

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCIA

Bogotá D.C., veintisiete (27) de agosto dos mil veinte (2020)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2017-00488-01 [24610]
Demandante: TRANSBORDOS DEL CARIBE S.A
Demandado: U.A.E. – DIAN
Temas: Sanción por imputación improcedente- principio de favorabilidad

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 31 de enero de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que negó las pretensiones de la demanda (numeral primero) y negó la condena en costas (numeral segundo)¹.

ANTECEDENTES

El 15 de abril de 2011, TRANSBORDOS DEL CARIBE S.A presentó declaración de renta del año gravable 2010 en la que determinó un saldo a favor de \$237.803.000², que fue imputado en la declaración de renta del año gravable 2011³.

Previo requerimiento especial, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 900004 de 11 de abril de 2014, en la que modificó la declaración de renta de 2010. Al efecto, rechazó el saldo a favor e impuso un saldo a pagar de \$3.669.836.000, que incluyó la sanción por inexactitud⁴. La liquidación oficial de revisión se notificó el 14 de abril de 2014.

Previo pliego de cargos⁵, con fundamento en el artículo 670 inciso 4 del Estatuto Tributario, la DIAN expidió la Resolución Sanción 312412015000115 de 19 de noviembre de 2015, mediante la cual impuso a la actora sanción por imputación

¹ Folios 124 a 130 c.p.

² Folio 26 c.a.

³ Folio 28 c.a. La declaración de renta del año gravable 2011 se corrigió el 21 de noviembre y el 10 de diciembre de 2012 y en ambas correcciones se mantuvo la imputación del saldo a favor de la declaración de renta del año gravable 2010.

⁴ Folios 12 a 21 c.a.

⁵ Folios 34 a 36 c.a.

improcedente. Ordenó el reintegro de \$237.803.000, más los intereses moratorios a que haya lugar, de acuerdo con los artículos 634 y 635 del E.T⁶.

Mediante Resolución 008929 de 18 de noviembre de 2016, la DIAN confirmó en reconsideración la sanción impuesta a la actora⁷.

DEMANDA

TRANSBORDOS DEL CARIBE S.A., en ejercicio del medio de control establecido en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁸:

“PRIMERO.- Que [se declare que] son nulos los siguientes actos administrativos:

A-) La Resolución Sanción No. 312412015000115 del 19 de noviembre de 2015, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Grandes Contribuyentes impuso una sanción por devolución y/o compensación improcedente del saldo a favor originado en la declaración privada del impuesto de renta y complementarios por el año gravable de 2010 e imputado en la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2011.

B-) La Resolución No. 008929 del 18 de noviembre de 2016, por medio de la cual la Subdirectora de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Grandes Contribuyentes confirmó la sanción a que se hizo referencia en el literal anterior.

SEGUNDO.- Como consecuencia de la nulidad impetrada, se declare que no hay lugar al reintegro de la suma devuelta y/o compensada por el contribuyente, así como tampoco al pago de los intereses moratorios y el incremento en un 50%, conforme a la siguiente declaración:”

[...]

No es aplicable la sanción impuesta a la actora

La demandante invocó como violado el artículo 670 [inciso segundo] del Estatuto Tributario porque para que proceda la sanción por imputación improcedente debe existir un acto en firme que modifique el saldo a favor declarado por el contribuyente⁹.

Conforme lo anterior, no es aplicable la sanción impuesta a la actora puesto que aún no existe decisión definitiva frente a la legalidad de la liquidación oficial de revisión que sirvió de sustento al acto sancionatorio.

⁶ Folios 58 a 64 c.a.

⁷ Folios 30 a 36 c.p.

⁸ Folios 3 a 4 c.p.

⁹ Al respecto, citó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca de 27 de febrero de 2003, exp 01₂ 1191. M.P Fabio Orlando Castiblanco Calixto.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos¹⁰:

Conforme con el artículo 670 del Estatuto Tributario, para imponer la sanción por devolución, compensación o imputación improcedente basta que se notifique al contribuyente la liquidación oficial de revisión.

Por tanto, es viable adelantar simultáneamente el proceso de determinación del impuesto y el de imposición de sanción por devolución, compensación o imputación improcedente, de manera que hasta tanto haya un pronunciamiento definitivo de la jurisdicción respecto de los actos de determinación del tributo, la sanción demandada en este proceso sigue gozando de legalidad.

En este caso, la demandante registró en su declaración de renta del año gravable 2010 un saldo a favor de \$237.803.000, que fue imputado en la declaración de renta del año siguiente.

Posteriormente, mediante liquidación oficial de revisión, la DIAN modificó la declaración de renta de 2010, rechazó el saldo a favor y estableció un valor a pagar. Lo anterior, da lugar a la sanción por imputación improcedente establecida en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

La legalidad de la liquidación oficial de revisión que rechazó el saldo a favor e impuso sanción por inexactitud está pendiente de resolverse. Sin embargo, ello no impide que se dé inicio al proceso sancionatorio por parte de la administración, por cuanto son procesos independientes.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda con fundamento en las razones que se resumen a continuación¹¹:

Los contribuyentes que liquiden un saldo a favor en sus declaraciones tributarias pueden solicitar su devolución o compensación o imputar dicho saldo en la declaración del periodo siguiente. Sin embargo, conforme al artículo 670 del Estatuto Tributario, dichas devoluciones, compensaciones o imputaciones al periodo siguiente no constituyen un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente.

Si mediante liquidación oficial de revisión, la administración modifica o rechaza el saldo a favor establecido por el contribuyente, la DIAN debe imponer la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario dentro de los dos (2) años siguientes, contados a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión.

Para que la administración imponga la sanción solo es necesario que se notifique la liquidación oficial de revisión.

¹⁰ Folios 65 a 79 c.p.

¹¹ Folios 124 a 130 c.p.

En consecuencia, la sanción por imputación improcedente goza de presunción de legalidad hasta tanto concluya el proceso de nulidad y restablecimiento contra la liquidación oficial de revisión.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia del Tribunal, con fundamento en los siguientes argumentos¹²:

La decisión adoptada por el Tribunal fue prematura por cuanto para que sea aplicable la sanción por imputación improcedente debe existir una liquidación oficial de revisión en firme. Sin embargo, en el presente caso, la legalidad de la liquidación oficial de revisión no ha sido definida mediante sentencia de segunda instancia.

En consecuencia, con fundamento en el artículo 161 del Código General del Proceso debe suspenderse este proceso por prejudicialidad hasta cuando se decida el recurso de apelación que se interpuso contra la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración de renta del año gravable 2010.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** reiteró de manera sucinta lo indicado en la apelación¹³.

La **demandada** solicitó confirmar la sentencia apelada. Además, sostuvo que no es procedente la solicitud de prejudicialidad. Ello, por cuanto en sentencia C-075 de 2004, que analizó la exequibilidad del artículo 670 del E.T, la Corte Constitucional concluyó que los procesos de determinación del impuesto y sancionatorio por devolución o compensación improcedente son independientes. Igual precisión ha realizado el Consejo de Estado¹⁴.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de los actos por los cuales la DIAN impuso a la actora sanción por imputación improcedente del saldo a favor determinado en el año gravable 2010, que fue imputado en la declaración de renta del año gravable 2011. En concreto, define debe imponerse o no la sanción por imputación improcedente.

Sea lo primero precisar que no hay lugar a suspender el proceso por prejudicialidad, como lo solicita la apelante. Lo anterior, por cuanto en sentencia de 18 de julio de 2019¹⁵, la Sala decidió el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra el fallo de primera instancia, que había accedido a las pretensiones de la demanda contra la liquidación oficial de revisión que modificó a la actora la declaración de renta del año gravable 2010.

¹² Folios 140 al 145 del c.p.

¹³ Folios 163 al 167 del c.p.

¹⁴ Folios 185 al 188 del c.p.

¹⁵ Expediente 22451, C.P. Milton Chaves García.

En el fallo de segunda instancia de 18 de julio de 2019, la Sala revocó la decisión del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. En su lugar, anuló parcialmente la liquidación oficial de revisión practicada a la actora solo para reducir, por favorabilidad, la sanción por inexactitud.

En consecuencia, debe tenerse en cuenta lo decidido por la Sección en tal oportunidad, como más adelante se precisa.

Asunto de fondo. Debe mantenerse la sanción por imputación improcedente

La actora sostiene que no puede imponérsele la sanción por imputación improcedente debido a que no está en firme la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración de renta del año gravable 2010 que registró el saldo a favor que se imputó en la declaración de renta del año siguiente.

Al respecto, en sentencia de unificación 2020CE-SUJ-4-001 de 20 de agosto de 2020, la Sala precisó lo siguiente¹⁶:

4.1- Esa cuestión, relativa a las actuaciones administrativas que anteceden a la imposición de sanción por devolución o compensación improcedente, ya ha sido juzgada por la Sala en varias sentencias, dentro de las que cabe citar las del 06 de junio y del 01 de agosto del 2019 (exps. 22419 y 23024, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 02 de octubre de 2019 (exp. 23867, CP: Milton Chaves García) y del 29 de abril del 2020 (exp. 22507, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). Según estos pronunciamientos, que siguen los dictados del artículo 670 del ET, las devoluciones o compensaciones de los saldos a favor de los contribuyentes no constituyen un reconocimiento definitivo sobre la existencia o validez del saldo a favor, en la medida en que las autoliquidaciones en que se determinan permanecen sujetas a revisión por parte de la autoridad tributaria. De ahí que la norma prevea las consecuencias punitivas derivadas de las modificaciones de los saldos a favor que ya han sido devueltos o compensados; y que disponga que, una vez que ha sido notificada la liquidación oficial de revisión que modifica el saldo a favor objeto de compensación o devolución, la Administración está habilitada para exigir su reintegro e imponer la sanción por compensación o devolución improcedente que sea del caso, para lo cual la resolución sancionadora debía expedirse «dentro del término de dos años contados a partir de que se notifique la liquidación oficial de revisión» (en la redacción que el artículo 131 de la Ley 223 de 1995 le dio al artículo 670 del ET) o «dentro de los tres (3) años siguientes a la presentación de la declaración de corrección o la notificación de la liquidación oficial de revisión» (que es lo que contempla la versión actual del artículo 670 del ET, modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016), sin que al efecto sea exigible que el acto de liquidación haya quedado en firme previamente.

Lo anterior, porque los actos sancionadores y los de determinación oficial del impuesto son actuaciones diferentes, que siguen procedimientos diversos y se justifican en hechos independientes; aun a pesar de que los actos administrativos de liquidación del tributo sean el fundamento fáctico de la sanción por devolución o compensación improcedente¹⁷.”

¹⁶ Expediente 22756, C.P Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁷ Al respecto, las sentencias del 19 de julio de 2002 (exps. 12866 y 12934, CP: Ligia López Díaz), del 28 de abril de 2005 (exp.14149, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), del 28 de junio de 2007 (exps. 14763 y 15765, CP: Héctor Romero Díaz), del 17 de julio de 2014 (exp. 19212, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 04 de



En el caso en estudio, la DIAN podía sancionar a la actora por imputación improcedente aunque la liquidación oficial de revisión no estuviera en firme y lo hizo después de que le notificó la referida liquidación. En efecto, el acto de determinación oficial se notificó el 14 de abril de 2014 y la sanción se impuso el 15 de noviembre de 2015.

Lo anterior, teniendo en cuenta que, como se indicó en la sentencia de unificación de 20 de agosto de 2020, el artículo 670 del E.T permite adelantar el procedimiento sancionatorio por devolución, compensación o imputación improcedente antes de que haya adquirido firmeza la liquidación oficial de revisión. No prospera el cargo.

Cabe precisar que, como se indicó al inicio de las consideraciones, en sentencia de 18 de julio de 2019, exp 22451¹⁸, la Sala definió la legalidad de la liquidación oficial de revisión que sirvió de base a la DIAN para imponer a la actora la sanción por imputación improcedente prevista en el artículo 670 inciso 4 del Estatuto Tributario.

Sobre la sanción por imputación improcedente la Sala precisa lo siguiente:

El artículo 670 del Estatuto Tributario establece que 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. De manera que si mediante liquidación oficial de revisión, la administración rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, procede, igualmente, la imposición de la sanción por devolución improcedente. Por consiguiente, deben reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso, más los intereses moratorios que correspondan, aumentados en un cincuenta por ciento (50%).

Por su parte, el inciso cuarto del artículo 670 del E.T prevé que 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 periodo siguiente, “la administración exigirá su reintegro, incrementado en los intereses moratorios correspondientes”.

En relación con la sanción por imputación improcedente, en sentencia C-075 de 2004, que analizó la exequibilidad del artículo 670 del E.T, la Corte Constitucional sostuvo que:

“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.

Como se indicó, ante un saldo a favor el contribuyente puede solicitar su devolución, su compensación con otras deudas tributarias o imputarlo a su declaración del período gravable siguiente. Cuando ocurre esta última situación y la administración, en el proceso de determinación del tributo, establece que no

diciembre de 2014 (exp. 19268, CP: *ibidem*), del 19 de marzo de 2015 (exp. 19507, CP: *ibidem*) y del 23 de abril de 2015 (exp. 19322, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

¹⁸ C.P. Milton Chaves García

se genera un saldo a favor del contribuyente, hay lugar a su reintegro y al pago de intereses moratorios. Es decir, el contribuyente debe pagar lo que omitió pagar y reconocer sobre esa suma intereses moratorios pues también aquí una parte del impuesto a cargo no se pagó oportunamente. [...] en este evento los intereses moratorios no se incrementan a título de sanción, en un 50%, situación comprensible en tanto se trata de un supuesto en el que la administración no tuvo que adelantar actuación preliminar alguna ni entrega sumas de dinero al contribuyente. Simplemente éste dejó de pagar una suma que debía pagar y por ello sólo paga intereses moratorios”.

Así, a diferencia de la devolución o compensación improcedente, la consecuencia de imputar un saldo a favor improcedente es el reintegro del valor indebidamente imputado junto con los intereses moratorios, sin que estos se incrementen en el 50%. Los intereses moratorios se causan en los términos de los artículos 634 y 635 del E.T, **desde la fecha de imputación** hasta que se realice el reintegro completo del valor indebidamente imputado¹⁹.

En el caso en estudio, esta jurisdicción anuló parcialmente la liquidación oficial de revisión, que rechazó el saldo a favor imputado por la actora. Al respecto, en el fallo de 18 de julio de 2019, la Sala mantuvo el rechazo del saldo a favor declarado en el año 2010 e imputado en el año siguiente y, por favorabilidad, redujo la sanción por inexactitud²⁰. En consecuencia, la demandante no tenía derecho a la imputación del saldo a favor, por lo que debía ser sancionada por imputación improcedente.

Dado que se anuló parcialmente la liquidación oficial de revisión que rechazó totalmente el saldo a favor imputado por la actora solo para reducir la sanción por inexactitud, se impondría confirmar la sentencia apelada, porque se cumple el supuesto de hecho de la sanción, esto es, la imputación indebida en un periodo gravable de un saldo a favor declarado en el periodo gravable anterior.

No obstante, en este caso, en aplicación del principio de favorabilidad²¹, hay lugar a aplicar la norma posterior, pues la sanción por imputación improcedente, como quedó prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, resulta ligeramente más favorable para la actora que la consagrada en el artículo 670 del E.T [inciso 4] antes de la citada modificación.

En efecto, según la nueva norma, los intereses de mora sobre las sumas imputadas indebidamente, que deben ser reintegradas, se liquidan “desde el día siguiente al vencimiento del plazo para declarar y pagar la declaración objeto de imputación.”

Así, antes de la modificación del artículo 670 del E.T, los intereses de mora sobre los valores reintegrados que, en este caso, corresponden al saldo a favor declarado en

¹⁹ Frente a la devolución improcedente, que sigue el mismo criterio, en sentencia de 19 de junio de 2014, exp 19885. la Sección reiteró lo siguiente: “Es de 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”.

²⁰ La Sala sostuvo que “no es procedente la deducción por activos fijos reales productivos registrada por la sociedad Transbordos del Caribe S.A. en su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010”, razón por la cual debía rechazarse el saldo a favor imputado por la actora en el año gravable 2011 y determinarse un saldo a pagar, que incluyó la sanción por inexactitud, que por el principio de favorabilidad fue calculada en el 100% de la diferencia entre el saldo a favor determinado oficialmente y el declarado por la actora.

²¹ Artículo 282 parágrafo 5 del de la Ley 1819 de 2016.

el año gravable 2010 (\$237.803.000), indebidamente imputado en la declaración de renta del año gravable 2011, se causan desde la fecha de imputación (23 de abril de 2012, fecha de presentación de la declaración de renta de 2011²²), hasta el reintegro del saldo a favor. No obstante, con la modificación ya indicada, los intereses de mora sobre el saldo a favor indebidamente imputado se causan desde el día siguiente a la fecha en que venció el plazo para declarar renta del año gravable 2011, pues esa es la declaración “objeto de imputación”. Y, en este caso, teniendo en cuenta el último dígito del NIT de la actora²³, el plazo para declarar vencía el 23 de abril de 2012, según el artículo 12 del Decreto 4907 de 2011. Entonces, los intereses de mora a que haya lugar se causan desde el 24 de abril de 2012, no desde el día de la imputación (23 de abril de 2012).

Por lo expuesto, se revoca la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, se declara que la actora debe reintegrar el saldo a favor indebidamente imputado con los intereses de mora correspondientes, a partir del 24 de abril de 2012 y hasta la fecha del reintegro.

Condena en costas

No se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA²⁴, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”, requisito que no se cumple en este asunto.

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

F A L L A

PRIMERO: REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar dispone:

1. **ANULAR** parcialmente la Resolución Sanción 312412015000115 de 19 de noviembre de 2015 y la Resolución 008929 de 18 de noviembre de 2016, por las cuales la DIAN impuso a la actora sanción por imputación improcedente.
2. A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la actora debe reintegrar el saldo a favor indebidamente imputado con los intereses de mora correspondientes, a partir del 24 de abril de 2012 y hasta la fecha del reintegro.

SEGUNDO: Sin condena en costas.

²² Folio 28 c.a

²³ El NIT de la actora es 830033189-6,

²⁴ CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.



Radicado: 25000-23-37-000-2017-00488-01 (24610)
Demandante: Transbordos del Caribe S.A
FALLO

TERCERO. RECONOCER personería al abogado JESÚS DAVID RODRÍGUEZ MORALES como apoderado de la DIAN, según poder que está en el folio 168 del c.p.

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

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

(Con firma electrónica)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

(Con firma electrónica)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Con firma electrónica)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Aclaro voto