



SUSPENSIÓN DEL PROCESO POR PREJUDICIALIDAD – Improcedencia

Sea lo primero precisar que no hay lugar a suspender el proceso por prejudicialidad, como lo solicita la apelante. Esto, por cuanto, en sentencia de 12 de febrero de 2020, la Sala decidió de manera definitiva, en segunda instancia, el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación oficial de revisión por la cual la DIAN modificó a la actora la declaración de renta del año gravable 2009, y la resolución que confirmó en reconsideración la liquidación oficial de revisión. En efecto, en sentencia de **12 de febrero de 2020**, la Sala revocó el fallo de primera instancia, que había anulado parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000075 del 9 de octubre de 2013, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la sociedad RTMX LTDA. correspondiente al año 2009, y la Resolución No. 900.317 del 9 de octubre de 2014, confirmatoria del acto de liquidación. En su lugar, anuló *“la Liquidación Oficial No. 312412013000075 del 9 de octubre de 2013, y (...) la Resolución No. 900.317 del 9 de octubre de 2014, proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, por medio de las cuales se modificó la declaración de corrección del impuesto de renta del año 2009 presentada por RTMX Ltda.”*. Y como restablecimiento del derecho, declaró *“la firmeza de la declaración de corrección con número de formulario 1109602445150, y con autoadhesivo No. 91000108764394 presentada el 12 de abril de 2011 por la sociedad RTMX Ltda. por el impuesto de renta del año 2009”*.

SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN IMPROCEDENTE – No imposición / SUPUESTO DE HECHO DE LA SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN IMPROCEDENTE – Desapareció

La nulidad de la liquidación oficial de revisión declarada por la Sala en fallo de 12 de febrero de 2020, implica que al momento de proferir sentencia en este proceso no existe fundamento para imponer la sanción por devolución improcedente. En efecto, la anulación definitiva de los actos de determinación oficial del tributo implica que el contribuyente tenía derecho a la devolución y/o compensación del saldo a favor declarado, por lo que desaparece el supuesto de hecho de la sanción (artículo 670 del E.T). (...) Dado que la sentencia de la Sala de 12 de febrero de 2020 anuló los actos de determinación oficial del impuesto y declaró la firmeza de la declaración de corrección de renta del año gravable 2009, presentada por la actora, la sanción por devolución y/o compensación improcedente, fijada con base en los citados actos, carece de fundamento. Las anteriores razones son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anulan los actos sancionatorios demandados y como restablecimiento del derecho, se declara que la actora no está obligada a pagar la sanción por devolución improcedente determinada por la DIAN en dichos actos.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 670

CONDENA EN COSTAS – Reglas / CONDENA EN COSTAS EN SSEGUNDA INSTANCIA – Improcedencia. Por falta de prueba de su causación



La Sala advierte que no se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA, 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.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 361 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de noviembre de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 25000-23-37-000-2015-01280-02 (24542)

Actor: RTMX LTDA

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante y la demandada contra la sentencia de 7 de febrero de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección B, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive de la sentencia dispuso lo siguiente:

“PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de las Resoluciones Nos. 312412014000015 del 08 de julio de 2014, por medio de la cual se impuso sanción por devolución improcedente a cargo de la sociedad RTMX Ltda.; y 003.618 del 04 de mayo de 2015, confirmatoria del acto anterior, de conformidad



con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, declarar que la sociedad demandante debe reintegrar a la DIAN la suma equivalente a \$1.025.861.0000, correspondiente al saldo a favor devuelto de forma improcedente, junto con los intereses moratorios que se causen sobre dicha suma, y pagar a título de sanción por devolución improcedente la multa equivalente a \$205.172.000, en aplicación del principio de favorabilidad de que trata el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016.

TERCERO: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas.”

ANTECEDENTES

El 22 de abril de 2010, RTMX LTDA presentó declaración de renta por el año gravable 2009¹. La declaración fue corregida el 12 de abril de 2011 y en esta se

¹ Folio 12 cuaderno principal.1

liquidó un saldo a favor de \$1.220.670.000 que fue reconocido y devuelto por la DIAN mediante Resolución 6282-0421 de 18 de mayo de 2011².

La DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000075 de 9 de octubre de 2013³, que modificó la declaración de renta en mención. El acto oficial rechazó el saldo a favor y determinó un saldo a pagar de \$1.446.569.000.

Por Resolución 900.317 de 9 de octubre de 2014, la DIAN confirmó en reconsideración la liquidación oficial de revisión en mención⁴.

Previo pliego de cargos, mediante Resolución 312412014000015 de 8 de julio de 2014⁵, la DIAN impuso a la demandante sanción por devolución improcedente. Ordenó el reintegro de \$1.220.670.000, más los intereses moratorios sobre dicho valor, aumentados en un 50%.

Por Resolución 3618 de 4 de mayo de 2015⁶, la DIAN confirmó en reconsideración la sanción impuesta.

DEMANDA

RTMX LTDA, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:

“1. Estarse a lo resuelto en el proceso que hoy se encuentra en curso en el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – oral Sección Cuarta, siendo la Magistrada Beatriz María Martínez Quintero la ponente y el radicado el número 25000-23-37-000-2015-00484-00.

2. Que se decrete la Nulidad de las Resoluciones 3618 de mayo 4 de 2015 y la resolución sanción por devolución improcedente 312412014000015 del 8 de julio de 2014, proferidas por la DIAN a la Sociedad RTMX Limitada (LTDA), NIT 830.068.953-8.

3. En caso de no decretarse la nulidad de las resoluciones anteriores, se corrija la manera cómo se determinó la sanción del artículo 670 del E.T.”



La demandante invocó como norma violada el artículo 670 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Prejudicialidad respecto del proceso de determinación

Señaló que la DIAN violó el debido proceso de la demandante porque la sancionó por devolución improcedente, a pesar de que la liquidación oficial de revisión que rechazó el saldo a favor se encuentra en discusión.

² Folios 14 y 15 cuaderno principal.

³ Folios 22 a 42 cuaderno principal.

⁴ Folios 43 a 63 cuaderno principal.

⁵ Folios 89 a 97 cuaderno principal.

⁶ Folios 98 a 103 cuaderno principal. 2

Manifestó que, en efecto, la sanción por devolución improcedente que impuso la DIAN a la actora tiene como fundamento la liquidación oficial de revisión que está demandada y respecto de la cual no se ha proferido aún sentencia de primera instancia.

Indebida liquidación de la sanción

Consideró que la DIAN erró al liquidar la sanción porque, dentro de la sanción por improcedencia de la devolución (el reintegro de los intereses de mora, aumentados en un 50%), incluyó la sanción por inexactitud, que fue determinada en la liquidación oficial de revisión. Por ello, desconoció lo contemplado en los artículos 634 y 670 del E.T., que excluyen las sanciones del cálculo de la sanción objeto de estudio⁷.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN propuso la excepción previa de “inepta demanda”, porque el demandante no solicitó en el recurso de reconsideración corregir la manera en que se liquidó la sanción por devolución improcedente. Tampoco manifestó inconformidad con la cuantía de la sanción ni la base sobre la que esta fue tasada. De modo que no cumplió con el requisito de procedibilidad de la demanda previsto en el artículo 161-2 del CPACA, pues dicho tema no fue objeto de análisis en sede administrativa.

En lo de fondo, se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

- De la presunta ausencia de firmeza de la liquidación oficial de revisión, por cuanto se encuentra actualmente demandada ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

El procedimiento sancionatorio se realizó conforme a la ley y se respetó el debido proceso. En efecto, a pesar de que los actos de determinación no se encuentren en firme, no han sido anulados ni suspendidos por la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Así mismo, considerar como requisito de procedencia de la sanción por devolución



improcedente la firmeza de la liquidación oficial de revisión, conllevaría a la pérdida de la facultad sancionatoria, lo que a su vez causaría un grave perjuicio a los intereses de la Nación.

El artículo 670 del E.T permite imponer la sanción por devolución improcedente aunque no esté ejecutoriada la liquidación oficial de revisión. Sin embargo, si la liquidación oficial no está ejecutoriada no puede ser objeto de cobro. Por tanto, no se causa ningún perjuicio al contribuyente.

⁷ Al respecto, citó las siguientes sentencias proferidas por esta Sección: de 23 de abril de 2015, expediente 19322; del 10 de febrero de 2011, expediente 17909; de 18 de junio de 2014, expediente 19885.

A pesar de que existe relación entre los actos de determinación del impuesto y los actos sancionatorios, se trata de dos procesos independientes y autónomos, como lo ha entendido la jurisprudencia⁸.

- Los intereses de mora no se calcularon sobre la sanción por inexactitud

Los actos sancionatorios no incluyeron la sanción por inexactitud dentro de la liquidación de los intereses de mora, pues esos intereses deben liquidarse sobre el valor a reintegrar, de conformidad con los artículos 634 y 635 del Estatuto Tributario. Este valor, que es el saldo a favor devuelto o compensado (\$1.220.670.000), no incluye la sanción por inexactitud.

EXCEPCIÓN PREVIA DE INEPTA DEMANDA

Mediante auto proferido en la audiencia inicial celebrada el 7 de septiembre de 2016, por la Sección Cuarta, Subsección B del Tribunal Administrativo de Cundinamarca⁹, se declaró no probada la excepción previa de inepta demanda.

En dicha audiencia, el apoderado de la parte demandante interpuso recurso de apelación, que fue concedido en efecto suspensivo.

El 4 de septiembre de 2017, el despacho del ponente resolvió dicho recurso en el sentido de confirmar la decisión cuestionada¹⁰.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló parcialmente los actos demandados y reliquidó la sanción a cargo de la demandante. Las razones de la decisión se resumen así:

Independencia de los procesos de determinación del impuesto y sancionatorio

El proceso de determinación oficial del impuesto es previo e independiente del proceso sancionatorio. En consecuencia, la DIAN se encontraba facultada para adelantar ambos trámites de forma independiente.

El único requisito para adelantar el proceso de imposición de la sanción por



devolución improcedente es la notificación de la liquidación oficial de revisión. No obstante, el artículo 670 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 829 numeral 4 del mismo estatuto, prohíbe iniciar el cobro de la sanción hasta tanto se encuentre ejecutoriada la liquidación oficial de revisión, esto es, cuando exista una sentencia definitiva respecto a la legalidad de dicho acto.

⁸ Citó las sentencias de 23 de febrero de 1996, expediente 7463; de 8 de octubre de 2009, expediente 16608; de 5 de noviembre de 2009, expediente 17456; de 19 de julio de 2002, expedientes 12866 y 12934.

⁹ Folios 237 a 250 del cuaderno principal.

¹⁰ Folios 255 a 259 del cuaderno principal.

4

Por favorabilidad debe reliquidarse la sanción

La base para liquidar los intereses de mora no incluye las sanciones, entre estas, la de inexactitud. Lo anterior, porque el artículo 634 del E.T dispone que los intereses de mora deben liquidarse solamente sobre impuestos, anticipos y retenciones¹¹.

En este caso, los intereses de mora deben liquidarse sobre \$1.025.861.000, que es la diferencia entre el valor devuelto en forma improcedente (\$1.220.670.000) y el saldo a favor procedente antes de la imposición de la sanción por inexactitud (\$194.809.000).

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que por el principio de favorabilidad en materia sancionatoria debe aplicarse el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, que fijó una sanción menor en tanto consagró una multa del 20% del valor devuelto y/o compensado en exceso.

En este caso, el saldo a favor fue de \$1.025.861.000 y el 20% de ese monto corresponde a \$250.172.000.

En consecuencia, la actora debe reintegrar a la DIAN \$1.025.861.000, correspondientes al saldo a favor devuelto en forma improcedente, más los intereses moratorios que se causan sobre esa suma y a título de sanción por devolución improcedente, la multa equivalente a \$250.172.000.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló el fallo con fundamento en que el proceso debió suspenderse por prejudicialidad, pues este asunto depende del proceso contra la liquidación oficial de revisión (expediente 2015-00484-01), que se encuentra pendiente de fallo definitivo¹².

La **DIAN** apeló por las razones que se resumen así¹³:

El juez de primera instancia erró al determinar el monto que se debe reintegrar.

El monto que se debe reintegrar a la DIAN es \$1.220.670.000, que corresponde al saldo a favor que fue objeto de solicitud de devolución, que fue aceptado y reconocido. No obstante, se ordenó a la demandada que solo reintegre \$1.025.861.000.



La sanción se liquidó en debida forma. Los intereses de mora no se liquidaron sobre la sanción por inexactitud.

De conformidad con la modificación realizada por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 670 del Estatuto Tributario, la sanción por devolución improcedente corresponde al 20% del valor devuelto, sin que el legislador hiciera distinciones sobre

¹¹ Sentencia de 10 de febrero de 2011, exp 17909

¹² Folios 305 a 306 cuaderno principal.

¹³ Folios 307 a 310 cuaderno principal.

la base para liquidar la sanción, por lo que el cálculo debe realizarse sobre el valor devuelto, esto es, \$1.220.670.000 y no sobre \$1.025.861.000.

Por lo anterior, solicitó que se modifique el valor de la sanción por devolución improcedente en cuantía de \$244.134.000, que corresponde al 20% del valor devuelto.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** y la **demandada** reiteraron los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

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 devolución improcedente del saldo a favor de la declaración de renta del año gravable 2009.

Sea lo primero precisar que no hay lugar a suspender el proceso por prejudicialidad, como lo solicita la apelante. Esto, porcuanto, en sentencia de 12 de febrero de 2020, la Sala decidió de manera definitiva, en segunda instancia, el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación oficial de revisión por la cual la DIAN modificó a la actora la declaración de renta del año gravable 2009, y la resolución que confirmó en reconsideración la liquidación oficial de revisión¹⁴.

En efecto, en sentencia de **12 de febrero de 2020**, la Sala revocó el fallo de primera instancia, que había anulado parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000075 del 9 de octubre de 2013, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la sociedad RTMX LTDA. correspondiente al año 2009, y la Resolución No. 900.317 del 9 de octubre de 2014, confirmatoria del acto de liquidación. En su lugar, anuló “*la Liquidación Oficial No. 312412013000075 del 9 de octubre de 2013, y (...) la Resolución No. 900.317 del 9 de octubre de 2014, proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, por medio de las cuales se modificó la declaración de corrección del impuesto de renta del año 2009 presentada por RTMX Ltda.*”. Y como restablecimiento del derecho, declaró “*la firmeza de la declaración de corrección con número de formulario 1109602445150, y con autoadhesivo No. 91000108764394 presentada el 12 de abril de 2011 por la sociedad RTMX Ltda. por el impuesto de renta del año 2009*”.



¹⁴ Expediente 23411, Consejero Ponente Jorge Octavio Ramírez Ramírez

Asunto de fondo

Los actos sancionatorios son nulos. No existe fundamento para la imposición de la sanción.

La nulidad de la liquidación oficial de revisión declarada por la Sala en fallo de 12 de febrero de 2020¹⁵, implica que al momento de proferir sentencia en este proceso no existe fundamento para imponer la sanción por devolución improcedente.

En efecto, la anulación definitiva de los actos de determinación oficial del tributo implica que el contribuyente tenía derecho a la devolución y/o compensación del saldo a favor declarado, por lo que desaparece el supuesto de hecho de la sanción (artículo 670 del E.T).

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

- El 22 de abril de 2010, la actora presentó la declaración de renta por el año gravable 2009. El 12 de abril de 2011, presentó declaración de corrección, en la que liquidó un saldo a favor de \$1.220.670.000, que fue reconocido y devuelto por la DIAN mediante Resolución 6282-0421 de 18 de mayo de 2011¹⁶.
- El 9 de octubre de 2013, la DIAN profirió liquidación oficial de revisión que modificó la declaración de renta en mención. El acto oficial rechazó el saldo a favor y determinó un saldo a pagar de \$1.446.569.000¹⁷. Dicho acto fue confirmado en reconsideración.
- Con base en la liquidación de revisión, mediante Resolución 312412014000015 de 8 de julio de 2014, la DIAN impuso a la demandante sanción por devolución improcedente. Ordenó el reintegro de \$1.220.670.000, más los intereses moratorios sobre dicho valor, aumentados en un 50%¹⁸.
- Por Resolución 3618 de 4 de mayo de 2015, la DIAN confirmó en reconsideración la sanción impuesta¹⁹.

Dado que la sentencia de la Sala de **12 de febrero de 2020** anuló los actos de determinación oficial del impuesto y declaró la firmeza de la declaración de corrección de renta del año gravable 2009, presentada por la actora, la sanción por devolución y/o compensación improcedente, fijada con base en los citados actos, carece de fundamento.

Las anteriores razones son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anulan los actos sancionatorios demandados y como restablecimiento del derecho, se declara que la actora no está obligada a pagar la sanción por devolución improcedente determinada por la DIAN en dichos actos.

¹⁵ Ibídem

¹⁶ Folio 107 cuaderno principal.

¹⁷ Folios 22 a 42 cuaderno principal.

¹⁸ Folios 89 a 97 cuaderno principal.



No se condena en costas porque no están probadas

La Sala advierte que no se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA²⁰, 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,

FALLA

1. REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

PRIMERO: ANULAR la Resolución 312412014000015 de 8 de julio de 2014, por la cual la DIAN impuso a RTMX LTDA sanción por devolución improcedente y la Resolución 3618 de 4 de mayo de 2015, que confirmó en reconsideración la sanción impuesta.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la actora no debe suma alguna por concepto de los actos anulados.

2. RECONOCER a Jesús David Rodríguez Morales como apoderado de la demandada, según poder que está en el folio 332 del cuaderno principal.

3. NO CONDENAR en costas.

Cópiese, notifíquese, 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

(Con firma electrónica)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Con firma electrónica)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

²⁰ 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”.