



**SANCION TRIBUTARIA MEDIANTE RESOLUCION INDEPENDIENTE – La administración debe formular el pliego de cargos dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad / PLIEGO DE CARGOS EN SANCIONES – Debe expedirse en los seis meses siguientes de la presentación de la declaración de renta del periodo en que se produjo la irregularidad / SANCION POR DEVOLUCION Y/O COMPENSACION IMPROCEDENTE – Debe imponerse en el tiempo de dos años contados desde la fecha en que se notifica la liquidación oficial de revisión / LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION – Es el presupuesto para expedir la sanción por devolución y/o compensación improcedente**

El artículo 638 *ibidem* establece una regla general para aquellos casos en que se imponga una sanción en resolución independiente, y que consiste en que la Administración debe formular pliego de cargos dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable. Así mismo, contempló un término de 6 meses para aplicar la sanción respectiva. La sanción por devolución y/o compensación improcedente es de aquellas que se impone en resolución independiente, y se encuentra regulada en el artículo 670 del Estatuto Tributario, el cual estableció que debe imponerse en el término de dos años contados a partir de la fecha en que se notificó la liquidación oficial de revisión, y dispuso el plazo de un mes para el traslado del pliego de cargos. Como se observa, el artículo 670 *ibidem* establece una regulación especial para la sanción por devolución improcedente, en la cual se señaló el término que tiene la Administración para imponer la sanción, por lo que debe entenderse que es en este plazo que le corresponde a la entidad expedir el pliego de cargos, pues como lo dispone esta norma, la expedición de la liquidación oficial de revisión es el presupuesto para la procedencia de la sanción. En ese sentido, mientras no se expida el acto liquidatorio, la DIAN no puede formular el pliego de cargos en tanto carecería del sustento legal que exige la norma para iniciar este proceso sancionatorio. Así las cosas, contrario a lo señalado por el recurrente, no es procedente que el término para expedir el pliego de cargos comience a contarse desde el año en que el contribuyente declaró el impuesto sobre la renta del periodo gravable 2003, por cuanto, como se vio, el hecho sancionable se originó en que el contribuyente haya solicitado en devolución y/o compensación un saldo a favor al que no tenía derecho, lo cual solo puede ser determinado por la Administración mediante la expedición del acto liquidatorio, como de manera expresa lo dispone el artículo 670 *ibidem*. Por consiguiente, tal como lo ha señalado esta Sala es a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión que empieza a correr el término para proferir el pliego de cargos en los casos que se imponga sanción por devolución y/o compensación improcedente.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 638 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 670

**ANULACION DE LA LIQUIDACION DE REVISION – Significa que el contribuyente tenía derecho a la devolución del saldo a favor declarado / SANCION POR DEVOLUCION Y/O COMPENSACION IMPROCEDENTE – Desaparece su fundamento cuando la liquidación oficial de revisión es declarada nula la jurisdicción / ACTUACION ADMINISTRATIVA DE REINTEGRO DE SALDOS A FAVOR – Es diferente al proceso de determinación oficial del tributo / DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR – No es un reconocimiento definitivo sino temporal hasta tanto termine el proceso de**



**determinación del tributo / EXCEPCION DE INCONSTITUCIONALIDAD – No se acepta en relación con el artículo 670 del Estatuto Tributario al estar revestido de cosa juzgada constitucional**

Esta Sala ha señalado que la anulación definitiva de los actos de determinación oficial implica que el contribuyente tenía derecho a la devolución del saldo a favor declarado, por lo que desaparecería el supuesto de hecho de la sanción. En otras palabras, si la liquidación oficial de revisión sometida a control jurisdiccional es declarada nula, desaparece el fundamento de la sanción por devolución y/o compensación improcedente y, en consecuencia, también procede la nulidad de la sanción. Así mismo, ha sostenido que la confirmación o la anulación parcial de la liquidación de revisión muestran 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. Conforme con dicha jurisprudencia, el procedimiento de determinación oficial del impuesto puede implicar una modificación de la sanción, por eso, es válido afirmar que existe una relación contingente o eventual entre ambos, razón por la cual, la decisión de aquel puede conducir a la variación o la supresión de la sanción, según sea el caso. (...) La Sala ha reiterado que los actos sancionatorios, como la resolución que ordena el reintegro de sumas devueltas o compensadas, hacen parte de una actuación oficial diferente a la de la determinación del impuesto vía Liquidación de Revisión. También ha distinguido entre la actuación administrativa relacionada con el reintegro de la devolución efectuada y la correspondiente al proceso de determinación oficial del tributo, como dos trámites distintos y autónomos, aun cuando la orden de reintegro se apoye fácticamente en la actuación de revisión. (...) Ahora bien, la recurrente señaló que esta Sala debía inaplicar por inconstitucional el artículo 670 del Estatuto Tributario, pues, a su juicio, la sanciones que emerjan producto de las devoluciones improcedentes y/o compensaciones, se debían aplicar una vez la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo hubiera decidido sobre la legalidad de los actos administrativos de determinación de los tributos a cargo de los contribuyentes. Al respecto, la Sala advierte que la Corte Constitucional, ya zanjó dicha discusión al resolver sobre la exequibilidad del artículo 670 del ET, en sentencia C-075 de 3 de febrero de 2004, a través de la que ratificó el carácter temporal de la devolución de saldos a favor –hasta tanto se culmine el proceso de determinación del tributo– y el derecho de la Administración Tributaria de obtener el reintegro de las sumas devueltas en exceso, cobrar intereses moratorios sobre las mismas e imponer la sanción correspondiente. (...) Conforme con lo anterior, la excepción de inconstitucionalidad exigida por la demandante no puede ser acogida por la Sala, pues dicha discusión está revestida de cosa juzgada constitucional, tal como lo disponer el artículo 243 de la Constitución Política.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 670**

**LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION – En caso de no prosperar la demanda en acción de nulidad y restablecimiento del derecho la sanción por devolución improcedente mantiene el sustento jurídico / SANCION POR DEVOLUCION DE SALDO A FAVOR IMPROCEDENTE – Procede cuando la sentencia de la jurisdicción niega las pretensiones de nulidad de la liquidación de revisión / REINTEGRO DE SUMAS DEVUELTAS EN FORMA IMPROCEDENTE – Procede junto con los intereses moratorios cuando no prospera la nulidad contra la liquidación de revisión**



Ahora bien, en el presente caso los actos sancionatorios demandados ordenaron reintegrar la suma de \$177.827.000 y pagar intereses moratorios incrementados en un 50%, desde el 20 de junio de 2005, hasta la fecha del pago. Dicha sanción se fundamentó en la determinación oficial del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de la actora por el año gravable 2003, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 050642007000024 de 8 de noviembre de 2007, en cuanto ésta eliminó el saldo a favor liquidado en la declaración del mismo periodo y reconocido por la Resolución 1359 del 20 de junio de 2005. (...) Conforme con lo anterior, la Sala ha señalado que si la liquidación oficial del impuesto ha sido sometida a control jurisdiccional y la misma se declara nula, desaparece el hecho que fundamenta la sanción por devolución improcedente y procede también su nulidad. En aplicación de dicha tesis, tendrá el mismo efecto si en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos de determinación del tributo se niegan las pretensiones de la demanda, lo que genera que la sanción continúe con el sustento jurídico que la motivó. No significa lo anterior que los dos procesos, el de determinación y el sancionatorio se confundan, sino que se parte del reconocimiento de los efectos que uno tiene en el otro, pues, aunque son diferentes y autónomos, la Sala siempre ha reconocido el efecto que el primero tiene en el segundo y la correspondencia que debe haber entre ambas decisiones. De ello se infiere que si no se declaró la nulidad del acto, implica devolver a la Administración lo ordenado por el acto administrativo que aceptó la solicitud presentada en tal sentido, más los intereses moratorios aumentados en un 50%. Así pues, dado que los actos demandados tomaron como base de liquidación de la sanción por devolución improcedente la suma de \$177.827.000, correspondiente al saldo a favor reconocido y devuelto por la Administración, y que según la sentencia proferida por esta Corporación, dicho saldo es correcto, la devolución improcedente deberá reintegrarse tal como se señaló en la resolución sanción. En este orden de ideas, lo propio será negar la nulidad de los actos demandados y ordenar el reintegro de los valores entregados por la administración, más los intereses moratorios que correspondan, incrementados en un 50%, desde cuando se ordenó la devolución por Resolución 1359 de 20 de junio de 2005 y hasta cuando se realice el pago respectivo.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 670

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero Ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá D.C. trece (13) de octubre de dos mil dieciséis (2016)

**Radicación número: 76001-23-31-000-2010-001732-01(19625)**

**Actor: SUFACTURA S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

---

*PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia  
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, [www.pwc.com/co](http://www.pwc.com/co)*



## **FALLO**

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 26 de abril de 2012 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, que dispuso<sup>1</sup>:

*“1. NIÉGUENSE las pretensiones de la demanda por lo expuesto en la parte motiva de esta jurisprudencia.*

*[...]”*

## **ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

El 12 de abril de 2004, la sociedad SUFACTURA S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2003, en la que reportó ingresos por \$2.940.014.000, costos por \$1.946.032.000, deducciones de \$685.859.000, renta líquida gravable de \$308.123.000, impuesto a cargo por \$107.843.000, retenciones por valor de \$290.107.000, total impuesto a pagar \$0 y con un saldo a favor de \$177.827.000<sup>2</sup>.

