

²⁵ SAMAI, índice 12.

²⁶ SAMAI, índice 13.



sobre la diferencia entre el saldo a favor reportado en la declaración privada y el determinado por la DIAN.

La Sala pone de presente que el artículo 670 del Estatuto Tributario prevé que las devoluciones o compensaciones efectuadas por la Administración en favor del contribuyente, con fundamento en las declaraciones del impuesto sobre la renta y del IVA, no constituyen el reconocimiento de un derecho definitivo²⁷. De ahí que, mediante liquidación oficial, pueda rechazarse o modificarse el saldo a favor objeto de devolución y/o compensación, caso en el cual, la DIAN está habilitada para exigir su reintegro e imponer la sanción por compensación o devolución improcedente que sea del caso.

Esto es así, en la medida en que los actos sancionatorios y los de determinación oficial del impuesto son actuaciones administrativas diferentes, que siguen procedimientos propios y se justifican en hechos independientes; aun cuando los actos administrativos de liquidación del tributo puedan llegar a ser el fundamento de la sanción por devolución y/o compensación improcedente²⁸, pues a través de los primeros se materializará parte del hecho sancionable, esto es el rechazo o modificación del saldo a favor que fue objeto de devolución o compensación en favor del contribuyente.

En ese sentido, la sanción por devolución y compensación improcedente puede imponerse una vez la Administración notifique al contribuyente la liquidación oficial de revisión que rechaza o modifica el correspondiente saldo a favor, sin que, para esos efectos, la ley exija como requisito de procedibilidad de la sanción la ejecutoria del acto administrativo de determinación oficial del impuesto. Caso diferente es el de los actos administrativos de cobro de la sanción por devolución improcedente, los cuales solo pueden proferirse hasta tanto se encuentren en firme los actos de determinación.

Ahora, sin perjuicio de la autonomía e independencia de los procesos, es claro que el resultado final de la discusión jurídica sobre la liquidación oficial, ya sea por el ejercicio y decisión de los recursos que de acuerdo con la ley fueren obligatorios, cuando no se demande la nulidad del acto de determinación del tributo o, en vía judicial, cuando se presente dicha demanda y se falle definitivamente, afecta los actos sancionatorios, toda vez que el saldo a favor compensado o pedido en devolución por el contribuyente puede resultar modificado o ser totalmente improcedente, de acuerdo con lo que allí se decida. Por esto, la Sección ha señalado que, cuando la decisión definitiva del proceso de determinación afecte el monto del saldo a favor, este fallo deberá verse reflejado en el cálculo de la sanción, pues se afecta el supuesto de hecho en que se fundó la DIAN para imponer la misma²⁹.

Ahora, al margen de que en este caso se discute la base de la sanción y el hecho de que no se determinó un mayor impuesto en el proceso de determinación, lo cierto es que mediante la sentencia del 12 de junio de 2024³⁰, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial Nro. 052412016000018 del 23 de mayo de 2016, por medio de la cual se modificó la declaración de renta del año 2012 de SAINC y la Resolución Nro. 003032 del 04 de

²⁷ Sentencia del 26 de junio de 2024, exp. 25862, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁸ Sentencia de Unificación del 20 de agosto de 2020, exp. 22756, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁹ Sentencia del 6 de mayo de 2021, exp. 24901, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁰ SAMAI, índice 15. Memorial y anexos aportados el 23 de agosto de 2024. La apelante solicitó tener en cuenta la sentencia del 19 de junio de 2024, expedida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en el proceso con radicado Nro. 76001-23-33-008- 2017-01322-00 y la constancia secretarial del 13 de agosto de 2024. Esta información también se puede consultar en <https://consultaprocesos.ramajudicial.gov.co/Procesos/NumeroRadicacion>



mayo de 2017, que resolvió el recurso de reconsideración respectivo, y a título de restablecimiento del derecho dispuso que no procedía la sanción por no enviar información impuesta al contribuyente SAINC.

En consecuencia, con esa decisión ya no hay lugar a aplicar la sanción por no enviar información, único monto que afectaba la determinación del saldo a favor originalmente declarado por la actora, pues las demás modificaciones planteadas en la liquidación oficial ya habían sido descartadas por la propia DIAN.

Nótese que en este caso la anterior sentencia es decisión definitiva en el proceso de determinación del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, pues según la constancia secretarial proferida por el Tribunal³¹ el 13 de agosto de 2024, la sentencia citada se notificó a las partes por correo electrónico el 24 de julio de 2024, y su ejecutoria transcurrió entre el 29 de julio y el 12 de agosto de 2024, sin que las mismas se pronunciaran al respecto o interpusieran recursos.

En ese sentido, como quedó confirmada la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año 2012, que arrojó el saldo a favor inicialmente solicitado en devolución, desaparece el supuesto de hecho³² en que se fundó la Administración para imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente, lo cual trae como consecuencia la nulidad de la Resolución Sanción Nro. 052412016000088 del 18 de octubre de 2016, y su acto confirmatorio la Resolución Nro. 005024 del 13 de julio de 2017.

Conclusión

De acuerdo con lo expuesto, se revocará la sentencia de primera instancia, para en su lugar, declarar la nulidad de los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho se declara que la demandante no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción por devolución y compensación improcedente impuesta en los actos anulados.

Costas

No se impondrá condena en cosas porque no se acreditó su causación, conforme lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, norma aplicable por la remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia del 30 de junio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar se dispone:

“PRIMERO: Declarar la nulidad de la Resolución Sanción Nro. 052412016000088 del 18 de octubre de 2016, y su acto confirmatorio la Resolución Nro. 005024 del 13 de julio de 2017, mediante las cuales la DIAN sancionó a SAINC Ingenieros Constructores S.A. por la devolución y compensación improcedente del saldo a favor del impuesto sobre la renta del año 2012.

³¹ Ibidem.

³² Sentencia del 20 de septiembre de 2018, Exp. 23554, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Sentencia del 06 de mayo de 2021, exp. 22896, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto



SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se declara que la sociedad no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción por devolución y compensación impropcedente impuesta en los actos anulados”.

2. Sin condena en costas.
3. Reconocer personería jurídica para actuar en este proceso al abogado Ricardo Monge Romero, como apoderado de la parte demandada, en los términos del poder visible en Samai, índice 12.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.
La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

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