



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

Magistrado ponente: **HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Bogotá, D.C. veintiocho (28) de septiembre de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 760012331000200801139 01
No. Interno: 19182
Demandante: Colombina S.A.
Demandado: U.A.E. DIAN
TEMA: Régimen Sancionatorio. Renta
SUBTEMA: Sanción por devolución improcedente

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia del 10 de junio de 2011, dictada por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió:

- DECLÁRESE la nulidad de la Resolución Sanción No. 210642007000002 del 15 de junio de 2007, expedida por la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos y Aduanas de Tuluá – Valle, mediante la cual se impone a la sociedad demandante COLOMBINA S.A., sanción por devolución improcedente del saldo a favor, determinada en la declaración del impuesto sobre la renta, correspondiente al año gravable 2001; la nulidad de la Resolución No. 2010012008000001 del 4 de julio de 2008, expedida por el Despacho de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Tuluá, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto administrativo anterior.

- DECLÁRESE, a título de restablecimiento del derecho, que la sociedad COLOMBINA S.A., no está obligada a pagar sanción por devolución improcedente, correspondiente al año gravable 2001¹.

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 9 de abril de 2002, Colombina S.A. presentó la declaración de renta por el año gravable 2001, con un saldo a favor de \$1.966.892.000, que fue compensado posteriormente por la DIAN, según la Resolución 85 del 12 de agosto de 2002.
- Por Liquidación Oficial de Revisión 210642005000003 del 20 de junio de 2005, la DIAN modificó la declaración privada del impuesto a la renta presentada por Colombina S.A. para el año 2001 y, por tanto, redujo el saldo a favor a la suma de \$1.399.705.000.
- Colombina S.A. interpuso recurso de reconsideración y, mediante Resolución 21012006900001 del 17 de julio de 2006, la DIAN modificó la liquidación oficial de revisión, en el sentido de determinar un saldo a favor de \$1.456.402.000.
- La sociedad demandante promovió proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra la Liquidación Oficial de Revisión

¹ Folio 457.

210642005000003 de 2005 y la Resolución 21012006900001 de 2006 (Expediente 2006-03700. No. Interno 18945).

- La DIAN, en Pliego de Cargos 2010632007000001 del 20 de febrero de 2007, propuso sancionar a Colombina S.A. por la compensación improcedente.
- Colombina S.A. no respondió el pliego de cargos y, mediante Resolución 210642007000002 del 15 de junio de 2007, la DIAN confirmó en todas sus partes la sanción propuesta, consistente en el reintegro de \$510.490.000, más intereses moratorios incrementados en un 50 %.
- La sociedad actora interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción y la DIAN lo resolvió mediante Resolución 210012008000001 del 4 de julio de 2008, en el sentido de confirmar la sanción por compensación improcedente.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. La demanda

2.1.1. Pretensiones

Colombina S.A. formuló, textualmente, las siguientes pretensiones:

A. Que se declare la nulidad total de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos.

1. La Resolución Sanción 210642007000002 del 15 de junio de 2007, proferida por la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos de Nacionales de Tuluá (en adelante DIAN), mediante la cual se impone a la Compañía sanción por devolución improcedente del saldo a favor por ella

determinado en su declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2001, y

2. La Resolución 210012008000001 del 4 de julio de 2008, proferida por la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos de Nacionales de Tuluá, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por mi representada contra el acto administrativo determinado en el numeral anterior.

Dichas resoluciones integran la actuación administrativa por medio de la cual la DIAN impone a mi representada sanción por valor de \$510.490.000 por devolución improcedente más los intereses moratorios que correspondan incrementados en un 50 %.

B. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de COLOMBINA, en los siguientes términos:

1. Declarando que no procede la sanción por devolución improcedente que propone la Administración Local de Impuestos Nacionales de Tuluá en contra de COLOMBINA, y en su lugar se archive el proceso.
2. Declarando que no son de cargo de COLOMBINA las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.²

2.1.2. Normas violadas

La parte demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política, artículos 29, 95 [9], 209 y 363.
- Estatuto Tributario, artículos 670, 683, 634 y 742.
- Decreto 01 de 1984, artículos 2, 3, 62 y 64.
- Ley 223 de 1995, artículo 264.
- Decreto 1725 de 1997, artículo 13 [parágrafo].
- Decreto 1765 de 1999, artículo 11.

2.1.3. El concepto de la violación

a. Nulidad por falta de motivación

² Folios 300 y 301.

La parte demandante adujo que los actos cuestionados son nulos por falta de motivación, puesto que la liquidación oficial del año gravable 2001 no está en firme. Que, en efecto, la liquidación oficial de revisión es cuestionada ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo y, por ende, no podía sustentar o justificar la sanción por compensación improcedente.

Dijo que la DIAN no puede iniciar un procedimiento sancionatorio sin tener certeza sobre la legalidad del acto que debe sustentar ese procedimiento. Que el procedimiento sancionatorio solo puede iniciar cuando exista pronunciamiento judicial sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión.

Que la actuación de la DIAN desconoce el principio de economía procesal, pues, en caso de nulidad de la liquidación de revisión, habría iniciado un procedimiento sancionatorio innecesario.

Agregó que los actos cuestionados vulneran el artículo 670 del ET, por cuanto es evidente que la sanción por devolución improcedente solo puede imponerse cuando está en firme la liquidación oficial de revisión, que es el acto que desconoce total o parcialmente el saldo a favor devuelto o compensado.

b. Indebido cálculo de la sanción impuesta

La sociedad actora adujo que la DIAN no podía incluir la sanción por inexactitud (\$201.504.000) en el cálculo del monto objeto de devolución, toda vez que no es procedente imponer sanción sobre sanción. Que, siendo así, el monto a devolver ascendía a \$308.986.000 y no a \$510.490.000.

Explicó que, según los artículos 670 y 634 del ET, los intereses moratorios incrementados en un 50 % no pueden ser liquidados sobre la sanción por inexactitud, sino solo sobre la diferencia entre el saldo a favor declarado por la actora y el liquidado por la administración (\$308.986.000). Que así lo reconoce la propia DIAN en el concepto 029418 del 18 de mayo de 2005.

c. Vulneración del debido proceso

La parte actora adujo que la falta de firmeza de la liquidación de revisión vulnera el debido proceso.

Explicó que, en el caso concreto, la sanción por devolución improcedente es ilegal, pues fue dictada sin que se resolviera la demanda formulada contra la liquidación oficial de revisión, esto es, sin que estuviera en firme el acto que desconoce o disminuye el saldo a favor compensado.

Alegó que los intereses moratorios son improcedentes, puesto que solo se generarán a partir de la firmeza de la declaración oficial de revisión, esto es, cuando la jurisdicción de lo contencioso administrativo haya decidido sobre la legalidad de esa liquidación.

d. Vulneración de las normas que debían sustentar los actos cuestionados

Colombina S.A. adujo que los actos cuestionados vulneraron los principios de eficiencia, eficacia, economía, progresividad y legalidad, puesto que tienen sustento en una liquidación oficial de revisión carente de firmeza.

Que fue desconocido el artículo 209 de la Constitución Política, puesto que la DIAN dictó los actos acusados sin que transcurriera el término legalmente previsto para ejercer la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación oficial de revisión.

Manifestó que, en ese contexto, también es evidente la vulneración del principio de efectividad de los derechos e intereses de los administrados, previsto en el artículo 2 del Decreto 01 de 1984. Que, por igual, se aprecia el desconocimiento del artículo 64 ibídem, que señala que solo son ejecutables los actos en firme.

2.2. Contestación de la demanda

La DIAN dijo que la interpretación de la parte actora desconoce que el artículo 66 del Decreto 01 de 1984 prevé que los actos administrativos son obligatorios mientras no hayan sido anulados o suspendidos por la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Que, por ende, la liquidación oficial, pese a haber sido demandada, bien podía sustentar la resolución sanción por compensación improcedente. Que, de hecho, el Consejo de Estado y la doctrina de la DIAN han prohijado esa interpretación

Alegó que, según el artículo 670 del ET, para la expedición de la resolución sanción por devolución o compensación improcedente solo se requiere la existencia de la liquidación oficial de revisión. Que el párrafo 2 de esa norma señala expresamente que, en caso de nulidad de la liquidación oficial de revisión, la DIAN no podrá iniciar el cobro coactivo de la sanción por compensación o devolución improcedente. Que, por lo tanto, es claro que el procedimiento sancionatorio es independiente del procedimiento de determinación del impuesto.