El 30 de diciembre de 2004, SUFACTURA S.A. solicitó a la Administración Local de Impuestos de Cali la devolución del saldo a favor antes anotado; petición que fue aceptada y se ordenó su reintegro mediante la Resolución 1359 del 20 de junio de 2005<sup>3</sup>.

La Administración inició investigación a la actora por el programa “Post Devoluciones”, en el que se profirieron los Autos No. 050632005000082 y No. 050632005000053 de 21 de febrero de 2005, en los que se ordenó inspección tributaria e inspección contable a la empresa demandante, en relación con la declaración presentada por el impuesto sobre la renta del periodo gravable 2003.

La División de Fiscalización Tributaria de la Administración Local de Impuestos de Cali, mediante Requerimiento Especial N° 050632007000006 de 20 de marzo de 2007, le propuso a la actora modificar la declaración sobre la renta, pues le desconoció el saldo a favor, los costos de ventas y gastos operacionales de administración, por lo que le determinó una renta líquida gravable por

---

<sup>1</sup> Folios 404 a 114 cuaderno 2

<sup>2</sup> Folio 6 del cuaderno 2

<sup>3</sup> Folios 34 cuaderno 2 ver demandada



\$1.651.910.000, impuesto neto de renta por \$ 578.168.000 y sanción por inexactitud por \$827.773.000, para un saldo a pagar de \$1.167.304.000<sup>4</sup>.

El 8 de noviembre de 2007, la División de Liquidación profirió la Liquidación Oficial de Revisión N° 050642007000024, mediante la cual modificó la declaración privada en la forma planteada en el requerimiento especial pero sin aplicar la sanción por inexactitud y señaló como saldo a pagar la suma de \$339.531.000<sup>5</sup>; este acto fue confirmado mediante la Resolución N° 900006 del 30 de octubre de 2008 en sede del recurso de reconsideración<sup>6</sup>.

El 2 de marzo de 2009, la demandante promovió proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra la Liquidación Oficial de Revisión 050642007000024 de 8 de noviembre de 2007 y la Resolución 900006 del 30 de octubre de 2008 (2009-00353 01, número interno 21274).

El 20 de marzo de 2009, la DIAN profirió pliego de cargos 052382009000097 en contra de SUFACTURA S.A., en el que le propuso sanción por devolución improcedente, y ordenó que reintegrara el saldo a favor devuelto por valor de \$177.827.000 con sus respectivos intereses moratorios incrementados en un 50%<sup>7</sup>.

El 21 de abril de 2009, SUFACTURA S.A. respondió el pliego de cargos y, mediante Resolución Sanción 052412009000197 de 14 de mayo de 2009, la DIAN confirmó en todas sus partes la sanción propuesta, consistente en el reintegro de \$177.827.000, más intereses moratorios incrementados en un 50 %<sup>8</sup>.

La demandante interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción y la DIAN lo resolvió mediante Resolución 900028 del 10 de junio de 2010, en el sentido de confirmar la sanción por compensación improcedente<sup>9</sup>.

## LA DEMANDA

### Pretensiones

La actora, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones<sup>10</sup>:

---

<sup>4</sup> ver pliego de cargos Folios 44 a 47 cuaderno 1

<sup>5</sup> Folios 7 a 22 cuaderno 1

<sup>6</sup> Folios 30 a 39 cuaderno 1

<sup>7</sup> Folios 45 a 47 cuaderno 1

<sup>8</sup> Folios 49, 50 y 66 cuaderno 1

<sup>9</sup> Folios 78 a 83 y 105 a 11 cuaderno 1

<sup>10</sup> Folios 1 a 44 cuaderno 2



*“I. Que se declaren nulos por ser contrarios a la Constitución y a la Ley los actos administrativos producidos por DIAN que imponen sanción por presunta devolución improcedente a cargo de SUFACTURA S.A ordenándole en consecuencia reintegrar la suma de \$177.827.0000 que solicitó en devolución más los intereses moratorios incrementados en un 50%. Esos actos administrativos son: Resolución Sanción No. 52412009000197 del 14 de mayo de 2009 y Resolución No. 900028 del 10 de junio de 2010.*

*II. Que como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos atrás individualizados se restablezca en su derecho a **SUFACTURA S.A** declarando lo siguiente:*

- a) Que **SUFACTURA S.A.** no es deudora de sanción ni de intereses moratorios por presunta improcedencia de devolución del saldo que arrojó la declaración por impuesto de renta y complementarios, año gravable 2003.*
- b) Que se cancele la radicación y se archive el expediente abierto en la Administración Local de Impuestos Nacionales de Cali a **SUFACTURA S.A** por presunta sanción por devolución improcedente de saldo a favor que arrojó la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2003 e intereses moratorios incrementados en un 50% y*
- c) Que se cancelen los registros contables que la Administración Local de Impuestos Nacionales de Cali hubiere abierto a **SUFACTURA S.A** como deudora del saldo a favor que en cuantía de \$177.827.000 arrojó la declaración por impuestos de renta y complementarios del año gravable 2003 e intereses moratorios incrementados en un 50%.”*

