

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., quince (15) de agosto de dos mil dieciocho (2018)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 50001-23-31-000-2011-00610-01 (**21686**)  
**Demandante:** EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DE BOGOTÁ  
S.A. E.S.P. – ETB S.A. E.S.P.  
**Demandado:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS  
NACIONALES - DIAN  
**Temas:** Impuesto de Renta – Sanción por devolución  
improcedente – año gravable 2005

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

---

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 8 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Meta, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

**ANTECEDENTES**

El 15 de junio de 2006, Empresa de Telecomunicaciones del Llano S.A. E.S.P., absorbida por la Empresa de Telecomunicaciones de

Bogotá S.A. E.S.P. – ETB S.A. E.S.P.<sup>1</sup>, presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2005<sup>2</sup>, en la que registró un saldo a favor de \$256.876.000, que fue compensado mediante la Resolución 112 del 27 de octubre de 2006<sup>3</sup>.

Previo requerimiento especial, que fue respondido oportunamente por la contribuyente<sup>4</sup>, el 29 de mayo de 2009 la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Villavicencio expidió la Liquidación Oficial de Revisión 222412009000006<sup>5</sup>, que desconoció el saldo a favor declarado.

La liquidación de revisión fue demandada mediante acción de nulidad y restablecimiento del derecho<sup>6</sup>, la cual fue fallada definitivamente por el Consejo de Estado mediante **sentencia del 12 de noviembre de 2015**<sup>7</sup>, en el sentido de revocar el fallo proferido por el Tribunal Administrativo del Meta que negó las pretensiones de la demanda, y **anuló el acto demandado**.

El 22 de diciembre de 2009, la División de Gestión de Fiscalización Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Villavicencio formuló el Pliego de Cargos 222382009000207<sup>8</sup>, en el

---

<sup>1</sup> Escritura Pública 2687 del 26 de marzo de 2009 – Fls. 51 a 62 del c.p.

<sup>2</sup> Fls. 48 del c.a. y 115 del c.p.

<sup>3</sup> Referida por la Administración en la resolución sanción (Fl. 70 del c.p.) y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración (Fl. 63 vto. del c.p.).

<sup>4</sup> En la liquidación de revisión (Fl. 103 c.p.) se señaló que «*La sociedad investigada radicó con el número 000870 del 28 de noviembre de 2008 la respuesta al requerimiento, dentro de la oportunidad que le concede la ley*».

<sup>5</sup> Fls. 99 a 114 del c.p.

<sup>6</sup> Fls. 119 a 126 del c.a.

<sup>7</sup> Exp. 20955, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

<sup>8</sup> Fls. 95 a 97 del c.p.

que propuso imponer sanción por devolución y/o compensación improcedente consistente en el reintegro de \$256.876.000, más los intereses moratorios incrementados en un 50%.

El 2 de junio de 2010, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Villavicencio profirió la Resolución Sanción 222412010000060<sup>9</sup>, que acogió la sanción propuesta.

Contra el acto sancionatorio la contribuyente interpuso recurso de reconsideración<sup>10</sup>, el cual fue decidido por la Resolución 900.221 del 30 de junio de 2011<sup>11</sup>, expedida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN, en el sentido de confirmar la sanción impuesta.

## **DEMANDA**

El demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho establecida en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones<sup>12</sup>:

---

<sup>9</sup> Fls. 68 a 81 del c.p.

<sup>10</sup> Fls. 82 a 88 del c.p.

<sup>11</sup> Fls. 63 a 67 del c.p.

<sup>12</sup> Fls. 2 y 12 del c.p.

*«1.- Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:*

*Resolución No. 222412010000060 de 2 de junio de 2010 de la División de Gestión de Liquidación (Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Villavicencio), por medio de la cual se impuso sanción por improcedencia en devoluciones y/o compensaciones.*

*Resolución No. 900221 de 30 de junio de 2011 de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos (Dirección de Gestión Jurídica), por medio de la cual se confirmó la sanción.*

*2.- Que en consecuencia se restablezca el derecho de la sociedad declarando que no es procedente la imposición de la sanción establecida en el artículo 670 E.T.*

*3.- Que se condene a la entidad demandada a devolver junto con los intereses que correspondan, las sumas pagadas por concepto de la sanción por devolución improcedente establecida en los actos demandados.*

*4.- Que se condene en costas a la entidad demandada»*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 95-9 y 363 de la Constitución Política y,
- Artículos 670 y 683 del Estatuto Tributario.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Explicó que en virtud del vínculo que existe entre el proceso sancionatorio y el de discusión del tributo, la decisión sobre la liquidación de revisión que se tramita ante la jurisdicción incide en

la legalidad de la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

Dijo que los actos administrativos demandados violaron los principios de justicia, equidad y *non bis in ídem* al tomar como base de liquidación la sanción por inexactitud, cuyo monto no fue aprovechado indebidamente por la contribuyente, pues al solicitar la compensación del saldo a favor no debía suma alguna por tal concepto.

Rechazó que la sanción por inexactitud sirva de base para el cálculo de intereses moratorios, porque la normativa aplicable prohíbe liquidar intereses sobre sanciones e imponer sanciones sobre sanciones.

Concluyó que la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente sobre la base de la sanción por inexactitud, genera una doble sanción y un alcance indebido del artículo 670 del estatuto Tributario<sup>13</sup>.

## **OPOSICIÓN**

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

---

<sup>13</sup> Transcribió apartes de la sentencia C-075 de 2004, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

Explicó que la devolución o compensación de los saldos a favor es de carácter provisional, porque en el proceso de determinación del tributo dicho saldo puede ser objeto de modificación.

Señaló que la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente sólo requiere que se notifique la liquidación de revisión que modifica el saldo a favor devuelto o compensado, y que en este caso la actora solicitó la compensación improcedente de un saldo a favor en cuantía de \$256.876.000, que debe ser reintegrado<sup>14</sup>.

Expuso que si bien con la demanda de nulidad de la liquidación de revisión no se puede tramitar el proceso de cobro, tal circunstancia no impide la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente que se tramita en una actuación administrativa independiente y autónoma.

Sostuvo que no se violaron los principios ni la normativa invocada en la demanda, porque la Administración actuó conforme a la ley, respetando el derecho de defensa y el debido proceso de la contribuyente.

## **SENTENCIA APELADA**

---

<sup>14</sup> Citó el Concepto DIAN 068351 del 2005 y la Sentencia del 22 de marzo de 2012, Exp. 17747, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

El Tribunal Administrativo del Meta negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Adujo que la sanción por devolución y/o compensación improcedente se impuso oportunamente como consecuencia de la modificación oficial del saldo favor compensado a la demandante.

Señaló que la actuación administrativa garantizó el debido proceso y el derecho de defensa de la actora, y que mediante sentencia de esa corporación se desestimaron los argumentos de la demanda interpuesta contra el acto de determinación del tributo que modificó el saldo a favor compensado a la contribuyente.

Advirtió que en el proceso contra el acto de determinación del tributo se interpuso recurso de apelación, por lo que la Administración no puede iniciar el procedimiento de cobro, y que se debe tener en cuenta el pago parcial de la sanción por devolución y/o compensación improcedente realizado por la actora.

La Magistrada Claudia Patricia Alonso Pérez salvo voto por considerar que se debió suspender el proceso por prejudicialidad, hasta tanto se decida la apelación interpuesta en el proceso contra el acto de determinación.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La sociedad demandante interpuso recurso de apelación, con base en los motivos de inconformidad que se exponen a continuación:

Dijo que el valor de la sanción por inexactitud no fue aprovechado indebidamente por la contribuyente, porque en el momento en que solicitó la compensación del saldo a favor esa sanción no existía, y que la misma sanción no puede servir de base para el cálculo de intereses, porque está prohibido liquidar intereses sobre sanciones y sanciones sobre sanciones.

Expuso que la nulidad total o parcial del acto de determinación del tributo implica la nulidad de la sanción por devolución y/o compensación improcedente<sup>15</sup>, por la relación directa que existe entre los dos procesos.

Que el proceso contra la liquidación de revisión se encuentra en el Consejo de Estado para decidir el recurso de apelación y, hasta tanto no se decida, no existe sustento para tomar una decisión.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La sociedad demandante** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación, al señalar que la sanción por devolución y/o compensación improcedente no podía tomar como base la

---

<sup>15</sup> Citó la sentencia del 23 de agosto de 2013, Exp. 18370.

sanción por inexactitud, y que no se puede tomar una decisión definitiva, hasta tanto el Consejo de Estado no decida el recurso de apelación interpuesto en el proceso contra el acto de determinación del tributo.

**La DIAN** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y alegó que: i) la sanción se liquidó sobre el monto improcedentemente devuelto o compensado, del que no forman parte otras sanciones; ii) la sanción no está sujeta a la ejecutoria del acto de determinación del tributo y; iii) las sanciones por devolución y/o compensación improcedente y por inexactitud se imponen por supuestos diferentes.

**El Ministerio Público** solicitó decretar la suspensión del proceso por prejudicialidad, hasta que se decida la legalidad de la liquidación de revisión que originó la actuación administrativa demandada y, que una vez reanudado el proceso, si es del caso, se excluya el valor de la sanción por inexactitud para liquidar los intereses moratorios.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos administrativos acusados que impusieron a la EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DE BOGOTÁ

ETB. S.A. E.S.P. – ETB S.A. E.S.P.<sup>16</sup>. la sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario, por la compensación del saldo a favor registrado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2005, que fue modificado por la Administración.

El artículo 670 del Estatuto Tributario<sup>17</sup>, vigente durante los hechos en discusión, disponía lo siguiente:

*«Art. 670. Sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones. Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.*

*Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados 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. (...)*

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

*Parágrafo 1º.- Cuando la solicitud de devolución se haya presentado con garantía, el recurso contra la resolución que impone la sanción, se debe resolver en el término de un año contado a partir de la fecha de interposición del recurso. En caso de no resolverse en este lapso, operará el silencio administrativo positivo. Esta sanción*

---

<sup>16</sup> Quien absorbió, mediante fusión, a la Empresa de Telecomunicaciones del Llano S.A. E.S.P., por escritura pública 2867 del 26 de marzo de 2009 – Fls. 51 a 62 del c.p.

<sup>17</sup> Modificado por el art. 293 de la Ley 1819 de 2016.

*deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.*

*Parágrafo 2º.- 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». (Se subraya).*

El artículo transcrito determina que, si mediante liquidación oficial de revisión la Administración rechaza o modifica el saldo a favor devuelto o compensado al contribuyente, se debe imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente dentro del término de dos (2) años contados a partir de la notificación de dicho acto de determinación.

Así mismo, la norma dispone que el proceso de cobro de las sumas devueltas o compensadas de forma improcedente no puede adelantarse hasta tanto quede ejecutoriada la sentencia o la resolución que falle negativamente la demanda o el recurso que se hubiere presentado contra los actos de determinación del tributo, lo cual descarta que la ejecutoria constituya un requisito para la imposición de la sanción.

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

La Sala observa que por cuenta de la presunción de veracidad de que gozan las declaraciones tributarias, el artículo 850 del Estatuto Tributario establece que la Administración, previa solicitud del contribuyente, debe devolver o compensar los saldos a favor registrados en los denuncios privados, sin que sea necesario el agotamiento previo del procedimiento de determinación del tributo.

Sin embargo, si una vez adelantado dicho procedimiento, la Administración desvirtúa la veracidad del saldo a favor declarado, el citado artículo 670 del Estatuto Tributario prevé la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

En otras palabras, cuando la Administración 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 sanción.

Así pues, como lo ha expresado la Sala<sup>18</sup>, la normativa fiscal autoriza que la Administración adelante el procedimiento de determinación del tributo y expida liquidación oficial 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 pertinente

---

<sup>18</sup> Sentencia del 16 de noviembre de 2016, Exp. 20600, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

contra dicho acto de determinación en la vía administrativa o en la judicial.

En esas condiciones, 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 sólo requiere que la liquidación oficial de revisión que disminuya o rechace el saldo a favor declarado por el contribuyente, se notifique al contribuyente o responsable.

Entre el procedimiento sancionatorio y el de determinación del tributo existe un vínculo jurídico, pues el monto a reintegrar con los intereses moratorios incrementados dependen del saldo a favor que determine la Administración o la jurisdicción mediante sentencia, conforme con lo previsto en el parágrafo 2º 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 de imposición debe informarse en los supuestos definitivos establecidos por la

Administración o por la jurisdicción, respecto del acto de determinación del tributo.

### **Caso concreto**

A partir de las anteriores consideraciones, la Sala observa que en el expediente están demostrados los siguientes hechos:

- En la declaración de renta presentada por la actora por el año gravable 2005 se registró un saldo a favor de \$256.876.000, que fue reconocido por la Resolución 112 del 27 de octubre de 2006.
- Mediante liquidación oficial de revisión del 29 de mayo de 2009, la Administración desconoció el saldo a favor referido.
- La liquidación oficial de revisión fue demandada mediante acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la cual fue fallada de forma definitiva por la Sala en **sentencia del 12 de noviembre de 2015**<sup>19</sup>, en el sentido de revocar el fallo proferido por el Tribunal Administrativo del Meta que negó las pretensiones de la demanda y **anular el acto de determinación** referido.
- Con ocasión de la modificación del saldo a favor mediante liquidación de revisión, la Administración formuló pliego de

---

<sup>19</sup> Exp. 20955, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

cargos y propuso imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente consistente en el reintegro de \$256.876.000 más los intereses moratorios incrementados en un 50%, lo cual fue acogido en la resolución sanción expedida el 2 de junio de 2010, dentro del término de dos años establecido en el artículo 670 del Estatuto Tributario, y confirmado por la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

A partir 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 ve reflejado en la sanción por devolución y/o compensación improcedente, por cuanto el monto de imposición se debe informar en los supuestos definitivos establecidos por la administración o la jurisdicción, según el caso, respecto de la liquidación oficial de revisión, tema que fue puesto de presente por la Sección, al señalar<sup>20</sup>:

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

---

<sup>20</sup> Sentencia del 8 de junio de 2017, Exp. 19389, C.P. (E) Stella Jeannette Carvajal Basto.

*Entonces, la anulación de los actos de determinación oficial del tributo implica que el contribuyente tiene derecho a la devolución del saldo a favor declarado y que desaparece el supuesto de hecho que sustenta la sanción. De hecho, la confirmación o anulación parcial de la liquidación de revisión significa que el contribuyente utilizó dineros que pertenecían a la Administración y que debe reintegrarlos, por lo cual procede la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario<sup>21</sup>». (Se subraya).*

En esas condiciones, la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 222412009000006 del 29 de mayo de 2009, declarada por la Sala en la sentencia del 12 de noviembre de 2015<sup>22</sup>, implica la desaparición del supuesto de hecho en que se fundó la Administración para imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente, y su consecuente nulidad.

Por lo expuesto, la Sala revocará la sentencia del 8 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Meta, anulará los actos administrativos demandados y, como restablecimiento del derecho, declarará que la actora no debe reintegrar suma alguna en relación con el saldo a favor registrado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2005.

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

## **FALLA**

---

<sup>21</sup> Lo anterior también fue puesto de presente por la Sala en las sentencias del 16 de noviembre de 2016, Exp. 20600 y del 14 de junio del 2018, Exp. 18550, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>22</sup> Exp. 20955, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

**REVÓCASE** la sentencia del 8 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Meta. En su lugar, se dispone:

1. **ANÚLANSE** la Resolución Sanción 222412010000060 del 2 de julio de 2010, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Villavicencio, y la Resolución 900.221 del 30 de junio de 2011, expedida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN.
2. A título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE** que la Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá S.A. E.S.P. – ETB S.A. E.S.P. no debe reintegrar suma alguna en relación con el saldo a favor determinado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2005.

**RECONÓCESE** personería para actuar a la abogada Yadira Vargas Roncancio en nombre de la entidad demandada, en los términos del poder visible en el folio 370 del c.p.

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

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

**MILTON CHAVES GARCÍA  
BASTO**  
Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ  
RAMÍREZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ**