



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., diecinueve (19) de julio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00532-01 (26222)
Demandante: AUTOPISTAS DE SANTANDER SA
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Temas: Renta 2011. Sanción por devolución improcedente. Base imposición. Detracción sanción por inexactitud. Sanción mínima

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 27 de mayo de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que en la parte resolutive dispuso:

«PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Resolución Sanción n.º 322412017000089 de 24 de mayo de 2017 y la Resolución n.º 99232018000003 de 10 de abril de 2018, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica DIAN, respectivamente, por medio de las cuales impuso sanción por devolución improcedente a la sociedad demandante, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, DECLARAR: (i) la sociedad AUTOPISTAS DE SANTANDER S.A. tiene la obligación de reintegrar a la DIAN la suma indebidamente devuelta en la suma de \$475.763.000, más los correspondientes intereses moratorios y (ii) fijar la sanción por devolución improcedente por valor de \$95.152.600, correspondiente al 20 % del valor devuelto indebidamente, por las razones expuestas en la parte motiva.

TERCERO: No se condena en costas [...].»

ANTECEDENTES

El 10 de abril de 2012, AUTOPISTAS DE SANTANDER presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, corregida el 17 de septiembre de 2013, en la cual liquidó un saldo a favor de \$475.763.000¹, que fue devuelto mediante la Resolución 6091 del 27 de septiembre de 2013².

El 7 de junio de 2016, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes expidió la Liquidación Oficial de Revisión 322412016000104³, modificada por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN en la Resolución 004205 del 15 de

¹ Fl. 31 ca.

² Fl. 32 ca.

³ Fls. 2 a 12 ca.



junio de 2017, para fijar un impuesto a cargo por \$343.499.000, sanción por inexactitud de \$650.860.000 y un total saldo a pagar de \$825.957.000⁴.

Los actos de determinación del tributo fueron demandados ante la jurisdicción a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, que fue fallado definitivamente por el Consejo de Estado mediante **sentencia del 6 de julio de 2023**⁵, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos administrativos⁶.

El 25 de noviembre de 2016, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional señalada formuló el Pliego de Cargos 322402016000163⁷, en el que propuso imponer sanción por devolución y/o compensación improcedente consistente en el reintegro de \$475.763.000, más intereses moratorios incrementados en un 50 %.

El 24 de mayo de 2017, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional mencionada profirió la Resolución Sanción 322412017000089⁸, que acogió la sanción propuesta en el pliego de cargos.

Contra el acto sancionatorio se interpuso recurso de reconsideración, decidido por la Resolución 992232018000003 del 10 de abril de 2018⁹, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar.

DEMANDA

La sociedad Autopistas de Santander SA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones¹⁰:

«PRIMERA. Que se declare la nulidad de la Resolución Sanción No. 322412017000089 del 24 de mayo de 2017, por la cual la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, resuelve imponer sanción a la sociedad AUTOPISTAS DE SANTANDER S.A NIT. 900.124.681-3, por improcedencia en la devolución de saldos a favor de Renta 2011, contemplada en el inciso 2º del artículo 670 del Estatuto Tributario por medio de la cual deberá reintegrar la suma de \$475.763.000 (CUATROCIENTOS SETENTA Y CINCO MIL SETECIENTOS SESENTA Y TRES PESOS MCTE), más los intereses moratorios aumentados en un cincuenta por ciento (50%), liquidados desde la fecha de la Resolución de Devolución No. 6091 del 27 de septiembre de 2013.

SEGUNDA. Que se declare la nulidad de la RESOLUCIÓN No. 992232018000003 del 10 de abril de 2018, notificada el 03 de mayo de 2018, por la cual se resuelve un recurso de reconsideración confirmando la Resolución Sanción No. 322412017000089 del 24 de mayo de 2017, proferida por el Subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica-Nivel Central-Dian, en el entendido que la sanción es el menor valor entre los intereses moratorios incrementados en un 50% y/o el veinte por ciento (20%) del valor devuelto improcedentemente.

⁴ Fls. 95 a 104 ca

⁵ Exp. 26945, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁶ A título de restablecimiento del derecho se fijó sanción por inexactitud en \$4.000 y un total saldo a favor de \$475.694.000.

⁷ Fls. 21 a 23 vto. cp.

⁸ Fls. 23 a 27 vto. cp.

⁹ Fls. 28 a 36 cp.