Explicó que el Consejo de Estado ha dicho que los procedimientos de determinación del impuesto y de sanción por devolución improcedente son independientes, pues tienen finalidades diferentes. Que el primero busca determinar el impuesto real a cargo del contribuyente y el segundo sancionarlo cuando recibe una devolución improcedente.

Manifestó que no era necesario que la liquidación oficial de revisión estuviera en firme para dictar la resolución sanción, pues, en todo caso, esa liquidación goza de presunción de legalidad.

Dijo que no se vulneró el debido proceso, toda vez que la parte actora pudo ejercer los mecanismos de defensa legalmente previstos para cuestionar la sanción por compensación improcedente.

2.3. La sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca accedió a las pretensiones de la demanda y, a título de restablecimiento del derecho, declaró que la parte actora no debía pagar la sanción por compensación improcedente.

Dijo que, según el artículo 670 del ET, son independientes los procedimientos de determinación oficial del tributo y de imposición de sanción por devolución o compensación. Que, por consiguiente, el segundo puede iniciarse sin que esté en firme la liquidación oficial de revisión.

Que el artículo 670 del ET solo prohíbe que la administración tributaria inicie el cobro coactivo de la sanción cuando la liquidación oficial de revisión es objeto de discusión en la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Explicó que, en todo caso, los actos cuestionados deben anularse, toda vez que quedaron sin sustento jurídico, por causa de la declaratoria de nulidad de la liquidación oficial de revisión del año gravable 2001. Que, en efecto, mediante sentencia del 3 de septiembre de 2010, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca declaró la nulidad de la respectiva liquidación oficial de revisión.

Que, en múltiples pronunciamientos, el Consejo de Estado ha señalado que la nulidad de la liquidación oficial de revisión deriva en la nulidad de la respectiva sanción por devolución o compensación improcedente.

2.4. Recurso de apelación

La DIAN interpuso recurso de apelación.

Reiteró que la sanción por compensación improcedente es independiente de la determinación oficial del impuesto a cargo y, por ende, puede imponerse a pesar de la controversia judicial sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión.

Que la sentencia del 3 de septiembre de 2010 no puede justificar la nulidad de la sanción por compensación improcedente, toda vez que no está ejecutoriada. Que, en efecto, esa sentencia fue apelada ante el Consejo de Estado.

2.5. Alegatos de conclusión

La **parte actora** reiteró los argumentos expuesto en la demanda y agregó que era procedente la suspensión prejudicial, hasta que se decida la segunda instancia del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido contra la liquidación oficial de revisión.

La **DIAN** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación, referidos a la improcedencia de sustentar la nulidad de la sanción en la sentencia del 3 de septiembre de 2010, por no estar ejecutoriada.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

2.6. Suspensión por prejudicialidad

Por auto del 26 de octubre de 2012, el despacho sustanciador decretó la suspensión por prejudicialidad del proceso de la referencia, hasta que se profiera decisión definitiva en el proceso 760012331000200603700 01 (18945), esto es, el promovido por Colombina S.A. contra la liquidación oficial de revisión del año gravable 2001.

3. CONSIDERACIONES

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, corresponde a la Sala decidir si son nulos los actos administrativos que impusieron la sanción por compensación improcedente a la sociedad Colombina S.A., de conformidad con lo previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

3.1. Hechos probados

Para decidir se tienen los siguientes hechos probados:

1. El 9 de abril de 2002, la sociedad Colombina S.A. presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2001, con un saldo a favor de \$1.966.892.000³.
2. El 28 de junio de 2002, la parte actora solicitó la compensación del saldo a favor liquidado en la declaración antes referida, la que fue reconocida por la DIAN por medio de la Resolución 85 del 12 de agosto de 2005, por \$1.966.892.000⁴.
3. Mediante Liquidación Oficial de Revisión 210642005000003 del 20 de junio de 2005, la DIAN modificó la declaración privada de renta del año 2001, en el sentido de disminuir el saldo a favor a \$1.399.705.000⁵. Con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante, esa liquidación fue modificada por la Resolución 2101200600001 del 17 de julio de 2006⁶, que aumentó el saldo a favor a la suma de \$1.456.402.000.
4. Previo pliego de cargos, la DIAN expidió la Resolución 210642007000002 del 15 de junio de 2007, que sancionó a la demandante por compensación improcedente, consistente en el reintegro de la suma de \$510.490.000, junto con los intereses moratorios incrementados en un 50 %⁷. Esa decisión fue confirmada

³ Folio 13.

⁴ Folios 15 a 17.

⁵ Folios 19 a 21.

⁶ Folios 138 a 191.

⁷ Folios 234 a 238.

por la Resolución 210012008000001 del 4 de julio de 2008⁸, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora.

5. La Liquidación Oficial de Revisión 210642005000003 del 20 de junio de 2005 y su confirmatoria, Resolución 2101200600001 del 17 de julio de 2006, fueron demandadas por la sociedad Colombina S.A. El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante sentencia del 3 de septiembre de 2010, anuló dichos actos (expediente 760012331000200603700 00, número interno 18945).
6. El 8 de septiembre de 2016, la Sala profirió sentencia de segunda instancia en el expediente 760012331000200603700 01 (18945)⁹, en la que revocó la sentencia del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca y, en su lugar, dispuso:

1. DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial de Revisión No. 210642005000003 del 20 de junio de 2005 y de la Resolución No. 21012006900001 del 17 de julio de 2006, en lo relacionado con la deducción por cuotas por asociaciones gremiales.

Como consecuencia de la anterior declaración, y a título de restablecimiento del derecho, se ordena que el impuesto de renta del año gravable 2001 a cargo de la sociedad COLOMBINA S.A. corresponde al liquidado en la parte motiva de esta providencia.

La liquidación fue la siguiente:

| CONCEPTOS | VALOR PRIVADA | RESOLUCIÓN DEL RECURSO | C. E |
|--------------------------|-----------------|------------------------|-----------------|
| TOTAL PATRIMONIO BRUTO | 269.633.663.000 | 269.633.663.000 | 269.633.663.000 |
| TOTAL PASIVO | 150.484.444.000 | 150.484.444.000 | 150.484.444.000 |
| TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO | 119.149.219.000 | 119.149.219.000 | 119.149.219.000 |

⁸ Folios 265 a 292.

⁹ Consejero ponente Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

| | | | |
|---|-------------------|-----------------|-------------------------------|
| VENTAS BRUTAS | 353.145.448.000 | 353.169.455.000 | 353.169.455.000 ¹⁰ |
| SERVICIOS, HONORARIOS Y COMISIONES | 1.944.987.000 | 1.944.987.000 | 1.944.987.000 |
| INTERES Y RENDIMIENTO FINANCIERO | 5.053.591.000 | 5.053.591.000 | 5.053.591.000 |
| DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES | 3.448.000 | 3.448.000 | 3.448.000 |
| OTROS INGRESOS DISTINTOS DE LOS ANTERIORES | 6.949.768.000 | 6.949.768.000 | 6.949.768.000 |
| TOTAL INGRESOS BRUTOS | 367.097.242.000 | 367.121.249.000 | 367.121.249.000 |
| DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS | 45.142.560.000 | 44.624.787.000 | 44.624.787.000 ¹¹ |
| DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES | 3.448.000 | 3.448.000 | 3.448.000 |
| OTROS INGRESOS NO COSTITUTIVOS DE RTA NI GANANCIA OCASIONAL | 258.688.000 | 258.688.000 | 258.688.000 |
| TOTAL INGRESOS NETOS | 321.692.546.000 | 322.234.326.000 | 322.234.326.000 |
| COSTOS DE VENTA (PARA SISTEMA PERMANENTE) | 218.649.138.000 | 218.504.386.000 | 218.504.386.000 ¹² |
| OTROS COSTOS (INCL COSTO ACT PEC Y OTROS DIST DE LOS ANT) | 308.147.000 | 308.147.000 | 308.147.000 |
| TOTAL COSTOS | 218.957.285.000 | 218.812.533.000 | 218.812.533.000 |
| OTRAS DEDUC (SERVICIOS PÚBLICOS, FLETES, SEGUROS, IMP ETC | 59.003.654.000 | 58.844.529.000 | 58.956.074.000 ¹³ |
| TOTAL DEDUCCIONES | 97.236.435.000 | 97.077.310.000 | 97.188.855.000 |
| RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO | 5.498.826.000 | 6.344.483.000 | 6.232.938.000 |
| RENTA PRESUNTIVA | 5.768.757.000 | 5.768.757.000 | 5.768.757.000 |
| TOTAL RENTAS EXENTAS | 0 | 0 | 0 |
| RENTA LIQUIDA GRAVABLE | 5.768.757.000 | 6.344.483.000 | 6.232.938.000 |
| IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE | 2.019.065.000 | 2.220.569.000 | 2.181.528.000 |
| OTROS DESCUENTOS TRIBUTARIOS | 453.304.000 | 453.304.000 | 453.304.000 |
| IMPUESTO NETO DE RENTA | 1.565.761.000 | 1.767.265.000 | 1.728.224.000 |
| TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA | 1.565.761.000 | 1.767.265.000 | 1.728.224.000 |
| TOTAL IMP A CARGO/IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV | 1.565.761.000 | 1.767.265.000 | 1.728.224.000 |
| RENDIMIENTOS FINANCIEROS | 5.139.000 | 5.139.000 | 5.139.000 |
| ARRENDAMIENTOS | 117.000 | 117.000 | 117.000 |
| AUTORRETENCIONES | 3.527.397.000 | 3.527.397.000 | 3.527.397.000 |
| TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE | 3.532.653.000 | 3.532.653.000 | 3.532.653.000 |
| MAS SANCIONES | 0 | 308.986.000 | 246.521.000 |
| TOTAL SALDO A PAGAR | 0 | 0 | 0 |
| O TOTAL SALDO A FAVOR | 1.966.892.000 | 1.456.402.000 | 1.557.908.000 |
| | LIQ. SANCION C.E. | | |

¹⁰ Se mantiene la adición de ingresos por \$26.007.000

¹¹ Se mantiene el rechazado de devoluciones, descuentos y rebajas por \$517.773.000.

¹² Se mantiene el rechazo de costos de ventas por \$144.752.000.

¹³ Se acepta la deducción por cuotas de asociaciones gremiales por \$111.545.0000 y se mantiene el rechazo por cuotas de sostenimiento de clubes \$7.901.545 y por pagos menores a \$2.000.000 en la suma de \$47.580.000

| | |
|--|--------------------|
| Impuesto a cargo CE | 1.728.224.000 |
| Total Retenciones | 3.532.653.000 |
| V/R impuesto a cargo menos retenciones | 1.804.429.000 |
| Saldo a favor del contribuyente | 1.966.892.000 |
| BASE (diferencia saldos a favor del contribuyente y liquidación CE) | 162.463.000 |
| | 8.387.750 |
| BASE | 154.075.250 |
| | 160% |
| SANCIÓN POR INEXACTITUD: | 246.521.000 |

Con base en los hechos probados, la Sala resuelve los cargos propuestos en la demanda. En todo caso, se advierte que la decisión debe sustentarse en la sentencia que decretó la nulidad parcial de los actos de determinación oficial, que sustentaron la sanción por compensación improcedente.

3.2. Nulidad por falta de motivación y por vulneración del debido proceso

La actora sostiene que los actos acusados incurrieron en falta de motivación, porque no había liquidación de revisión en firme para efecto de determinar la existencia efectiva de una compensación improcedente, en tanto dicha liquidación fue demandada ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Asimismo, dijo que los actos atacados vulneraron el debido proceso, puesto que fueron dictados sin que la jurisdicción resolviera sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión.

La Sala parte de reiterar que la DIAN está facultada para iniciar el proceso administrativo sancionatorio por devolución y/o compensación improcedente

de saldos a favor (artículo 670 del E.T.), a pesar de estar en discusión la liquidación oficial de revisión, como ocurrió en el presente asunto.

Para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, la ley prevé un procedimiento autónomo e independiente del establecido para la determinación oficial del impuesto. Sin embargo, la existencia del trámite sancionatorio depende del trámite liquidatorio, puesto que para imponer la sanción es necesaria la notificación previa de la liquidación oficial de revisión, que modifica o rechaza el saldo a favor devuelto y/o compensado¹⁴.

Al respecto, la Sala ha dicho que la declaratoria de nulidad de la liquidación oficial de revisión deriva en la desaparición del supuesto de hecho que justifica la sanción por devolución y/o compensación improcedente y, por consiguiente, también procede la nulidad de la sanción. Pero esto no significa que los dos trámites, el de determinación y el sancionatorio, se confundan, sino que se parte del reconocimiento de los efectos que el primero tiene en el segundo, pues aunque son diferentes y autónomos, se reconoce el efecto que el proceso de determinación del impuesto tiene respecto del sancionatorio y la correspondencia que debe existir entre ambas decisiones¹⁵.

Entonces, la anulación de los actos de determinación oficial del tributo implica que el contribuyente tiene derecho a la devolución del saldo a favor declarado y que desaparece el supuesto de hecho que sustenta la sanción.

¹⁴ Ver, entre otras, las sentencias de 30 de abril de 2009 (expediente 16777), del 8 de octubre de 2009 (expediente 16608), del 2 de abril de 2009 (expediente 16158) y del 23 de abril de 2009 (expediente 16205).

¹⁵ Sentencias de 19 de julio de 2002, exps. 12866 y 12934, C. P. Dra. Ligia López Díaz; 28 de abril de 2005, exp. 14149 C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 28 de junio de 2007, exps. 14763 y 15765 (acumulados), CP. Héctor J. Romero Díaz; y de 24 de septiembre de 2009, exp. 16954, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

De hecho, la confirmación o anulación parcial de la liquidación de revisión significa que el contribuyente utilizó dineros que pertenecían a la Administración y que debe reintegrarlos, por lo cual procede la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario.

Lo anterior es suficiente para desestimar la alegada falta de motivación.

Por otra parte, no se advierte el desconocimiento de las garantías que componen el debido proceso (defensa, competencia y forma), pues la parte actora tuvo la posibilidad de pronunciarse frente al pliego de cargos y pudo interponer el recurso de reconsideración, en el que alegó que la ausencia de fundamento de la sanción por compensación improcedente y expuso los demás argumentos por los que estimaba que la sanción fue ilegal.

Por consiguiente, no prospera el cargo.

3.3. Inclusión de la sanción por inexactitud en la base para determinar la sanción por improcedencia de la devolución o compensación

La parte actora alegó que, según lo dispuesto en los artículos 670 y 634 del ET, en la base de liquidación de la sanción por compensación improcedente no debe incluirse la sanción por inexactitud, por no hacer parte del monto objeto de devolución o compensación.

Pues bien, el artículo 670 del Estatuto Tributario, que consagra la sanción por devolución y/o compensación improcedente, dispone lo siguiente:

Artículo 670 E.T. Sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones: Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor. Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, **deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso, más los intereses moratorios que correspondan, aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%).** Esta sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión. [...] Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder (resalta la Sala).

De la norma transcrita se advierte que el contribuyente a quien se le haya devuelto una suma en exceso por concepto de saldo a favor, está sujeto a la sanción por devolución y/o compensación improcedente que consiste en:

- Exigir el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso.
- Exigir el pago de los intereses moratorios «*que correspondan*».
- Exigir el pago de una suma equivalente al 50% de los intereses moratorios que corresponda reintegrar.

Ahora bien, desde el año 2011¹⁶, es criterio unánime de la Sección que, como el artículo 634 del E.T. solo prevé la liquidación y pago de intereses moratorios en el pago de impuestos, anticipos y retenciones, no deben liquidarse intereses de mora sobre la sanción por inexactitud, máxime cuando el artículo 670 *ibídem* no lo estableció así. De manera, pues, que aunque la sanción por inexactitud hace parte del dinero que debe restituirse, lo cierto es que, contrario a lo hecho por la DIAN en los actos cuestionados, esta no puede incluirse en la base para liquidar la sanción por devolución o compensación improcedente, por no ser esa la intención del legislador.

¹⁶ La Sala reitera el criterio fijado en la sentencia del 13 de septiembre de 2012, Expediente 18001.

Lo anterior no significa que el contribuyente no esté obligado al pago de la sanción por inexactitud, pues es claro que del saldo a su favor se deduce lo correspondiente a ésta. Lo que implica es que para efectos de calcular los intereses moratorios, dicha sanción no se tenga en cuenta. En otras palabras, si bien el monto a reintegrar por el contribuyente resulta de la diferencia entre el saldo inicial y el saldo final, para calcular los intereses de mora, que sirven a su vez de base para tasar el 50 % que corresponde por sanción por devolución improcedente, solo se toma el mayor impuesto a pagar, sin incluir la sanción por inexactitud.

En resumen, el contribuyente debe reintegrar la diferencia entre el saldo a favor determinado en la declaración privada y el saldo a favor establecido en la sentencia que decide sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión, con inclusión de la sanción por inexactitud. No obstante, la sanción de intereses de mora incrementados en un 50 % debe liquidarse y pagarse solo con base en el menor saldo a favor determinado, sin incluir la sanción por inexactitud.

Conviene anotar que los intereses de mora deben liquidarse *«a partir de la fecha de devolución del exceso del saldo a favor y hasta la fecha en que la actora efectivamente reintegre la suma que se le devolvió en exceso»*, como lo ha precisado la Sala¹⁷.

Con base en los hechos probados y teniendo en cuenta que, como se precisó, en sentencia de 8 de septiembre de 2016 (expediente 18945), la Sala declaró la nulidad parcial de los actos que modificaron la declaración privada de renta del año 2001, la demandante debe reintegrar a la DIAN la siguiente suma:

¹⁷ Ibídem

| | |
|--|----------------------|
| Saldo a favor liquidado por la actora en la declaración de renta por el año 2001 | \$1.966.892.000 |
| Saldo a favor determinado por en la sentencia del 8 de septiembre de 2016 | \$1.557.908.000 |
| Saldo que resulta indebidamente compensado | \$408.984.000 |

Igualmente, la sociedad actora debe reconocer y pagar a la DIAN intereses de mora sobre el mayor impuesto liquidado (\$162.463.000)¹⁸, **incrementados en un 50 %, a título de sanción propiamente**, desde cuando la DIAN compensó el exceso del saldo a favor y hasta cuando se haga efectivo el reintegro de la suma que legalmente corresponde.

Las anteriores razones son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se declarará la nulidad parcial de los actos sancionatorios y se ordenará a la actora que reintegre \$408.984.000, como saldo a favor indebidamente compensado. También deberá pagar los intereses de mora incrementados en el 50 % sobre el mayor impuesto liquidado (\$162.463.000).

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:

PRIMERO. REVÓCASE la sentencia del 10 de junio de 2011, dictada por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca en el contencioso de nulidad promovido por la sociedad Colombina S.A. contra la DIAN. En su lugar,

¹⁸ Que resulta de tomar el saldo a favor determinado por la actora (\$1.966.892.000) y restar el saldo a favor (\$1.557.908.000) y la sanción por inexactitud (\$246.521.000) determinadas en la sentencia del 8 de septiembre de 2016.

DECLÁRASE la nulidad parcial de la Resolución 210642007000002 del 15 de junio de 2007 y su confirmatoria, Resolución 210012008000001 del 4 de julio de 2008.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** a la actora que reintegre \$408.984.000, como saldo a favor indebidamente compensado y que pague los intereses de mora y, a título de sanción, el incremento de estos intereses en el 50 % sobre el mayor impuesto liquidado (\$162.463.000).

CUARTO. RECONÓCESE personería a la abogada María Teresa Guerra Mantilla como apoderada de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

