

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Bogotá, D. C., quince (15) de octubre de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: **25000 23 37 000 2017 00429 01 (25211)**

Actor: HEWLETT PACKARD COLOMBIA LTDA.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por ambas partes contra la sentencia del 20 de noviembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que dispuso (ff. 250 y 250 vto. cp2):

Primero. Declarar la nulidad parcial de: (i) Resolución Sanción nro. 312412015000106, del 18 de noviembre de 2015, por medio de la cual se impuso a Hewlett Packard Colombia Ltda. la sanción contemplada en el artículo 670 del ET, y (ii) la Resolución nro. 008538, del 04 de noviembre de 2016, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, confirmando la precitada resolución sanción. Lo anterior respecto al monto determinado como devuelto improcedentemente y en aplicación del principio de favorabilidad.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho se determina que: (i) el valor devuelto improcedentemente equivale a \$746.026.000, (ii) la demandante debe reintegrar la suma devuelta en exceso, esto es, el valor de \$746.026.000, junto con los intereses moratorios que correspondan, los cuales deberán liquidarse sobre el valor devuelto en exceso desde la fecha de notificación en debida forma del acto administrativo que reconoció el saldo a favor hasta la fecha del pago, y (iii) la demandante debe pagar una sanción equivalente al 20 % del valor devuelto en exceso, esto es, \$149.205.200.

Tercero. Sin condena en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Resolución nro. 6282-1990, del 27 de diciembre de 2012 (ff. 56 a 58 caa), la demandada ordenó compensar y devolver a la actora el saldo a favor autoliquidado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011. Posteriormente, la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412014000079, del 24 de junio de 2014, modificó el contenido de esa declaración y redujo el saldo a favor (ff. 13 a 26 vto. caa), situación por la que la demandada adelantó un procedimiento para sancionar a la actora por obtener una devolución improcedente, que concluyó con la expedición de la resolución sancionadora nro. 312412015000106, del 18 de noviembre de 2015 (ff. 59 a 67 vto. cp1), en la cual se dispuso que la demandante debía reintegrar parte del saldo a favor devuelto, por improcedente (\$969.834.000), junto con los intereses moratorios aumentados en un 50 %. El acto fue confirmado por la Resolución nro. 008538 (ff. 52 a 57 vto. cp1).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 2 y 3 cp1):

Primera. Que se declaren nulos los siguientes actos administrativos:

(i) La Resolución Sanción nro. 312412015000106, del 18 de noviembre de 2015, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN

impuso sanción por devolución improcedente en contra de Hewlett Packard Colombia Ltda. por la devolución del saldo a favor liquidado en la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2011, disminuido mediante la liquidación oficial de revisión y; (ii) la Resolución nro. 008538, del 04 de noviembre de 2016, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN resolvió el recurso de reconsideración confirmando la Resolución Sanción nro. 312412015000106, del 18 de noviembre de 2015.

Segunda. Que, como consecuencia de lo anterior, se revoque la sanción por devolución improcedente impuesta a Hewlett Packard Colombia Ltda. mediante los actos administrativos.

Tercera. De manera subsidiaria, y solo en caso de no prosperar las pretensiones primera y segunda (principales), se ordene la suspensión del presente proceso, hasta tanto no se profiera sentencia definitiva en el proceso nro. 25000-23-37-000-2015-00500-00 que cursa ante el honorable Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, en el cual se discute precisamente la procedencia del saldo a favor determinado en la declaración de renta de 2011 y que originó la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

Cuarta. En caso de no prosperar ninguna de las anteriores pretensiones solicito se declare la imposición de la sanción por devolución improcedente en cumplimiento de los artículos 670 y 634 el Estatuto Tributario como así lo afirmó la entidad demandada en los actos administrativos.

Quinta. Así mismo, en caso de no prosperar ninguna de las pretensiones relacionadas en los numerales 1 a 3, solicito se declare la imposición de la sanción por devolución improcedente dándole plena aplicación al principio de favorabilidad en materia sancionatoria tributaria, consagrado en el parágrafo 5 del artículo 640 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, en concordancia con lo previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, mediante el cual se consagró una nueva sanción por devolución y/o compensación improcedente equivalente al 20 % sobre el valor devuelto y/o compensado en exceso, que para el presente caso es más favorable de la que existía.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29 constitucional; y 3.º y 100 del CPACA, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 12 a 28 cp1):