¹⁰ Fl. 3 del cp.



TERCERA. Que como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que la sociedad AUTOPISTAS DE SANTANDER S.A. NIT. 900.124.681-3, no está obligada a reintegrar la suma de \$475.763.000, más una sanción de intereses moratorios incrementados en un 50% y/o el veinte por ciento (20%) del valor devuelto improcedentemente, por la devolución Renta 2011, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 670 del Estatuto Tributario.».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 29 del Constitución Política
- Artículo 87 de la Ley 1437 de 2011
- Artículos 634, 638, 670, 803 y 829 del Estatuto Tributario.

En la demanda expuso, en síntesis, lo siguiente:

La notificación del pliego de cargos fue extemporánea, pues no se notificó dentro de los dos años siguientes al vencimiento de la presentación de la declaración privada, y los actos demandados son nulos al quebrantar los postulados legales para calcular la sanción por devolución improcedente. Pidió como prueba que se remita copia de los antecedentes administrativos del expediente IX-2011-2016-3540 del 19 de septiembre de 2016, donde constan los actos de determinación que están demandados y en espera de decisión *-en ese entonces-*, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

La notificación del pliego de cargos fue oportuna, pues se realizó dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación de revisión. Aunque la demandante invocó como normas violadas los artículos 634 y 803 del Estatuto Tributario y el artículo 87 del CPACA, no desarrolló el concepto de violación de tales normas.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 1.º de agosto de 2019, no se presentaron excepciones ni se advirtieron irregularidades o nulidades en lo actuado, se allegaron las pruebas aportadas por las partes en la demanda y su contestación, y el litigio se fijó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A anuló parcialmente los actos demandados y no condenó en costas, por lo siguiente:

Tanto el pliego de cargos como la resolución sanción se notificaron en los términos del artículo 670 del ET *-norma especial-* y la notificación efectuada fue oportuna.

La sociedad debe reintegrar el saldo a favor devuelto por \$475.763.000 junto con los intereses moratorios que correspondan y la sanción se reliquida en el 20 % del saldo



a favor devuelto y/o compensado improcedentemente, en \$95.152.600, en aplicación del principio de favorabilidad. No procede la condena en costas por no estar probadas.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia en los siguientes términos:

El fallo apelado viola el artículo 29 de la Constitución Política, al permitir la aplicación del artículo 670 del ET¹¹, sin que exista decisión sobre los actos de determinación del impuesto que están sometidos a control judicial y, por tanto, no se encuentran en firme.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La demandada no se pronunció sobre el recurso interpuesto por la demandante. **El Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que impusieron a Autopistas de Santander SA la sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario, en relación con el saldo a favor registrado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, que fue modificado por la Administración.

Sanción por devolución y/o compensación improcedente. Reiteración jurisprudencial¹²

Por cuenta de la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias y del artículo 850 del Estatuto Tributario, previa solicitud del contribuyente, se deben devolver o compensar los saldos a favor registrados en los denuncios privados, sin que se requiera el agotamiento previo del procedimiento de determinación del tributo; no obstante, si una vez adelantado dicho procedimiento se desvirtúa la veracidad del saldo a favor declarado, el artículo 670 *ib.* prevé la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

En ese evento, cuando la autoridad fiscal modifique o rechace el saldo a favor devuelto o compensado debe exigir su reintegro con los intereses moratorios causados durante el término en que las sumas devueltas estuvieron injustificadamente en poder del contribuyente o responsable, incrementados en un 50 % a título de sanción¹³.

Lo anterior, parte del supuesto de que los saldos a favor generados en las declaraciones tributarias no constituyen un reconocimiento definitivo, pues los valores declarados están sujetos a eventuales modificaciones o rechazos derivados del ejercicio de las facultades de fiscalización de la Administración.

¹¹ También solicitó la excepción de inconstitucionalidad del artículo 670 del Estatuto Tributario.

¹² Sentencias del 14 de junio de 2018, exp. 18550, actor Unysis de Colombia SA., del 15 de agosto de 2018, exp. 21686, actor ETB S.A. E.S.P., del 6 de junio de 2019, exp. 22419, actor Rayovac – Varta S.A., del 6 de agosto de 2020, exp. 24901, actor Grupo Akkar Colombia Ltda., y del 3 de diciembre de 2020 exp. 23933, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹³ Bajo la normativa vigente durante la ocurrencia de los hechos.



El artículo 670 *ejusdem*¹⁴ dispone que el proceso de cobro de las sumas devueltas o compensadas de forma improcedente no se puede adelantar hasta tanto quede ejecutoriada la sentencia o la resolución que falle negativamente la demanda o el recurso presentado contra los actos de determinación, lo cual descarta que la ejecutoria constituya un requisito para la imposición de la sanción.

La Sala ha dicho¹⁵ que la normativa fiscal autoriza que la Administración adelante el procedimiento de determinación del tributo y expida liquidación de revisión, pero a partir de su notificación, en el término perentorio de dos años, la obliga a imponer la sanción por devolución improcedente, sin que previamente se deba agotar el procedimiento contra el acto de determinación en vía administrativa o judicial.

Todo, porque la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente obedece a un procedimiento autónomo que pretende recuperar los saldos devueltos o compensados indebidamente, cuya procedencia solo requiere que la liquidación oficial de revisión que disminuya o rechace el saldo a favor declarado por el contribuyente, se **notifique**.

Sin embargo, entre el procedimiento sancionatorio y el de determinación existe un vínculo jurídico, pues el monto a reintegrar con los intereses moratorios incrementados depende del saldo a favor que determine la autoridad fiscal o la jurisdicción mediante sentencia, conforme con lo previsto en el parágrafo 2 del artículo 670 del Estatuto Tributario, que supeditó el procedimiento de cobro de la sanción a la ejecutoria de «*la resolución que falle negativamente dicha demanda o el recurso*».

En consecuencia, el resultado final de la discusión jurídica sobre el saldo a favor compensado o pedido en devolución, ya sea por el agotamiento de la vía gubernativa cuando no se demande la nulidad del acto de determinación del tributo o, en vía judicial cuando se presente dicha demanda y se falle definitivamente, se verá reflejado en el acto sancionatorio, pues el monto imponible se debe informar en los supuestos definitivos establecidos por la Administración o por la jurisdicción, según el caso.

Caso concreto

En el expediente están demostrados los siguientes hechos:

- El 12 de abril de 2012, AUTOPISTAS DE SANTANDER presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, corregida el 17 de septiembre de 2013, en la cual liquidó un saldo a favor de \$475.763.000, que fue devuelto mediante resolución 6091 del 27 de septiembre de 2013.
- El 7 de junio de 2016, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes expidió la Liquidación Oficial de Revisión 322412016000104, modificada por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en la en la Resolución 004205 del 15 de junio de 2017, para fijar impuesto a cargo por \$343.499.000, sanción por inexactitud de \$650.860.000 y un total saldo a pagar de \$825.957.000.
- Los actos de determinación del tributo fueron demandados ante la jurisdicción a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, que fue fallado

¹⁴ Modificado por el art. 293 de la Ley 1819 de 2016.

¹⁵ Sentencia del 16 de noviembre de 2016, exp. 20600, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



definitivamente por el Consejo de Estado mediante **sentencia del 6 de julio de 2023**¹⁶, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos administrativos¹⁷.

- Con ocasión de la modificación del saldo a favor mediante liquidación de revisión, el 25 de noviembre de 2016, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional señalada formuló el Pliego de Cargos 322402016000163, en el que propuso imponer sanción por devolución y/o compensación improcedente consistente en el reintegro de \$475.763.000, más los intereses moratorios incrementados en un 50 %.
- El 24 de mayo de 2017, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional mencionada profirió la Resolución Sanción 322412017000089, que acogió la sanción propuesta en el pliego de cargos, confirmada por la Resolución 992232018000003 del 10 de abril de 2018, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

De los hechos señalados, la Sala advierte que, si bien el trámite del procedimiento sancionatorio es autónomo e independiente del de determinación del tributo, el resultado de este último se refleja en la sanción por devolución y/o compensación improcedente, pues el monto de imposición se debe informar en los supuestos definitivos establecidos por **la administración o la jurisdicción**, según el caso.

En el *sub examine*, la Sala reitera que conforme a la redacción del artículo 670 del Estatuto Tributario y al pacífico precedente de la Sección sobre el tema, la imposición de la sanción por devolución y/o improcedente «solo requiere que la liquidación oficial de revisión que disminuya o rechace el saldo a favor declarado por el contribuyente, se **notifique**», como ocurrió en el *sub lite*¹⁸, con lo cual, se descartan los argumentos de la apelante.