## **Normas Violadas**

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 2 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 136 del Código Contencioso Administrativo
- Artículos 670 y 638 del Estatuto Tributario

## **Concepto de la violación**

Para desarrollar el concepto de la violación expuso lo siguiente:

Si la procedencia de una devolución y/o compensación se debe a la discusión de los elementos base (rechazo o disminución del saldo a favor), el contribuyente cuenta con la oportunidad de solicitar la nulidad de la liquidación oficial de revisión ante la jurisdicción competente. Para tal efecto, tiene a disposición la acción de nulidad y restablecimiento del derecho que puede ejercer dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación del acto administrativo que agotó la vía gubernativa.



Mientras que dure tal litigio quedan en suspenso tanto la obligación de contribuyente para reintegrar los dineros recibidos y/o compensados, como la facultad de la DIAN para exigirlos e imponer sanciones.

Para el caso, es preciso advertir que SUFACTURA S.A. presentó demandada el 2 de marzo de 2009, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho ante el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca contra los actos administrativos que dieron origen a los que hoy se atacan (Liquidación Oficial de Revisión 050642007000024 del 8 de noviembre de 2007 y Resolución 900006 de 30 de octubre de 2008).

Mientras se define de fondo dicho proceso, no es posible que la administración de impuestos impusiera la sanción establecida por el artículo 670 del Estatuto Tributario, puesto que no se ha determinado si se anulan los actos de modificación de la declaración privada del impuesto sobre la renta, o si por el contrario, estos son ajustados a derecho.

En el sub iudice, tanto el pliego de cargos como la resolución sanción demandados se fundamentaron en el artículo 670 del ET, norma que viola flagrantemente la Constitución Política y, por lo tanto, no es posible que se cumpla, por lo que se debe inaplicar.

El artículo 670 ibídem atenta contra derechos fundamentales como los del debido proceso y la “presunción de buena fe”, puesto permite que se imponga una sanción cuando la presunta ocurrencia del hecho punible está aún siendo discutida en acción de nulidad y restablecimiento del derecho”.

No es procedente que se discuta sobre una sanción económica que sólo podrá perseguirse, una vez se desate el proceso judicial iniciado contra los actos administrativos que le dieron origen.

Por otra parte, señaló que los actos administrativos demandados son nulos, por cuanto el pliego de cargos fue notificado por fuera del término legal, en contra de lo dispuesto por el artículo 638 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con dicha norma, es claro que el pliego de cargos debe notificarse dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración de renta y complementarios del año gravable en el que incurrió el hecho sancionable.

En el presente asunto, SUFACTURA S.A., el 12 de abril de 2004, presentó la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2003, por lo que el término con el que contaba la DIAN para notificar el pliego de cargos era hasta el 12 de abril de 2006. Sin embargo, la demandada solo dio a conocer el pliego de cargos el 26 de marzo de 2009, esto es, vencido el término señalado por la ley.

Por lo tanto, la resolución sanción está viciada de nulidad, pues su acto preparatorio fue proferido por fuera del término otorgado para ese efecto.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**





**- La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN - Dirección Seccional de Impuestos de Cali**, se opuso a las pretensiones de la demanda por las razones que se enuncian a continuación<sup>11</sup>.

La demandante interpretó erróneamente la actuación de la administración frente a su control posterior originado en las devoluciones y/o compensaciones improcedentes. Al respecto, el legislador previó un proceso encaminado a la determinación real del tributo y otro para la imposición de sanciones, que es el discutido en el presente proceso.

Los dos procesos tienen una finalidad distinta y son independientes entre sí, en la medida que la ley en ningún momento estableció que el proceso sancionatorio deba incoarse después de haber concluido el proceso de determinación en la vía jurisdiccional.

También confunde la demandante la sanción prevista en el artículo 670 del ET que es especial, con la establecida en el artículo 638 ibídem, pues la que ahora se discute se deriva de un proceso de determinación que modificó un saldo a favor en un saldo a pagar, el cual debe ser reintegrado a la administración. Por ello, y de conformidad con el procedimiento previsto, se da traslado del pliego de cargos al contribuyente, el cual una vez respondido, da lugar a la imposición de la respectiva sanción, si hay lugar a ello.

La sanción señalada por el artículo 638 del ET se refiere a la impuesta en la liquidación oficial o en resolución independiente, que es diferente a la generada por la devolución improcedente dispuesto por el artículo 670 del ET.

Respecto a la extemporaneidad en la notificación del pliego de cargos, afirmó que la demandante de manera errónea solicitó la nulidad de los actos demandados por desconocimiento del artículo 638 del ET, toda vez que esa norma es aplicable a las sanciones impuestas en virtud de devolución y/o compensación improcedente. Pero en este caso, se debe acudir a lo preceptuado por el artículo 670 ibídem, norma especial que señala que los dos años para proferir el pliego de cargos, se cuentan a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión y no desde la presentación de la declaración privada.

En el caso concreto, la Liquidación Oficial de Revisión fue notificada el 15 de noviembre de 2007, y la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración el 13 de noviembre de 2008, lo que significa que la entidad tenía plazo para notificar el pliego de cargos hasta el 15 de noviembre de 2009, trámite que se surtió el 26 de marzo de 2009, y la Resolución Sanción fue notificada el 26 de mayo de 2009, es decir, dentro del término legal.

## **LA SENTENCIA APELADA**

---

<sup>11</sup> Folios 56 a 62 cuaderno 2





El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en sentencia del 26 de abril de 2012, negó las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones<sup>12</sup>:

En el caso concreto, la Liquidación Oficial de Revisión 050642007000024 del 8 de noviembre de 2007, por la que se modificó el impuesto sobre la renta a cargo de la demandante, y la Resolución 900006 de 30 de octubre de 2008 que confirmó dicha decisión, fueron demandadas en nulidad y restablecimiento del derecho ante el mismo tribunal.

El Consejo de Estado ha señalado que si la liquidación oficial del impuesto ha sido sometida a control jurisdiccional y se anula, desaparece el fundamento de la sanción por devolución improcedente y ésta también debe anularse.

No significa lo anterior que se confundan los procesos de determinación y sancionatorio, sino que, aunque son diferentes y autónomos, el primero tiene efectos en el segundo y debe existir correspondencia entre ambas decisiones.

Por lo anterior, se puede concluir que si se declara la nulidad de un acto y se fija un nuevo saldo a favor, la diferencia entre lo efectivamente devuelto según la liquidación privada y el nuevo saldo determinado como consecuencia de la declaratoria de nulidad, debe devolverse a la administración. También se deduce que si se niega la nulidad de la liquidación oficial de revisión, la sanción por devolución improcedente impuesta debe permanecer incólume.

En consecuencia, los actos demandados tienen la misma suerte del acto de determinación oficial en el que se fundamentaron y cuya nulidad se encuentra en trámite ante esta jurisdicción, de modo que deberán negarse las pretensiones de la demanda, porque en el caso en estudio la jurisdicción no ha precisado sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión.

Ahora bien, con relación a la extemporaneidad en la notificación del pliego de cargos, es importante aclarar que el artículo 638 del ET se refiere a la sanción impuesta en la liquidación oficial o en resolución independiente, diferente a la generada por devolución improcedente establecida en el artículo 670 del ET, la cual se fundamenta en que la sanción deberá imponerse dentro de los dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión, la cual para el caso concreto, se notificó el 15 de noviembre de 2007, lo que significa que la DIAN tenía plazo hasta el 15 de noviembre de 2009 para notificar el pliego de cargos, el cual según desprendible de la oficina de correo, se realizó el 26 de marzo de 2009, lo que lleva a concluir que dicho acto fue notificado en tiempo.

---

<sup>12</sup> Folios 104 a 114 cuaderno 2



## RECURSO DE APELACIÓN

La demandante, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, en los siguientes términos<sup>13</sup>:

Reiteró que es claro que mientras se define el fondo del proceso en el que se demandó la nulidad de los actos de determinación del tributo, no puede resolverse sobre el proceso de sanción.

Aunque lo anterior es razón suficiente para saber que se debe esperar la sentencia en el otro asunto, también es relevante insistir en que dentro del proceso de sanción la DIAN notificó extemporáneamente el pliego de cargos.

El plazo con el que contaba la administración para notificar ese acto era hasta el 12 de abril de 2006, pues la ley dispone que son dos años a partir de la presentación de la declaración de renta.

No obstante, el demandado solo notificó el acto previo hasta el 26 de marzo de 2009, vencido el término para dicho fin.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** y la **demandada** reiteraron los argumentos expuestos en la demanda y en el escrito de apelación<sup>14</sup>.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala examinar la legalidad de las resoluciones que impusieron sanción por devolución improcedente a la sociedad SUFACTURA S.A., respecto del saldo a favor que liquidó en su declaración de impuesto sobre la renta del periodo gravable 2003. El recurso de apelación plantea dos problemas jurídicos a resolver: i) la extemporaneidad en la expedición del pliego de cargos; y, ii) la procedencia de la sanción por devolución improcedente frente a la discusión jurisdiccional de la liquidación oficial de revisión que modificó el saldo a favor devuelto.

### **Violación del derecho al debido proceso por extemporaneidad en la expedición del pliego de cargos previo a la resolución que impone sanción por no declarar**

Sostiene la demandante que el Pliego de Cargos 052382009000097 de 20 de marzo de 2009 fue proferido por fuera de la oportunidad legal establecida en el artículo 638 del Estatuto Tributario, toda vez que la Administración debía expedirlo dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación

---

<sup>13</sup> Folios 116 a 119 cuaderno 2

<sup>14</sup> Folios 130 a 133 y 134 a 136 cuaderno 2



de la declaración de renta del 2003, que era la que correspondía al período en que ocurrió el hecho sancionado.

Sobre este aspecto, corresponde a la Sala establecer la fecha en que inició a correr el término para proferir el pliego de cargos, por lo que es necesario observar lo dispuesto en los artículos 638 y 670 del Estatuto Tributario:

**“ARTICULO 638. PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES.** Modificado por el artículo 64 de la Ley 6 de 1992. Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. **Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas.** Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años.

***Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar”.***

**“ARTICULO 670. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES O COMPENSACIONES.** Modificado por el artículo 131 de la Ley 223 de 1995. 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 éstos 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.**

*Cuando en el proceso de determinación del impuesto, se modifiquen o rechacen saldos a favor, que hayan sido imputados por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, la Administración exigirá su reintegro, incrementado en los intereses moratorios correspondientes.*



*Cuando utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al quinientos por ciento (500%) del monto devuelto en forma improcedente.*

**Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder.**

(...)

**PARAGRAFO 20.** *Cuando el recurso contra la sanción por devolución improcedente fuere resuelto desfavorablemente, y estuviere pendiente de resolver en la vía gubernativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de dicha devolución, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso”.*

El artículo 638 *ibídem* establece una regla general para aquellos casos en que se imponga una sanción en resolución independiente, y que consiste en que la Administración debe formular pliego de cargos dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable. Así mismo, contempló un término de 6 meses para aplicar la sanción respectiva.

La sanción por devolución y/o compensación improcedente es de aquellas que se impone en resolución independiente, y se encuentra regulada en el artículo 670 del Estatuto Tributario, el cual estableció que debe imponerse en el término de dos años contados a partir de la fecha en que se notificó la liquidación oficial de revisión, y dispuso el plazo de un mes para el traslado del pliego de cargos.

Como se observa, el artículo 670 *ibídem* establece una regulación especial para la sanción por devolución improcedente, en la cual se señaló el término que tiene la Administración para imponer la sanción, por lo que debe entenderse que es en este plazo que le corresponde a la entidad expedir el pliego de cargos, pues como lo dispone esta norma, la expedición de la liquidación oficial de revisión es el presupuesto para la procedencia de la sanción.

En ese sentido, mientras no se expida el acto liquidatorio, la DIAN no puede formular el pliego de cargos en tanto carecería del sustento legal que exige la norma para iniciar este proceso sancionatorio.

Así las cosas, contrario a lo señalado por el recurrente, no es procedente que el término para expedir el pliego de cargos comience a contarse desde el año en que el contribuyente declaró el impuesto sobre la renta del período gravable 2003, por cuanto, como se vio, el hecho sancionable se originó en que el contribuyente haya solicitado en devolución y/o compensación un saldo a favor al que no tenía derecho, lo cual solo puede ser determinado por la Administración mediante la expedición del acto liquidatorio, como de manera expresa lo dispone el artículo 670 *ibídem*.



Por consiguiente, tal como lo ha señalado esta Sala es a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión que empieza a correr el término para proferir el pliego de cargos en los casos que se imponga sanción por devolución y/o compensación improcedente<sup>15</sup>.

En el presente caso, la Sala observa que, el 15 de noviembre de 2007<sup>16</sup>, la DIAN notificó la Liquidación Oficial de Revisión 050642007000024 del 8 de noviembre de 2007, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por SUFACTURA S.A. por el periodo gravable 2003, razón por la cual el Pliego de Cargos 052382009000097 de 20 de marzo de 2009, notificado el 26 de marzo de 2009<sup>17</sup>, se profirió dentro del término de los dos años que establece el artículo 670 del Estatuto Tributario.

En consecuencia este cargo no está llamado a prosperar.

### **Procedencia de la sanción por devolución improcedente frente a la discusión jurisdiccional de la liquidación oficial de revisión que modificó el saldo a favor devuelto**

Sea lo primero advertir que, en sentencia del 30 de agosto de 2016, proferida dentro del Expediente 21274, la Sala resolvió sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 050642007000024 del 8 de noviembre de 2007 y Resolución No 900006 del 30 de octubre de 2008., mediante las cuales se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del periodo gravable 2003, a partir de los que se fundamentó la sanción impuesta en los actos objeto del presente proceso. La sentencia resolvió:

*“Primero: REVÓCASE la sentencia de 19 de marzo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la sociedad SUFACTURA S.A. contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN y en su lugar:*

*Segundo: NIÉGASE las pretensiones de la demanda.  
[...]*”

Así las cosas, lo primero que se deberá determinar en este caso son los efectos de dicha providencia en el caso concreto:

### **Efectos de la anulación de los actos de determinación oficial que sirven de fundamento a la resolución sanción por devolución improcedente. Reiteración jurisprudencial<sup>18</sup>.**

<sup>15</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de 29 de noviembre de 2012, Exp. 19016

<sup>16</sup> Folio 6 cuaderno 1

<sup>17</sup> Folio 48 cuaderno 1

<sup>18</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias de 23 de abril de 2015, Exp. 19322 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 17 de marzo de 2016, Exp. 19800, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas



Esta Sala ha señalado que la anulación definitiva de los actos de determinación oficial implica que el contribuyente tenía derecho a la devolución del saldo a favor declarado, por lo que desaparecería el supuesto de hecho de la sanción.

En otras palabras, si la liquidación oficial de revisión sometida a control jurisdiccional es declarada nula, desaparece el fundamento de la sanción por devolución y/o compensación improcedente y, en consecuencia, también procede la nulidad de la sanción.

Así mismo, ha sostenido que la confirmación o la anulación parcial de la liquidación de revisión muestran 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<sup>19</sup>.

Conforme con dicha jurisprudencia, el procedimiento de determinación oficial del impuesto puede implicar una modificación de la sanción, por eso, es válido afirmar que existe una relación contingente o eventual entre ambos, razón por la cual, la decisión de aquel puede conducir a la variación o la supresión de la sanción, según sea el caso.

La sanción por devolución improcedente se encuentra tipificada en el artículo 670 del Estatuto Tributario, según el cual, las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y sobre las ventas, no constituyen reconocimiento definitivo a favor de los declarantes; de modo que si en el proceso de determinación la Administración rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, procede el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados en un 50%.

Así mismo, la norma señala que cuando el recurso contra la sanción por devolución improcedente fuere resuelto desfavorablemente, y estuviere pendiente de decidirse en la vía gubernativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de dicha devolución, la Administración no puede iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso (parágrafo 2 ibídem).

De lo anterior se deduce que la devolución de saldos a favor declarados en renta y ventas tiene carácter provisional, dado el proceso de fiscalización que eventualmente puede iniciarse respecto de dichos tributos y dentro del cual es posible que tales saldos se modifiquen o rechacen.

La Sala ha reiterado que los actos sancionatorios, como la resolución que ordena el reintegro de sumas devueltas o compensadas, hacen parte de una actuación oficial diferente a la de la determinación del impuesto vía Liquidación de Revisión.

También ha distinguido entre la actuación administrativa relacionada con el reintegro de la devolución efectuada y la correspondiente al proceso de determinación oficial del tributo, como dos

---

<sup>19</sup> Cfr. Sentencia de dieciocho (18) de junio de dos mil catorce (2014). Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00325-01(19885). C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia



trámites distintos y autónomos, aun cuando la orden de reintegro se apoye fácticamente en la actuación de revisión<sup>20</sup>.

Es claro entonces que la procedencia de la sanción por devolución improcedente presupone la devolución o compensación de un saldo a favor, el rechazo o la modificación del mismo a través de liquidación oficial de revisión y la notificación de ésta.

Ahora bien, la recurrente señaló que esta Sala debía inaplicar por inconstitucional el artículo 670 del Estatuto Tributario, pues, a su juicio, la sanciones que emerjan producto de las devoluciones improcedentes y/o compensaciones, se debían aplicar una vez la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo hubiera decidido sobre la legalidad de los actos administrativos de determinación de los tributos a cargo de los contribuyentes.

Al respecto, la Sala advierte que la Corte Constitucional, ya zanjó dicha discusión al resolver sobre la exequibilidad del artículo 670 del ET, en sentencia C-075 de 3 de febrero de 2004, a través de la que ratificó el carácter temporal de la devolución de saldos a favor –hasta tanto se culmine el proceso de determinación del tributo– y el derecho de la Administración Tributaria de obtener el reintegro de las sumas devueltas en exceso, cobrar intereses moratorios sobre las mismas e imponer la sanción correspondiente.

En dicha providencia, señaló:

*“... la decisión administrativa de devolver el saldo reportado por el contribuyente tiene sólo carácter provisional pues una decisión definitiva sólo puede tomarse cuando culmine el proceso de determinación del tributo y de eventual imposición de sanciones. Sólo en este momento la administración cuenta con todos los elementos de juicio necesarios para liquidar o no un saldo a favor del contribuyente y para definir si hay lugar a su devolución. De allí que en aquellos casos en que hubo lugar a devoluciones y se acredite luego que en la declaración no existen saldos a favor del contribuyente o responsable, la administración tenga derecho a solicitar el reintegro de las sumas devueltas, a exigir el pago de intereses moratorios y a imponer sanciones.”* (Subrayas fuera de texto).

Conforme con lo anterior, la excepción de inconstitucionalidad exigida por la demandante no puede ser acogida por la Sala, pues dicha discusión está revestida de cosa juzgada constitucional, tal como lo disponer el artículo 243 de la Constitución Política.

Verificado entonces que es permitido que con base en el hecho sancionable en la liquidación oficial, la Administración, en el término legal, deba solicitar el reintegro de la devolución o compensación improcedente, cobrar los intereses e imponer la sanción, sin que se requiera un pronunciamiento definitivo respecto del proceso de determinación del tributo, pues la única limitante que consagra el párrafo 2º del artículo 670 del E.T., es la imposibilidad de iniciar el proceso de cobro coactivo de la

---

<sup>20</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 19 de julio de 2002, Exp. 12866





sanción hasta tanto exista decisión definitiva sobre los actos que determinaron el tributo y dieron origen a la sanción<sup>21</sup>.

Ahora bien, en el presente caso los actos sancionatorios demandados ordenaron reintegrar la suma de **\$177.827.000** y pagar intereses moratorios incrementados en un 50%, desde el 20 de junio de 2005, hasta la fecha del pago.

Dicha sanción se fundamentó en la determinación oficial del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de la actora por el año gravable 2003, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 050642007000024 de 8 de noviembre de 2007, en cuanto ésta eliminó el saldo a favor liquidado en la declaración del mismo periodo y reconocido por la Resolución 1359 del 20 de junio de 2005.

Tal liquidación oficial fue demandada en acción de nulidad y restablecimiento del derecho junto con el acto que la confirmó, proceso que como se mencionó anteriormente, fue resuelto en segunda instancia por esta Sala en sentencia de 30 de agosto de 2016, dentro del Expediente 21274, en el que se revocó el fallo de primera instancia, para en su lugar, negar las pretensiones de la demanda, por lo que los actos administrativo de determinación quedaron en firme.

Conforme con lo anterior, la Sala ha señalado que si la liquidación oficial del impuesto ha sido sometida a control jurisdiccional y la misma se declara nula, desaparece el hecho que fundamenta la sanción por devolución improcedente y procede también su nulidad.

En aplicación de dicha tesis, tendrá el mismo efecto si en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos de determinación del tributo se niegan las pretensiones de la demanda, lo que genera que la sanción continúe con el sustento jurídico que la motivó.

No significa lo anterior que los dos procesos, el de determinación y el sancionatorio se confundan, sino que se parte del reconocimiento de los efectos que uno tiene en el otro<sup>22</sup>, pues, aunque son diferentes y autónomos, la Sala siempre ha reconocido el efecto que el primero tiene en el segundo y la correspondencia que debe haber entre ambas decisiones<sup>23</sup>.

De ello se infiere que si no se declaró la nulidad del acto, implica devolver a la Administración lo ordenado por el acto administrativo que aceptó la solicitud presentada en tal sentido, más los intereses moratorios aumentados en un 50%.

---

<sup>21</sup> Sentencia del 18 de julio de 2011, Exp. 18124, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>22</sup> Ob cit. Nota 2.

<sup>23</sup> Sentencias del 28 de junio de 2007, Exp. 14763 y 15765 (acumulados), C. P. Héctor J. Romero Díaz; y 9 de diciembre del 2010, Exp. 17385, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, entre otras.



Así pues, dado que los actos demandados tomaron como base de liquidación de la sanción por devolución improcedente la suma de \$177.827.000, correspondiente al saldo a favor reconocido y devuelto por la Administración, y que según la sentencia proferida por esta Corporación, dicho saldo es correcto, la devolución improcedente deberá reintegrarse tal como se señaló en la resolución sanción.

En este orden de ideas, lo propio será negar la nulidad de los actos demandados y ordenar el reintegro de los valores entregados por la administración, más los intereses moratorios que correspondan, incrementados en un 50%, desde cuando se ordenó la devolución por Resolución 1359 de 20 de junio de 2005 y hasta cuando se realice el pago respectivo.

Por las razones expuestas, la Sala confirmará la sentencia apelada que negó las pretensiones de la demanda, por lo que le corresponde a la sociedad demandante reintegrar las sumas señaladas en los actos administración demandados, más los intereses moratorios incrementados en un 50%, de conformidad con el artículo 670 del Estatuto Tributario.

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

**FALLA**

**Primero: CONFÍRMASE** la sentencia de 26 de abril de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la sociedad SUFACTURA S.A. contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidenta de la Sección

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**