Señaló que la demandada violó su debido proceso al imponerle la sanción por devolución improcedente, pues los actos de determinación no habían cobrado ejecutoria en tanto se estaba discutiendo su legalidad en la jurisdicción contencioso-administrativa, de modo que existía una prejudicialidad del procedimiento sancionador, hasta tanto fuera definida la legalidad de la liquidación oficial de revisión demandada en otro juicio. Añadió que si, pese a lo anterior, la sanción resulta procedente, la jurisdicción estaría habilitada para aplicar el principio de favorabilidad en materia sancionadora, habida consideración de la nueva redacción del artículo 670 del ET que vino a reducir la sanción aplicable al hecho infractor eventualmente cometido.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 124 a 130 cp1), en tanto que, según la jurisprudencia de esta Sección y de la Corte Constitucional, el presupuesto para imponer la sanción por devolución improcedente es la notificación de la liquidación oficial de revisión y no su firmeza, pues son dos procedimientos administrativos autónomos respecto de los cuales debe tenerse presente que la sanción debía ser impuesta dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación que modificó el saldo a favor, a fin de evitar la caducidad de la potestad sancionadora.

Sentencia apelada

El tribunal anuló parcialmente los actos y se abstuvo de condenar en costas (ff. 243 a 250 vto. cp2), pues tuvo en consideración el hecho de que esa misma corporación, como juez de primera instancia, había anulado parcialmente la liquidación oficial de revisión que fundamentaba la imposición de la sanción por devolución improcedente, variando el saldo a favor en un monto que impactaba la suma a ser reintegrada por la actora, fijándola en \$746.026.000. Asimismo, en aplicación del principio de favorabilidad en materia punitiva, tasó la sanción impuesta en el equivalente al 20 % del monto devuelto de forma improcedente (\$746.026.000), lo que arrojó una multa de \$149.205.200.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión (ff. 258 a 269 cp2), para lo cual solicitó la suspensión por prejudicialidad del proceso, porque los actos sancionadores perderían su fuerza ejecutoria si se anulasen los actos de determinación.

Por su parte, la demandada apeló lo concerniente a la decisión de anular parcialmente los actos, teniendo en cuenta lo definido en la sentencia de primera instancia que dirimió la legalidad de la liquidación oficial de revisión —y que ocurrió en un proceso judicial aparte—, porque esa decisión de primer grado no finiquitaba la discusión sobre ese acto de determinación ya que se estaba surtiendo la segunda instancia y ello impedía su ejecutoria a fin de incidir en los actos sancionadores aquí debatidos. Por ese motivo, consideró que no se podía anular la sanción por devolución improcedente variando la base sobre la cual se establecería la multa, de ahí que inclusive la reducción de la sanción por aplicación del principio de favorabilidad debía seguir siendo sobre la suma de \$969.834.000 y no sobre \$746.026.000 según lo indicado en la parte resolutive de la sentencia impugnada (ff. 265 a 267 vto.).

Alegatos de conclusión

La parte actora replicó la solicitud de suspensión del proceso por prejudicialidad (índice 24)¹; además, advirtió que la juridicidad de la liquidación oficial de revisión demandada en otro juicio fue decidida en segunda instancia, pero tal decisión había sido objeto de acción de tutela, por lo que los efectos de esa sentencia aún dependían de lo que se resolviera en el fallo de tutela y, eventualmente, la revocatoria de la sentencia que desestimó la ilegalidad de la liquidación oficial demandada en el otro proceso afectaría la legalidad de los actos sancionadores aquí demandados. A su turno, la demandada también precisó que, el 29 de octubre de 2020 (exp. 23419, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), la Sección Cuarta emitió decisión de segunda instancia en el proceso en el cual se debatía la liquidación oficial de revisión, a partir de lo que se podía establecer que la diferencia entre el saldo a favor autoliquidado por la contribuyente y el fijado por la sentencia judicial daba como resultado un monto a ser reintegrado de \$746.026.000, así que ello incidiría en los actos sancionadores demandados, de manera que no tenía lugar su planteamiento en el recurso de apelación (índice 23).

En el mismo sentido, el ministerio público consideró que habida consideración de la aludida sentencia emitida por esta corporación, que confirmó la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión, la decisión que tuvo el tribunal frente al acto sancionatorio acusado se debía reafirmar (índice 25).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Antes de decidir sobre el debate judicial planteado, se pone de presente que la consejera de estado Myriam Stella Gutiérrez Argüello manifestó por escrito encontrarse impedida para participar en la decisión (índice 28), por haber dado consejo o concepto a la sociedad demandante y, además, por tener vínculo de amistad con una de las apoderadas de la actora. La Sala aceptará el impedimento, pues se trata del concepto que, en el pasado y por fuera de la actuación judicial, rindió la magistrada Gutiérrez Argüello sobre las cuestiones materia del proceso. Por consiguiente, el mismo se declarará fundado, de conformidad con el artículo 141.9 y 12 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012). Dada esa circunstancia, queda separada del conocimiento del presente asunto.

2- Juzga la Sala la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de impugnación planteados por las partes procesales, contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad parcial de los actos sancionadores por devolución improcedente del saldo a favor determinado en la declaración del impuesto sobre la renta de 2011. La Sala se abstendrá de resolver el cargo de apelación de la actora, en tanto que no corresponde a un cuestionamiento de la decisión de primera instancia que conlleve al examen de lo decidido (artículo 320 CGP), en cambio su recurso se redujo a la petición de suspensión del proceso por prejudicialidad, solicitud que fue atendida por el despacho sustanciador en auto del 27 de febrero de 2020 (índice 3) y luego fue reanudado en auto del 25 de marzo de 2021, dado que el 12 de noviembre de 2020 guardó ejecutoria la sentencia que dirimió la controversia contra la liquidación oficial de revisión, fundamento de los actos sancionadores debatidos (índice 10). Agréguese que la acción de tutela instaurada contra el fallo que anuló parcialmente la liquidación oficial de revisión fue desestimada por la Sección Tercera en sentencia del 21 de mayo de 2021 (exp. 2021-01801, CP: Marta Nubia Velásquez Rico).

3- Ahora bien, en lo que respecta al cargo de apelación de la DIAN, sería del caso analizar sus argumentos de impugnación planteados contra la sentencia de primera instancia, empero, tal como aquella y el ministerio público lo pusieron de presente en sus intervenciones en esta instancia judicial, el resultado del juicio de legalidad que se adelantara en contra del acto de determinación incide en el resultado del presente proceso, pues estos conforman el fundamento fáctico y jurídico de los actos sancionadores que aquí se debaten.

¹ Del historial de actuaciones registradas en el aplicativo informático Samai. Las demás menciones a «índice» están referidas al mismo repositorio.

En ese orden, la Sala advierte que, mediante sentencia del 29 de octubre de 2020 (exp. 23419, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), esta Judicatura anuló parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412014000079, del 24 de junio de 2014, mediante la cual la Administración disminuyó el saldo a favor autoliquidado por la actora en su denuncia rentístico por el año gravable 2011, lo que, de suyo, permite inferir que subsiste el hecho infractor sancionado en los actos debatidos, tal como lo estableciere el tribunal de primer grado. Dicha decisión hizo tránsito a cosa juzgada a partir de su ejecutoria del 12 de noviembre de 2020 (índice 10).

Con base en ello, la Sala deberá establecer si la demandante incurrió en la conducta tipificada en el artículo 670 del ET, teniendo en cuenta lo resuelto frente a la liquidación oficial que sustenta la sanción impuesta a la contribuyente y, oficiosamente, se estudiará si debía excluirse el valor de la multa por inexactitud de la base de cálculo de la sanción por devolución improcedente, conforme a las reglas ii y iii de la sentencia de unificación 2020CE-SUJ-4-001, del 20 de agosto de 2020 (exp. 22756, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

4- De acuerdo con el 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. A su paso, el sometimiento a control judicial de la liquidación oficial de revisión se proyectará sobre los fundamentos de hecho y de derecho de los actos administrativos sancionadores por devolución y/o compensación improcedente, de modo que la legalidad, aun cuando sea parcial, reafirmará la procedencia de la multa impuesta, mientras que la anulación de ese acto de determinación conllevará a la atipicidad de la conducta que haya sido sancionada.

5- Como se ha sostenido por parte de los intervinientes, la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración del impuesto sobre la renta del período 2011, presentada por la actora, estableció un mayor impuesto a cargo de \$373.013.000, más una sanción por inexactitud equivalente al 160 % del mayor impuesto determinado, esto es, \$596.821.000; con lo cual, el saldo a favor autoliquidado por la actora de \$39.044.894.000 pasó a ser disminuido en la liquidación a la suma de \$38.075.060.000, de ahí que la diferencia entre dichos saldos arrojará un monto de \$969.834.000 (f. 26 caa). Previo al acto de determinación, la demandada, en la Resolución nro. 6282-1990, del 27 de diciembre de 2012 (ff. 56 a 58 caa), le había devuelto y compensado el saldo a favor declarado por la contribuyente, dentro del cual estaba incluido el monto de \$969.834.000, pero que tras la modificación antedicha debía ser reintegrado a la Administración por haber sido devuelto improcedentemente (f. 13 vto. caa).

5.1- Mediante sentencia del 29 de octubre de 2020 (exp. 23419, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto)², esta corporación en sede de segunda instancia decidió confirmar la sentencia del *a quo*, que declaró la nulidad parcial de la aludida liquidación oficial de revisión únicamente frente a la reducción de la sanción por inexactitud en aplicación del principio de favorabilidad, quedando fijada en el 100 % sobre el mayor impuesto a cargo (\$373.013.000), esto es, en \$373.013.000, con base en lo cual, en segunda instancia el saldo a favor se determinó en \$38.298.868.000 (aplicada la sanción por inexactitud).

5.2- Debido a que la decisión judicial de segunda instancia frente al acto de determinación confirmó el saldo a favor establecido en la liquidación efectuada por el *a quo* en ese juicio, el monto que debía reintegrar la contribuyente al haber sido devuelto de forma improcedente equivalía a \$746.026.000, pero dentro de esta cifra se encontraba incluida la sanción por inexactitud de \$373.013.000.

5.3- Por su parte, mediante Resolución Sanción por devolución y/o compensación improcedente nro. 312412015000106, del 18 de noviembre de 2015, la autoridad ordenó a la actora reintegrar la cifra de \$969.834.000, correspondiente a la diferencia entre el saldo a favor autoliquidado por la contribuyente y el establecido en el acto de liquidación oficial que ulteriormente fue anulado parcialmente como ya se indicó. En este acto se señaló que la base para la determinación de la sanción correspondiente a los intereses moratorios incrementados en un 50 % sería la misma suma que debía reintegrarse, es decir, \$969.834.000 (incluida la sanción por inexactitud). El tribunal de primer grado al anular los actos sancionadores ajustó la base para calcular dicha sanción establecida en el artículo 670 del ET a la cifra de \$746.026.000, considerando que esta era la diferencia resultante luego de que esa misma corporación anulara parcialmente la liquidación oficial de revisión.

6- Como se aprecia, la Sala encuentra que la anulación parcial de la Liquidación Oficial de

² Providencia que a su vez fue de unificación 2020CE-SUJ-4-003.

Revisión nro. 312412014000079, del 24 de junio de 2014, confirma el hecho infractor sancionado en los actos objeto de la presente demanda, solo que también procede la anulación parcial de los actos sancionadores por devolución improcedente, dado que la cifra a ser reintegrada es \$746.026.000, como señaladamente fue concluido por el tribunal. No obstante, dado que la sanción por devolución y/o compensación improcedente del artículo 670 del ET (modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016) verdaderamente es la multa del 10 % o del 20 % «del valor devuelto y/o compensado en exceso», es lo cierto que ese monto devuelto en exceso no puede estar integrado por la multa por inexactitud a efectos de calcularse la sanción por devolución improcedente, dado que ello significaría liquidar sanción sobre sanción, lo cual está proscrito constitucionalmente de cara a las garantías del sindicado de no ser juzgado dos veces por el mismo hecho. De ahí que, en esta oportunidad, se replique la regla ii de la sentencia de unificación 2020CE-SUJ-4-001 del 20 de agosto de 2020 (exp. 22756, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), según la cual:

En todos los casos, se debe excluir de la base de cálculo de la sanción por devolución o compensación improcedente regulada en el artículo 670 del Estatuto Tributario (en la redacción del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016) el monto de otras sanciones administrativas tributarias que hayan disminuido la cuantía del saldo a favor susceptible de ser devuelto o compensado.

Esta regla resulta aplicable al caso controvertido, teniendo en cuenta la regla iii de la misma sentencia de unificación establece que es aplicable a «los trámites pendientes de resolver en sede administrativa y judicial».

7- Conforme a lo anterior, la sanción por devolución improcedente disminuida desde la providencia de primer grado al 20 % sobre el valor devuelto en exceso, se determinará sobre la base de \$373.013.000, excluyéndose así el monto de la multa por inexactitud. En consecuencia, se modificará el ordinal segundo del restablecimiento del derecho de la sentencia apelada para que, en su lugar, se fije como sanción por devolución improcedente la multa de \$74.603.000, correspondiente al 20 % del valor devuelto de forma improcedente.

8- No se impondrá condena en costas, toda vez que no se encuentran acreditadas las exigencias que hace el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP para su procedencia (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA).

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,

FALLA

1. **Declarar** fundado el impedimento manifestado por la consejera Myriam Stella Gutiérrez Argüello. En consecuencia, queda separada del conocimiento de este proceso.
2. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia apelada. En su lugar:

A título de restablecimiento del derecho se determina que: (i) el valor devuelto improcedentemente equivale a \$746.026.000, (ii) la demandante debe reintegrar la suma devuelta en exceso, esto es, el valor de \$746.026.000, y (iii) la demandante debe pagar una sanción por devolución improcedente de \$74.603.000 equivalente al 20 % sobre el valor devuelto en exceso —373.013.000—, sin incluirse la sanción por inexactitud en la cuantificación de esta multa.
3. En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.
4. Sin condena en costas en esta instancia.
5. Reconocer personería al abogado Augusto Mario Núñez Gutiérrez, como apoderado de la parte demandada en los términos del poder conferido (índice 23).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