Respecto a los criterios de cuantificación de la sanción, se precisa que fueron modificados en términos favorables a la infractora por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, que le dio al artículo 670 del ET una redacción distinta a la que tenía durante los hechos cuestionados. De modo que, por mandato del artículo 29 de la Constitución, se debe aplicar el precepto posterior y favorable, cuestión sobre la que versa *la regla (i)* formulada en la sentencia de unificación jurisprudencial 2020CE-SUJ-4-001, del 20 de agosto de 2020¹⁹, cuyo precepto es el siguiente:

«Cuando la sanción por devolución o compensación improcedente determinada de conformidad con la redacción del artículo 670 del Estatuto Tributario vigente a la fecha en que se cometió la conducta infractora resulte más gravosa para el infractor que la calculada en virtud de una norma posterior, se aplicará esta sobre aquella».

De conformidad con ese criterio, la norma que rige el caso es el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, que dotó de una nueva redacción al artículo 670 del ET. Así, la multa aplicable en el evento de la modificación mediante liquidación oficial de un saldo a favor equivale al 20 % de la suma devuelta y/o compensada improcedentemente, como en efecto lo hizo el *a quo*.

De otro lado, para determinar la base para la liquidación de la sanción, se advierte que en la *regla de unificación (ii)* de la sentencia de unificación se señaló que, «En todos los casos,

¹⁶ Exp. 26945, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁷ A título de restablecimiento del derecho se fijó sanción por inexactitud en \$4.000, y un total saldo a favor de \$475.694.000.

¹⁸ Fls. 2 a 12 ca.

¹⁹ Exp. 26945, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



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**». Se resalta.

Se establece entonces que la sanción por devolución improcedente que se le debe imponer a la actora por la infracción en que incurrió corresponde al 20 % de la diferencia entre el saldo a favor devuelto y el saldo a favor determinado en sede judicial, resultado del cual, a su vez, y por los motivos estudiados en la presente providencia, se debe restar la sanción por inexactitud impuesta a la apelante en la **sentencia del 6 de julio de 2023²⁰**, así:

CONCEPTO	VALOR
Saldo a favor devuelto	\$475.763.000
Saldo a favor determinado en sede judicial	\$475.694.000
Monto a reintegrar	\$69.000
(-) sanción por inexactitud impuesta en sede judicial	\$4.000
Base para calcular sanción por devolución	\$65.000
Sanción correspondiente al 20 %	\$13.000

En ese contexto, comoquiera que el monto de la sanción aplicada en observancia del principio de favorabilidad es del 20 % del valor de la suma devuelta, y que en todo caso esta no puede ser inferior a la prevista en el artículo 639 del ET²¹, se fijará en el monto mínimo establecido por esta última en \$319.000²².

Por lo expuesto, la Sala confirmará la nulidad parcial de los actos administrativos declarada por el *a quo*, pero modificará el restablecimiento del derecho, en el sentido de declarar que la demandante debe (i) reintegrar a la DIAN la suma devuelta de manera improcedente por \$69.000; (ii) pagar los correspondientes intereses moratorios; y (iii) pagar a título de sanción por devolución improcedente la sanción mínima prevista en el artículo 639 del ET, esto es, la suma \$319.000. En lo demás, confirmará el fallo recurrido.

Con fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso²³, la Sala no condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*), en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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,

²⁰ Exp. 26945, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²¹ El valor mínimo de cualquier sanción, incluidas las sanciones reducidas, ya sea que deba liquidarla la persona o entidad sometida a ella, o la Administración de Impuestos, **será equivalente a la suma de 10 UVT**. Se resalta.

²² Tomando la UVT vigente para la fecha de imposición de la sanción.

²³ Código General del Proceso «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5) En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*».



Radicado: 25000-23-37-000-2018-00532-01 (26222)
Demandante: AUTOPISTAS DE SANTANDER SA

FALLA

1.- MODIFICAR el ordinal segundo de la sentencia del 27 de mayo de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, el cual queda así:

*SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho **DECLARAR** que la sociedad AUTOPISTAS DE SANTANDER SA debe reintegrar a la DIAN la suma de \$69.000, más los correspondientes intereses moratorios y pagar la sanción por devolución improcedente de \$319.000, por las razones expuestas en esta providencia.*

2.- CONFIRMAR en lo demás la sentencia apelada.

3.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN