



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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., cuatro (4) de julio de dos mil diecinueve (2019)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 08001-23-33-000-2015-00158-01 [23498]  
**Demandante:** CURTIEMBRES BUFALO SAS<sup>1</sup>  
**Demandado:** U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS  
NACIONALES - DIAN

**Temas:** Impuesto sobre las ventas IVA. Bimestre 2 año gravable 2010. Sanción por devolución improcedente. Terminación por mutuo acuerdo.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

---

<sup>1</sup> El objeto social de la compañía se concreta en efectuar operaciones de comercio exterior y orientar sus actividades hacia la promoción y comercialización de productos colombianos en los mercados externos. Fl. 43 vto. c.p.

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 9 de diciembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral, Sección B, que resolvió<sup>2</sup>:

*«1. Declarar la nulidad de la Resolución Sanción No 022412014000055 de 18 de marzo de 2014, emitida por la División de Gestión de Liquidación de la Seccional de Impuestos de Barranquilla, y de la Resolución No 900227 de 24 de marzo de 2015, dictada por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.*

*2. A título de restablecimiento del derecho, declara que Curtiembres Búfalo S.A.S. no está obligado a reintegrar a la DIAN la cantidad de \$88.475.000 a título de saldo a favor correspondiente al período 2 del impuesto a las ventas del año gravable 2010, ni está obligado a pagar los intereses moratorios incrementados en un 50% a título de sanción por devolución improcedente, ni al pago del 500% de esa cantidad a título de sanción por utilización de medios fraudulentos.*

*3. Sin costas [...]»*

## **ANTECEDENTES**

El 12 de mayo de 2010, CURTIEMBRES BUFALO SAS presentó la declaración del impuesto sobre las ventas por el segundo bimestre del año gravable 2010, con un saldo a favor de \$203.617.000<sup>3</sup>.

El 3 de septiembre de 2010, la sociedad le solicitó a la DIAN la devolución del saldo a favor referido<sup>4</sup>, y presentó la póliza de seguro No. 06DL002717 del 31 de agosto de 2010, expedida por la Compañía Aseguradora de Fianzas S.A. Confianza, que amparaba por \$203.617.000 el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes<sup>5</sup>.

El 16 de septiembre de 2010, la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla profirió la Resolución N° 925, mediante la cual ordenó devolver la suma de \$203.617.000<sup>6</sup>.

---

<sup>2</sup> Fls. 461 y 462 c.p. 1

<sup>3</sup> Fl. 109 c.p. 1

<sup>4</sup> Fl. 245 c.p. 1

<sup>5</sup> Fl. 266 c.p. 1

<sup>6</sup> Fl. 339 c.p. 1

Previo requerimiento especial<sup>7</sup> y respuesta a este<sup>8</sup>, la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, profirió la Liquidación Oficial de Revisión N° 022412013000056 de 12 de marzo de 2013, por medio de la cual modificó la declaración del impuesto sobre las ventas por el segundo bimestre del año gravable 2010 presentada por la actora, en el sentido de disminuir el saldo a favor declarado objeto de devolución en \$34.029.000 e imponer sanción por inexactitud de \$54.446.000, para determinar un saldo a favor de \$115.142.000<sup>9</sup>.

El 12 de agosto de 2013, la Administración formuló el pliego de cargos N° 022382013000088 a CURTIEMBRES BUFALO SAS, en el cual, con fundamento en el artículo 670 del E.T, propuso como sanción reintegrar la suma devuelta de forma improcedente (\$88.475.000), más los intereses moratorios incrementados en un 50%. Adicionalmente, propuso sanción del 500% por obtener la devolución mediante fraude en cuantía de \$442.375.000<sup>10</sup>. La compañía aseguradora dio respuesta a este acto<sup>11</sup>.

El 26 de agosto de 2013, la demandante presentó solicitud de terminación por mutuo acuerdo respecto del proceso de determinación oficial del impuesto relacionado con el Requerimiento Especial N° 022382012000137 de 21 de junio de 2012, con fundamento en el artículo 148 de la Ley 1607 de 2012<sup>12</sup>.

Mediante Acta 90007 del 6 de septiembre de 2013, el Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo decidió transar y, en consecuencia, finalizar el proceso administrativo en relación con el Requerimiento Especial N° 022382012000137 de 21 de junio de 2012<sup>13</sup>, dentro del cual se practicó la Liquidación Oficial de Revisión No. 022412013000056 del 12 de marzo de 2013.

El 28 de enero de 2014, por Auto N° 022362013000002, la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, resolvió archivar el proceso de determinación oficial del impuesto sobre las ventas por el segundo bimestre del año 2010 a cargo de la actora, en virtud de la terminación por mutuo acuerdo del mismo<sup>14</sup>.

---

<sup>7</sup> Fls. 220 a 299 c.p. 1

<sup>8</sup> Información tomada de la liquidación oficial de revisión. Fls. 64 y 65. c.p. 1

<sup>9</sup> Fls. 54 a 86 c.p. 1

<sup>10</sup> Fls. 126 a 130 c.p. 1

<sup>11</sup> Fls. 142 a 151 c.p. 1

<sup>12</sup> Fls. 343 a 346 c.p. 1

<sup>13</sup> Fls. 259 y 260 c.p. 1

<sup>14</sup> Fls. 217 a 226 c.p. 1

El 18 de marzo de 2014, por medio de la Resolución N° 022412014000055 la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla impuso sanción por devolución improcedente a la actora, en el sentido de ordenar el reintegro de la suma de \$88.475.000, más los intereses moratorios correspondientes incrementados en un 50%; adicionalmente, impuso sanción del 500% por obtener la devolución mediante fraude en cuantía de \$442.375.000<sup>15</sup>. Contra la anterior decisión se interpusieron recursos de reconsideración<sup>16</sup>.

El 24 de marzo de 2015, por medio de la Resolución N° 900.227, la Administración confirmó la Resolución que impuso sanción por devolución improcedente a la demandante<sup>17</sup>.

## DEMANDA

CURTIEMBRES BUFALO SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones<sup>18</sup>:

*«1. Que se declare la nulidad de la Resolución Sanción No. 022412014000055 del 18 de marzo de 2014, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla y de la Resolución N° 900227 del 24 de marzo de 2015, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica.*

*2. Que como consecuencia de la declaración anterior, se restablezca en su derecho a CURTIEMBRES BÚFALO S.A.S., así:*

*2.1. **Pretensión principal de restablecimiento:** A título de restablecimiento del derecho, solicito se declare que CURTIEMBRES BÚFALO S.A.S. no está obligada a reintegrar a la DIAN la suma de \$88.475.000 del saldo a favor liquidado en la declaración del IVA del 2° bimestre del año gravable 2010, ni a pagar el incremento de esta base en 500%, ni a liquidar y pagar intereses moratorios, ni a pagar el incremento de los intereses en un 50%, a título de sanción por devolución improcedente prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario.*

*2.2. **Pretensión subsidiaria de restablecimiento:** En el evento en que se decida mantener las sanciones impuestas, a título de restablecimiento del*

---

<sup>15</sup> Fls. 158 a 166 c.p. 1

<sup>16</sup> Fls. 179 a 189 y 195 a 208 c.p. 1 (recursos interpuestos por la aseguradora y la actora, respectivamente).

<sup>17</sup> Fls. 308 a 320 c.p. 1

<sup>18</sup> Fls. 37 y 38 c.p.

*derecho, subsidiariamente, solicito se reconozca que la Sociedad (i) ya reintegró el menor saldo a favor a título de impuesto, determinado en la liquidación oficial de revisión por valor de \$34.029.000, (ii) no está obligada a reintegrar a la DIAN la suma de \$54.446.000 equivalente al menor saldo a favor a título de sanción por inexactitud transada previamente con la DIAN, (iii) que tampoco está obligada a pagar intereses de mora, porque fueron transados previamente con la DIAN, (iv) que la sanción por devolución improcedente a cargo de la Sociedad equivale a la suma de \$14.235.000 y (v) que la sanción del inciso 5° del artículo 670 del Estatuto Tributario correspondiente al incremento de 500% es por valor de \$170.145.000».*

La actora invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Artículos 634, 638, 670, 742 y 803 del Estatuto Tributario
- Artículos 42 y 49 de la Ley 1437 de 2011
- Artículo 148 de la Ley 1607 de 2012

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

Consideró que se vulneraron los artículos 638 y 670 E.T. porque el pliego de cargos se notificó de manera extemporánea, es decir, después de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la declaración de renta del año 2010 en el cual ocurrió el hecho sancionable, razón por la cual la Administración no podía expedir la resolución sanción por devolución improcedente.

Afirmó que para la fecha de expedición de los actos demandados la imposición de la sanción carecía de fundamento porque, en virtud de la terminación por mutuo acuerdo del proceso de determinación del impuesto, ya se había reintegrado el menor saldo a favor y se habían transado los intereses y las sanciones, razón por lo cual no existía base para calcular la sanción por devolución improcedente.

Estimó que la Administración vulneró los derechos de defensa y debido proceso de la sociedad, porque no explicó las razones de hecho ni de derecho para imponer la sanción del 500%, ni relacionó las pruebas que soportaban la decisión, razón por la cual no se pudieron controvertir en el recurso de reconsideración.

Señaló, con base en jurisprudencia del Consejo de Estado, que no hay lugar al pago de la sanción de que trata el artículo 670 E.T. por no existir base para su liquidación ya que se transaron los intereses moratorios generados; que si se concluyera que la sociedad debe incrementar los intereses en un 50%,

dicho incremento equivaldría a \$14.235.000, suma que corresponde al 50% de los intereses transados con la DIAN.

Dijo que se vulneraron los artículos 670 [Inc. 5] E.T. y 148 de la Ley 1607 de 2012 por incongruencia de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración; mientras que en la parte motiva se dijo que la sanción por obtener la devolución por medios fraudulentos debía liquidarse únicamente sobre el valor del menor saldo a favor y era de \$170.145.000 (500%), en la parte resolutive impuso la sanción de \$442.375.000, razón por la cual se debió modificar el acto sancionatorio para ajustar el monto de la sanción.

### OPOSICION

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN-**, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente<sup>19</sup>:

Señaló que para imponer la sanción de que trata el artículo 670 E.T., el término empieza a correr desde que se notifica la liquidación oficial de revisión, mientras que en el artículo 638 del mismo ordenamiento el término corre desde la fecha en que se presentó la declaración de renta del período durante el cual ocurrió el hecho sancionable; por ende, dichas normas no son contradictorias y en el presente caso se dio cumplimiento al término señalado en el artículo 670 E.T.

Dijo que la liquidación oficial de revisión no se revocó sino que se modificó en virtud de la transacción, lo cual no desvirtúa la existencia de la devolución y su improcedencia, razón por la cual no es cierto que el hecho sancionable sea inexistente; que por lo dispuesto en el parágrafo 2° del artículo 148 de la Ley 1607 de 2012, la resolución sanción no puede ser revocada.

Expresó, con base en algunos conceptos emitidos por la entidad, que cuando se determina un menor saldo a favor en la liquidación oficial el valor a reintegrar corresponde a la diferencia de los saldos sin excluir el valor de la sanción por inexactitud.

Manifestó que no hubo falsa motivación porque en los actos acusados se indicaron las razones de hecho y de derecho que llevaron a la imposición la sanción de que trata el artículo 670 E.T.; que de las pruebas recaudadas por la Administración y ante la falta de credibilidad de la contabilidad de la sociedad, se determinó la procedencia de la sanción del 500%.

---

<sup>19</sup> Fls. 369 a 376 c.p. 1

Indicó que la liquidación de los intereses de mora incrementados en un 50% corresponde a la sanción por devolución improcedente prevista el artículo 670 E.T., por lo que dicho artículo no es contradictorio con el 634 el cual se refiere a la mora.

Sostuvo que la Resolución 900.227 de 24 de marzo de 2015 no es incongruente y que su lectura se debe hacer de manera integral porque en esta se reconocieron los efectos de la transacción pero condicionados a lo previsto en el parágrafo 2° del artículo 148 de la Ley 1607 de 2012.

### **AUDIENCIA INICIAL**

El 9 de agosto de 2016 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011<sup>20</sup>. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades, ni se solicitaron medidas cautelares, no se propusieron excepciones previas, se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación, y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en establecer la legalidad de los actos administrativos acusados.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral, Sección B, anuló los actos acusados, con fundamento en las consideraciones que se resumen a continuación<sup>21</sup>:

Señaló que lo dispuesto en el artículo 638 E.T. no es compatible con lo regulado en el artículo 670 del mismo estatuto porque, tratándose de la sanción por devolución improcedente, el término de prescripción de dos años se cuenta desde la notificación de la liquidación oficial de revisión, por lo que la resolución sanción se profirió y notificó dentro de este término.

Sobre los efectos de la terminación por mutuo acuerdo en los procesos de determinación del impuesto se refirió a la sentencia del 4 de diciembre de 2014 de esta Corporación, expediente 19683, para concluir que al extinguirse las obligaciones objeto de transacción, surge la imposibilidad de imponer sanciones que se deriven de las mismas, por lo que no existe base para reclamar el reintegro de la suma reclamada en la resolución sanción, ni para liquidar los intereses incrementados en un 50%.

---

<sup>20</sup> Fls. 402 a 407 c.p. 1

<sup>21</sup> Fls. 435 a 462 c.p. 1

Consideró que aunque el párrafo 2° del artículo 148 de la Ley 1607 de 2012 determinara que la mora en el pago de impuestos dentro de los dos años siguientes a la fecha de la transacción implicaba la pérdida del beneficio, la Administración no demostró que la demandante hubiera incurrido en mora para ser merecedora de la pérdida del beneficio.

Afirmó que la actuación administrativa vulneró los derechos de defensa y debido proceso de la actora por falta de motivación, toda vez que no se explicaron los supuestos fácticos y jurídicos que sirvieron de fundamento para imponer la sanción del 500% prevista en el inciso 5° del artículo 670 E.T.

Sostuvo que hubo incongruencia en la Resolución 900.227 de 24 de marzo de 2015, toda vez que las sumas determinadas como base para el cálculo de las sanciones y sus resultados fueron diferentes a las utilizadas en la resolución sanción, modificaciones que no fueron reconocidas en la parte resolutive al confirmarse el acto sancionatorio.

No condenó en costas a la entidad demandada porque no incurrió en ninguna conducta que la hiciera merecedora de esta.

## RECURSO DE APELACIÓN

La entidad **demandada**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, para lo cual reiteró los argumentos expuestos en la contestación<sup>22</sup>:

Dijo que la liquidación oficial de revisión no se revocó sino que se modificó en virtud de la transacción, lo cual no desvirtúa la existencia de la devolución y su improcedencia, razón por la cual no es cierto que el hecho sancionable sea inexistente; que debido a que la transacción de la liquidación oficial está sujeta a que no se incurra en mora de conformidad con el párrafo 2° del artículo 148 de la Ley 1607 de 2012, so pena de la pérdida automática de dicho beneficio, no es posible revocar la resolución sanción porque se haría nugatoria la posibilidad de su cobro en el caso de la futura mora.

Expresó, con base en algunos conceptos emitidos por la entidad, que cuando se determina un menor saldo a favor en la liquidación oficial el valor a reintegrar corresponde a la diferencia de los saldos sin excluir el valor de la sanción por inexactitud.

---

<sup>22</sup> Fls. 477 a 482 c.p. 1

Indicó que la liquidación de los intereses de mora incrementados en un 50% corresponde a la sanción por devolución improcedente prevista el artículo 670 E.T., por lo que dicho artículo no es contradictorio con el 634 que se refiere a la mora.

Manifestó que el acto sancionatorio es la consecuencia de un proceso de determinación del tributo, en el cual se estudiaron las pruebas recaudadas por la Administración las cuales fueron suficientes para determinar la procedencia de la sanción del 500%.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La parte **demandante**<sup>23</sup> reiteró algunos de los argumentos expuestos en la demanda.

Adicionalmente, dijo que la afirmación hecha en el recurso de apelación según la cual la transacción no desvirtuó la improcedencia de la devolución ni el hecho sancionable, es violatoria del artículo 148 de la Ley 1607 de 2012 que fue el fundamento legal de la terminación por mutuo acuerdo, acreditada en el acta del 6 de septiembre de 2013, en la cual se afirmó que la transacción ponía fin a la actuación administrativa y dejaba sin efectos las actuaciones proferidas por la Administración a partir del 26 de diciembre de 2012.

Señaló que la Administración sustentó el recurso de apelación en conceptos declarados nulos por esta Corporación en la sentencia del 2 de julio de 2015, expediente 18914, la cual, por sus efectos erga omnes, también la obliga, por lo que no es admisible que insista en liquidar intereses sobre el saldo a favor a reintegrar y sobre la sanción por inexactitud.

La parte **demandada**<sup>24</sup> reiteró algunos de los argumentos expuestos en la contestación y en el recurso de apelación.

Agregó que el proceso sancionatorio es un proceso autónomo e independiente del proceso de determinación del impuesto, por lo que la transacción de éste, no la eximía de la sanción por devolución improcedente, la cual recae sobre la suma devuelta.

---

<sup>23</sup> Fls. 37 a 49 c.p. 2

<sup>24</sup> Fls. 50 a 53 c.p. 2

Estimó que al solicitar la transacción con la Administración reconoció que la devolución fue improcedente, por lo que aceptó la sanción impuesta y pagó lo correspondiente para tramitar a dicha transacción.

**El Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada<sup>25</sup>.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Decide la Sala sobre la legalidad de la Resolución Sanción N° 022412014000055 del 18 de marzo de 2014 y de la Resolución N° 900.227 del 24 de marzo de 2015, actos administrativos por medio de los cuales la DIAN le impuso a CURTIEMBRES BUFALO SAS, sanción por devolución improcedente.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, la Sala debe establecer si es procedente la sanción por devolución improcedente impuesta a la demandante, adoptada en un proceso independiente al de determinación oficial del impuesto, el cual fue objeto de transacción.

Teniendo en cuenta que el presente caso guarda similitud fáctica y jurídica a un asunto sobre el cual ya se pronunció la Sala, se reiterará, en lo pertinente, el precedente judicial contenido en la sentencia del 4 de diciembre de 2014, Expediente 19683<sup>26</sup>.

### **Sanción por devolución improcedente**

El artículo 670 del Estatuto Tributario prevé que si la Administración Tributaria, dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor que fue objeto de devolución o compensación, el contribuyente o responsable del tributo deberá reintegrar las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%), porque su aceptación no constituye un reconocimiento definitivo a su favor.

---

<sup>25</sup> Fls. 54-55 c.p. 2

<sup>26</sup> C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Esta Sala, de manera reiterada<sup>27</sup>, ha dicho que la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente está regida por un procedimiento autónomo e independiente respecto del previsto para la **determinación del tributo**. Sin embargo, a su vez ha reconocido que este proceso **tiene incidencia en el sancionatorio**, en la medida en que para imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente es requisito *sine qua non* la existencia y notificación previa de una liquidación oficial de revisión, acto administrativo mediante el cual la DIAN modifica las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores (art. 702 E.T.) y que, por tanto, contiene el monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente (art. 712 *ib*), constituyendo la prueba necesaria para demostrar la configuración del hecho sancionable, que no es otro que el contribuyente reciba en devolución o logre en modalidad de compensación una suma de dinero a la que en criterio de la DIAN no tenía derecho.

Entonces, para la procedencia de la sanción por devolución y/o compensación improcedente es necesario (i) que la Administración Tributaria haya devuelto o compensado un saldo a favor declarado por el contribuyente y (ii) que dicho saldo a favor haya sido rechazado o modificado mediante una liquidación oficial de revisión, notificada al contribuyente<sup>28</sup>.

Es por lo anterior que si el acto administrativo que determina de manera oficial el impuesto es sometido a control jurisdiccional, la sentencia definitiva que se profiera en dicho proceso resulta determinante para establecer si procede o no la sanción impuesta, así como su cuantificación, porque en

---

<sup>27</sup> Consejo de Estado, sentencias del 23 de febrero de 1996, radicado No. 7463 C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo, del 19 de julio de 2002, radicado No. 12866 y 12934, C. P. Dra. Ligia López Díaz, del 30 de abril y 8 de octubre de 2009, radicados Nos. **16777 y 16608**, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 2 y 23 de abril de 2009, radicados Nos. 16158 y 16205, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 12 de mayo de 2009 y del 15 de abril de 2010, radicados Nos. 17601 y 17158, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo, del 27 de enero de 2011, radicado No. 18262, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 10 de julio de 2014, radicado No. 19773, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

<sup>28</sup> En la sentencia del 27 de enero de 2011, radicado No. 18262, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, la Sala precisó que *“Es incomprensible que el demandante pretenda, en primer lugar, ligar la oportunidad para imponer la sanción por devolución improcedente a la fecha de la sentencia definitiva sobre el proceso liquidatorio, cuando el artículo 670 E.T. establece un único término para sancionar de dos años, contados “a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión”, sea ó no sometida ésta al control jurisdiccional. En ningún caso la norma exige que dicha liquidación se encuentre en firme; y en segundo, condicionar la demostración del hecho sancionable a que se haya proferido la aludida providencia de segunda instancia en la jurisdicción, cuando la inexistencia del saldo a favor reconocido y devuelto al declarante deviene, para efectos sancionatorios, de la modificación efectuada en la Liquidación de Revisión, sin ninguna exigencia adicional”* (Se subraya).

últimas es la que define si el acto sancionatorio mantiene o no la presunción de legalidad<sup>29</sup>.

## EL CASO CONCRETO

A partir de la fecha en la que la DIAN le notificó a CURTIEMBRES BUFALO SAS la Liquidación Oficial de Revisión No. 022412013000056 del 12 de marzo de 2013, mediante la cual se modificó el impuesto sobre las ventas por el segundo bimestre del año gravable 2010, en el sentido de disminuir el saldo a favor declarado por la demandante, la Administración podía iniciar el proceso administrativo con la finalidad de imponerle al contribuyente la sanción por devolución y/o compensación improcedente del saldo a favor cuya devolución se ordenó por la Resolución No. 925 de 16 de septiembre de 2010, porque se cumplían los presupuestos previstos en el artículo 670 del Estatuto Tributario, como se expuso con anterioridad.

Sin embargo, en casos como el presente, en el que la discusión se centra en determinar si la administración podía imponer sanción por devolución improcedente con fundamento en una liquidación oficial de revisión respecto de la cual las partes decidieron acogerse a la terminación por mutuo acuerdo prevista en el artículo 148 de la Ley 1607 de 2012<sup>30</sup>, el estudio debe ir más

---

<sup>29</sup> En la sentencia del 10 de abril de 2014, radicado No. 18927, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia se reiteró el criterio expuesto en las sentencias del 12 de mayo de 2010, radicado No. 17601, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo y del 27 de enero de 2011, radicado No. 18262, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y se precisó que “aunque el proceso de determinación oficial y el proceso sancionatorio son autónomos e independientes, los resultados del primero inciden en el segundo, ya que para que proceda la sanción es necesario que la liquidación de revisión haya sido notificada al contribuyente, pero si la liquidación es demandada ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, la sentencia definitiva será la que en últimas defina si los actos sancionatorios mantienen o no la presunción de legalidad” (Se subraya).

<sup>30</sup> **“ARTÍCULO 148. TERMINACIÓN POR MUTUO ACUERDO DE LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS.** *Facúltese a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para terminar por mutuo acuerdo los procesos administrativos tributarios, de acuerdo con los siguientes términos y condiciones.*

*Los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales y los usuarios aduaneros a quienes se les haya notificado antes de la vigencia de esta ley, Requerimiento Especial, Liquidación de Revisión, Liquidación de Aforo o Resolución del Recurso de Reconsideración, podrán transar con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hasta el 31 de agosto del año 2013, el valor total de las sanciones, intereses y actualización de sanciones, según el caso, siempre y cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o usuario aduanero, corrija su declaración privada y pague o suscriba acuerdo de pago por el ciento por ciento (100%) del mayor impuesto o tributo, o del menor saldo a favor propuesto o liquidado.*

*(...)*

*La terminación por mutuo acuerdo que pone fin a la actuación administrativa tributaria, prestará mérito ejecutivo de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, y con su cumplimiento se entenderá extinguida la obligación por la totalidad de las sumas en discusión, siempre*

allá de la simple verificación de la expedición y notificación de la liquidación oficial de revisión como presupuesto para imponer la sanción en estudio.

En el expediente obra prueba de los siguientes hechos:

El 6 de septiembre de 2013<sup>31</sup>, la DIAN y CURTIEMBRES BUFALO SAS suscribieron el Acta de Terminación por Mutuo Acuerdo N° 90007, en la que consta que las partes acordaron transar, una vez demostrado el reintegro del 100% del menor saldo a favor determinado en la Liquidación Oficial de Revisión No. 022412013000056 del 12 de marzo de 2013, el cual ascendía a la suma de \$34.029.000, los siguientes conceptos y valores: (i) la sanción por inexactitud impuesta en la citada liquidación oficial de revisión, por la suma de \$54.446.000 y (ii) los intereses por valor de \$28.470.000.

Así las cosas, el Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo decidió transar y, en consecuencia, terminar por mutuo acuerdo el proceso administrativo dentro del cual se practicó la Liquidación Oficial de Revisión No. 022412013000056 del 12 de marzo de 2013.

Adicionalmente, como consta en la fórmula de transacción suscrita el 26 de julio de 2013<sup>32</sup>, se previó que la terminación por mutuo acuerdo contenida en esta ponía fin a la actuación administrativa y prestaba mérito ejecutivo de conformidad con los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario y, por consiguiente, **se entendía extinguida la obligación por la totalidad de las sumas en discusión**, como lo establece el artículo 148 de la Ley 1607 de 2012.

Es decir, la terminación por mutuo acuerdo puso fin al proceso de determinación oficial del impuesto y, por ende, las obligaciones existentes a cargo del contribuyente por concepto del impuesto sobre las ventas por el segundo bimestre del año gravable 2010, se extinguieron, tanto es así que el 28 de enero de 2014, la DIAN expidió el «*Auto de Archivo Terminación Por Mutuo Acuerdo sobre la Liquidación Oficial de Revisión No. 022412013000056 del 12 de marzo de 2013*»<sup>33</sup>.

---

*y cuando no se incurra en mora en el pago de impuestos tributos y retenciones en la fuente, según lo señalado en el parágrafo 2o de este artículo.*

*Los términos de corrección previstos en los artículos 588, 709 y 713 del Estatuto Tributario, se extenderán temporalmente con el fin de permitir la adecuada aplicación de esta disposición.*

*La fórmula de transacción deberá acordarse y suscribirse a más tardar el 30 de septiembre de 2013. (...)*”

<sup>31</sup> Fls. 259-260 c.p. 1

<sup>32</sup> Fls. 264-265 c.p. 1

<sup>33</sup> Fls. 217 a 227 c.p. 1

En virtud de ese acuerdo, que no es más que una transacción, las partes pusieron fin a un eventual litigio mediante una figura, que en el caso concreto **extingue las obligaciones originales**, con autoridad de **cosa juzgada**, como es la equivalente a una sentencia judicial.

En este orden de ideas, se reitera que, **extinguida la obligación derivada de la liquidación oficial de revisión transigida, mal podrían imponerse sanciones cuya existencia y validez dependen de aquella -lo accesorio sigue la suerte de lo principal-**.

No obstante lo anterior y con fundamento en la citada liquidación oficial de revisión, el 12 de agosto de 2013, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla le formuló el pliego de cargos N° 022382013000088 a la demandante en el cual propuso imponer sanción por devolución improcedente, de conformidad con lo establecido en el artículo 670 del Estatuto Tributario<sup>34</sup>.

Posteriormente, el 18 de marzo de 2014, la Administración profirió la Resolución Sanción N° 022412014000055, mediante la cual impuso sanción por devolución improcedente a la sociedad CURTIEMBRES BUFALO SAS y ordenó el reintegro de la suma de \$88.475.000, más los intereses moratorios correspondientes incrementados en un 50%; adicionalmente, impuso sanción del 500% por obtener la devolución mediante fraude en cuantía de \$442.375.000<sup>35</sup>.

Se advierte que la suma de \$88.475.000 corresponde a la sumatoria del saldo a favor desconocido por la Administración (\$34.029.000), el cual **fue reintegrado** por la demandante con ocasión de la terminación por mutuo acuerdo, y a la sanción por inexactitud (\$54.446.000).

Por lo tanto, para la fecha en la que se inició el proceso sancionatorio por devolución improcedente, es claro que no existía saldo a cargo de la demandante por el impuesto sobre las ventas por el segundo bimestre del año gravable 2010, porque el artículo 148 de la Ley 1607 de 2012 exigía, para acceder a la terminación por mutuo acuerdo, entre otros requisitos, que el contribuyente corrigiera la declaración privada en discusión y pagara el 100% del mayor impuesto determinado oficialmente (o reintegrara el saldo a favor desconocido), requisito verificado como cumplido por la DIAN, como consta en el Acta N° 90007 del 6 de septiembre de 2013.

---

<sup>34</sup> Fls.75 a 80 c.p. 1

<sup>35</sup> Fls. 158 a 166 c.p. 1

Ahora bien, se reitera, que los intereses moratorios causados mientras el saldo a favor devuelto en forma improcedente permaneció en poder del contribuyente, los cuales ascendían a la suma de \$28.470.000, desaparecieron, por extinción de la obligación, circunstancia que conduce a que **no exista base para liquidarlos**, como se expuso en la sentencia del 30 de abril de 2009<sup>36</sup>. Lo mismo ocurre con la sanción por el uso de medios fraudulentos, pues se insiste, comoquiera que se transó el proceso de determinación que daba origen a la devolución improcedente, la base tomada en el acto sancionatorio desapareció, razón por la cual no podían imponerse sanciones cuya existencia y validez dependían de aquella.

Además, conforme con lo señalado el parágrafo del artículo 9 del Decreto Reglamentario 699 de 2013, «Una vez transados los valores propuestos o determinados en los actos administrativos susceptibles de este mecanismo, **las actuaciones proferidas por la administración tributaria y aduanera a partir del 26 de diciembre de 2012 quedarán sin efecto, para lo cual será suficiente la suscripción del acta de terminación por mutuo acuerdo, que dará por terminado el respectivo proceso administrativo**».

Lo anterior, en concordancia con lo expresado en el acta del 6 de septiembre de 2013 y la fórmula de transacción, en la cual se dijo que «*la terminación por mutuo acuerdo contenida en este documento pone fin a la actuación administrativa y prestará mérito ejecutivo de conformidad con los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario. Transados los valores determinados en esta fórmula, **las actuaciones proferidas por la administración tributaria y aduanera a partir del 26 de diciembre de 2012 quedarán sin efecto, para lo cual será suficiente la suscripción de esta acta que dará por terminado el respectivo proceso administrativo***»<sup>37</sup>.

Finalmente, se observa que, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num.8) del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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:**

---

<sup>36</sup> Radicado No. 16777, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>37</sup> Fls. 259 a 265 c. p. 1.

1. **Confirmar** la sentencia del 9 de diciembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral, Sección B.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
**CARVAJAL BASTO**  
Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE**

**MILTON CHAVES GARCÍA**  
**RAMÍREZ**

**JORGE    OCTAVIO    RAMÍREZ**