



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

**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**Bogotá D.C., catorce (14) de junio de dos mil dieciocho  
(2018)**

**Radicación:** 250002327000201000125-01 (19012)  
**Demandante:** MAZAL GROUP S.A.  
**Demandado:** UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN  
DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN  
**Tema:** Sanción por devolución improcedente

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia de 10 de junio de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B., que dispuso negar las pretensiones de la demanda.

**ANTECEDENTES**

**1. Hechos de la demanda**

1.1. El 15 de abril de 2005, la sociedad demandante solicitó la devolución del saldo a favor por valor de \$411.317.000, liquidado en la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2004.

1.2. El 26 de abril de 2005 la División de Recaudación y Cobranzas, mediante Resolución No. 2862 ordenó devolver la suma solicitada.

1.3. La División de Liquidación, previo requerimiento especial profirió la Resolución No. 310632007000120 de 17 de diciembre de 2007, por medio de la cual modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004, determinando un saldo a pagar de \$14.138.057.000, y eliminado el saldo a favor declarado, confirmada por medio de la Resolución No. 310662008000046 de 20 de octubre de 2008. Actos demandados ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.

1.4. El 11 de junio de 2008 la División de Fiscalización profirió el Pliego de Cargos No. 310632008000114, proponiendo la imposición de la sanción por devolución improcedente prevista en el artículo 670 del E.T., solicitando el reintegro de \$411.317.000, más los intereses moratorios, liquidados sobre el valor a reintegrar, aumentados en un 50%.

1.5. El 3 de diciembre de 2008, la División de Gestión de Liquidación profirió la Resolución Sanción No. 900023 por medio de la cual impuso a la demandante sanción por devolución improcedente, en la forma propuesta en el pliego de cargos. Acto confirmado mediante la Resolución No. 900061 de 28 de diciembre de 2009.

## **2. Pretensiones**

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“PRIMERO: Que se DECLARE la nulidad de la Resolución Sanción número 900023 del 03 de diciembre de 2008 proferida por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por medio de la cual se impone una sanción a la sociedad MAZAL GROUP S.A.

SEGUNDO: Que se DECLARE la nulidad de la Resolución número 900061 de 28 de diciembre de 2009 proferida por la DIRECCIÓN

DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, Dirección de Gestión Jurídica por medio de la cual se resuelve el recurso de reposición interpuesto contra la resolución No. 900023 de 03 de diciembre de 2008.

TERCERO: Que como consecuencia de lo anterior, se restablezcan los derechos de la Sociedad MAZAL GROUP S.A.

CUARTO: Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada.”

### **3. Normas violadas y concepto de la violación**

La demandante citó como normas violadas los artículos 29 y 209 de la Constitución Política; 3 del Código Contencioso Administrativo; 82, 450, 565, 566, 568, 569, 647, 670, 683, 704, 705, 705-1, 714, 730, 754-1, 755, 756, 757, 758, 759, 760, 761, 762, 763 y 764 del Estatuto Tributario. El concepto de la violación se resume de la siguiente forma:

3.1. Improcedencia de la sanción por la existencia de proceso contencioso administrativo frente al acto de determinación del impuesto. Ante la jurisdicción contenciosa administrativa, se discute la legalidad de los actos de determinación, proceso en el cual debe apoyarse la decisión frente a la devolución. La sanción por devolución improcedente solo podía imponerse, hasta que quedara en firme la liquidación oficial que redujo el saldo a favor objeto de devolución.

3.2. La declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2004, presentada por la sociedad el 7 de abril de 2005, se encuentra en firme, de acuerdo con el artículo 714 del E.T., porque el requerimiento especial no fue notificado dentro del plazo establecido en el artículo 705 ídem, ni en los términos establecidos en los artículos 565 y 568 ib, y el Decreto 1418 de 1945. Luego se violó el debido proceso, el derecho de defensa y contradicción y el principio de publicidad.

3.3. Nulidad de los actos administrativos por las irregularidades del proceso de determinación: i) El requerimiento especial no fue notificado en los términos de los artículos 565 y 568 del E.T.; ii) sobre la declaración de renta por el año gravable 2004, operó el beneficio de auditoría que otorga el artículo 689-1 ib; iii) desconoce la existencia de las operaciones realizadas por la sociedad y Top Internacional de Colombia S.A., razones por las cuales no es procedente la imposición de la sanción.

3.4. Existe la imposibilidad de iniciar proceso de cobro, hasta tanto quede ejecutoriado el acto de determinación, de acuerdo con el parágrafo 2 del artículo 670 del E.T.

#### **4. Oposición**

4.1. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda.

4.2. Propuso la excepción de inepta demanda, para que el Tribunal se inhiba de pronunciarse acerca de los argumentos esgrimidos por la sociedad, referentes a la legalidad del requerimiento especial y la liquidación oficial, por cuanto controvierte los actos de determinación del tributo y, el asunto que nos ocupa es la imposición de la sanción por devolución improcedente.

4.3. En relación con la firmeza de la liquidación oficial de revisión que dio origen a la sanción por devolución improcedente, precisa, que contra ese acto la sociedad interpuso recurso de reconsideración, el que fue decidido, razón por la cual la vía gubernativa fue debidamente agotada y los actos acusados se encuentran en firme.

4.4. A pesar que los actos de determinación están demandados, aún no han sido anulados o suspendidos por la jurisdicción y, por lo

tanto, gozan de obligatoriedad, de acuerdo con el artículo 66 del CCA.

La liquidación oficial de revisión que modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004, se encuentra en firme y es de obligatorio cumplimiento, diferente es que este acto no cuente con el carácter ejecutorio a que se refiere el artículo 64 ib. por ende, la Administración no puede ejecutar el procedimiento de cobro coactivo hasta tanto la jurisdicción no se pronuncie sobre su legalidad de manera definitiva.

Por otra parte, la sanción consagrada en el artículo 670 del E.T., obedece a un procedimiento autónomo que no necesita esperar a que se dilucide la legalidad del acto de determinación del tributo por la jurisdicción, únicamente incide en el procedimiento de cobro.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, mediante sentencia de 10 de junio de 2011, negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

Precisa, que los cargos de la demanda que atacan el proceso de determinación, no serán estudiados, en atención a que no tienen relación con los actos demandados.

El proceso sancionatorio es autónomo e independiente del proceso de determinación del tributo, siendo el único presupuesto para sancionar al contribuyente, la notificación de la liquidación oficial de revisión, interpretación que guarda coherencia con el artículo 66 del CCA.

Advierte, que la Administración no tiene que esperar a que la jurisdicción decida sobre los actos de determinación, para poder

imponer la sanción de que trata el artículo 670 ib, porque perdería la oportunidad de hacerla efectiva y obtener la devolución de los dineros entregados sin justa causa.

Concluye que es legal la imposición de la sanción establecida en el artículo 670 ib, a pesar que la liquidación oficial de revisión ha sido demandada ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, sin que sea relevante que se haya proferido fallo de primera o segunda instancia.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandante interpuso recurso de apelación, con los siguientes argumentos:

1. Improcedencia de la sanción frente a la existencia del proceso contencioso administrativo de los actos de determinación del impuesto. La sanción no podía imponerse sino hasta que quedará en firme la liquidación oficial de revisión que redujo el saldo a favor objeto de devolución.
2. Firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2004, porque el requerimiento especial no fue notificado de acuerdo con el artículo 565 del E.T. Además, por gozar del beneficio de auditoría.
3. La sanción por improcedencia de la devolución y/o compensación impuesta a la sociedad, desconoce las irregularidades que se presentaron en el proceso de determinación, tales como el desconocimiento de los costos de ventas y la existencia de las operaciones realizadas por la demandante con Top Internacional S.A.

4. Imposibilidad de iniciar proceso de cobro coactivo, hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle el recurso contra la sanción en vía gubernativa o en la jurisdiccional, de acuerdo con el parágrafo 2 del artículo 670 ib.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA**

**La demandada** presentó escrito de alegatos de conclusión, en los que reitera los argumentos expuestos en la contestación a la demanda.

**El demandante** presento escrito de alegatos de conclusión y se ratifica de los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

**El Ministerio Público** solicita se suspenda el proceso hasta tanto se decida el expediente adelantado contra la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, en lo concerniente a la declaración de renta del año gravable 2004, por cuanto, en esos actos se controvierte el saldo a favor, de cuyo rechazo se origina la sanción por devolución improcedente.

## **CONSIDERACIONES**

### **1. Sanción por devolución o compensación improcedente**

1.1.- Se discute la procedencia de la sanción por improcedencia de la devolución y/o compensación de saldos a favor.

1.2.- El artículo 670 del E.T. en la versión vigente para la época de los hechos, disponía que las devoluciones o compensaciones de saldos a favor liquidados en las declaraciones de renta e IVA, no constituyen un reconocimiento definitivo, pues si el saldo a favor es rechazado o modificado mediante liquidación oficial de revisión, el contribuyente deberá reintegrar: i) las sumas devueltas o

compensadas en exceso y, sobre éstas, ii) liquidar los intereses moratorios a que haya lugar, incrementados en un 50%.

Así pues, para imponer la sanción por devolución improcedente, la Administración Tributaria debe determinar previamente, mediante liquidación oficial de revisión, la inexistencia total o parcial del derecho a la devolución del saldo solicitado.

1.3.- La Corte Constitucional, al resolver sobre la exequibilidad del artículo 670 ibídem, al respecto, expresó<sup>1</sup>:

*"... la decisión administrativa de devolver el saldo reportado por el contribuyente tiene sólo carácter provisional pues una decisión definitiva sólo puede tomarse cuando culmine el proceso de determinación del tributo y de eventual imposición de sanciones. Sólo en este momento la administración cuenta con todos los elementos de juicio necesarios para liquidar o no un saldo a favor del contribuyente y para definir si hay lugar a su devolución. De allí que en aquellos casos en que hubo lugar a devoluciones y se acredite luego que en la declaración no existen saldos a favor del contribuyente o responsable, la administración tenga derecho a solicitar el reintegro de las sumas devueltas, a exigir el pago de intereses moratorios y a imponer sanciones.*

(...)

*5. En ese contexto se entienden las decisiones legislativas contenidas en el artículo 670 del Estatuto Tributario y de acuerdo con las cuales:*

*a. 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.*

*Esta regla de derecho es legítima pues, como se indicó, la actuación que promueve la administración para la realización de una devolución, es previa e independiente del proceso de determinación del tributo. Se trata de una actuación preliminar, en la que se parte de la buena fe del contribuyente o responsable, se adelanta una mínima actividad probatoria y se ordena una devolución que tiene carácter provisional y que sólo constituye un reconocimiento definitivo cuando se acredite que hay lugar a ella tras el proceso de determinación del tributo.*

*b. 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*

---

<sup>1</sup> Sentencia C-075 del 3 de febrero de 2004, M.P. Jaime Córdoba Triviño

los intereses moratorios que correspondan, aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%); sanción ésta que debe imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

(...) (Subrayas fuera de texto).

1.4.- Así las cosas, la citada disposición establece para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, un procedimiento autónomo e independiente al de determinación del impuesto.

Una vez verificado el hecho sancionable en la liquidación oficial, la Administración, en el término legal, debe solicitar el reintegro de la devolución o compensación improcedente, cobrar los intereses e imponer la sanción, sin que se requiera un pronunciamiento definitivo respecto del proceso de determinación del tributo, pues la única limitante que consagra el parágrafo 2 del artículo 670 del E.T., es la imposibilidad de iniciar el proceso de cobro coactivo de la sanción hasta tanto exista decisión definitiva sobre los actos que determinaron el tributo y dieron origen a la sanción<sup>2</sup>.

1.5.- Cuando los actos de determinación oficial son objeto de demanda, la Sala ha afirmado que la anulación definitiva de estos implica que el contribuyente tenía derecho a la devolución del saldo a favor declarado, por lo que desaparecería el supuesto de hecho de la sanción.

En otras palabras, si la liquidación oficial de revisión sometida a control jurisdiccional es declarada nula, desaparece el fundamento de la sanción por devolución y/o compensación improcedente y, en consecuencia, también procede la nulidad de la sanción.

Así mismo, ha sostenido, que la confirmación o la anulación parcial de la liquidación de revisión muestran que el contribuyente utilizó dineros que pertenecían a la Administración y que debe

---

<sup>2</sup> Sentencia del 18 de julio de 2011, exp. 18124, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

reintegrarlos, por lo cual procede la sanción del artículo 670 del E. T.<sup>3</sup>

1.6.- Ello no significa que los dos procesos, 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 dichos procesos son diferentes y autónomos, se reconoce el efecto que el proceso de determinación del impuesto tiene sobre el sancionatorio y la correspondencia que debe existir entre ambas decisiones<sup>4</sup>.

## **2. Caso concreto**

2.1.- En el caso en estudio, la División de Gestión de Liquidación expidió la Resolución Sanción No. 900023 de 3 de diciembre de 2008, mediante la cual impuso a la sociedad MAZAL GROUP S.A. sanción por devolución y/o compensación improcedente del saldo a favor registrado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2004. En consecuencia, ordenó el reintegro de (\$411.371.000), más los intereses moratorios, aumentados en un 50%<sup>5</sup>. Este acto fue confirmado por la Resolución No. 900061 del 28 de diciembre de 2009<sup>6</sup>.

2.2.- La sanción impuesta se fundamentó en la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000120 del 17 de diciembre de 2007, que modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2004, determinó una nueva obligación impositiva, en la

---

<sup>3</sup> Sentencia de 18 de junio de 2014, Exp. 19885, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en la sentencia de 18 de junio de 2015, Exp. 20431, C.P: Jorge Octavio Ramírez Ramírez

<sup>4</sup> Sentencias de 19 de julio de 2002, exps. 12866 y 12934, C. P. Dra. Ligia López Díaz; 28 de abril de 2005, exp.14149 C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 28 de junio de 2007, exps. 14763 y 15765 (acumulados), CP. Héctor J. Romero Díaz; y de 24 de septiembre de 2009, exp. 16954, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

<sup>5</sup> Fls. 34-44 c.p.

<sup>6</sup> Fls. 46-56 c.p.

suma de \$14.138.057.000<sup>7</sup>. Acto confirmado mediante Resolución No. 310662008000046 de 20 de octubre de 2008<sup>8</sup>.

2.3.- En el proceso con radicación No. 25000-23-37-000-2009-00036-02, Expediente No. 19792 se demandó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000120 del 17 de diciembre de 2007 y la Resolución No. 310662008000046 de 20 de octubre de 2008, mediante las cuales modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2004.

El 5 de abril de 2018, esta Sección profirió sentencia<sup>9</sup>, modificando el fallo de primera instancia, que negó las pretensiones de la demanda, en el sentido de modificar la sanción por inexactitud (al aplicar el principio de favorabilidad), fijando un saldo a pagar de \$10.780.509.000, en lo demás confirma.

Como quiera que la sanción por inexactitud no hace parte de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, la modificación de la liquidación oficial no afecta el presente asunto.

Dados los efectos que dicha decisión tiene en este proceso, es claro que si solo se modificó la sanción por inexactitud, se mantiene el supuesto de hecho que sirvió de fundamento a la Administración para imponer la sanción por devolución improcedente. Lo que genera que la sanción por devolución y/o compensación improcedente continúe con el sustento jurídico que la motivó.

2.4.- Ahora frente a los argumentos del recurso de apelación referidos al proceso de determinación, no son de recibo en este proceso, porque son aspectos que escapan al análisis propio de los actos demandados.

---

<sup>7</sup> Fls. 5-33 c.a.

<sup>8</sup> Fl. 286 vto c.p.

<sup>9</sup> C.P. Milton Chaves García Fls. 286-294 c.p.

### **3. Aplicación del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio**

3.1.- La Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016<sup>10</sup>, que modificó el artículo 640 del E.T., se estableció que *"el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior"*.

Al compararse la regulación de la sanción por devolución improcedente consagrada en el artículo 670 del E.T.<sup>11</sup>, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016 –artículo 293-, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado porque no contempla los intereses moratorios aumentados en un 50%; sino la liquidación de los intereses moratorios respectivos, más una multa equivalente al 20% del valor devuelto o compensado en exceso.

3.2.- En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por devolución improcedente aquí demandada en:

- 1) El reintegro de los valores devueltos,
- 2) El pago de los intereses moratorios respectivos y
- 3) Multa del 20% del valor devuelto o compensado en exceso.

Por lo expuesto la liquidación de la sanción por devolución improcedente, es la siguiente:

---

<sup>10</sup> Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

<sup>11</sup> **Artículo 670. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES O COMPENSACIONES.** [...] 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%)**.

[...]

|   |    |
|---|----|
| Reintegro de la suma indebidamente devuelta     |    |
| \$411.317.000                                   |    |
| Pagar los intereses moratorios a que haya lugar |    |
| Multa del 20% del valor devuelto o compensado   | \$ |
| 82.263.400                                      |    |

3.3.-. Por lo anteriormente expuesto, la Sala revocara la sentencia apelada, en su lugar se anularan parcialmente los actos demandados, a título de restablecimiento del derecho se ordenará a la sociedad demandante: 1) reintegrar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la suma de \$411.317.000, indebidamente devuelta; 2) pagar los intereses moratorios a que haya lugar; y 3) pagar la sanción del 20% del valor devuelto indebidamente \$82.263.400.

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,

## **F A L L A**

**PRIMERO.- LEVANTAR** la suspensión del proceso por prejudicialidad, ordenada en el Auto del 12 de diciembre de 2017.

**SEGUNDO.- REVOCAR** la sentencia de 10 de junio de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B. En su lugar, se dispone:

**1.- DECLARAR** la nulidad parcial de la Resolución Sanción No. 90023 de 3 de diciembre de 2008 y la Resolución No. 900061 de 28 de diciembre de 2009, por medio de las cuales la División de Gestión de Liquidación y la Dirección de Gestión de Recursos Jurídicos impuso sanción por devolución y/o compensación improcedente, por concepto del impuesto sobre la renta y

complementarios correspondiente al año gravable 2004, a cargo de la sociedad MAZAL GROUP S.A.

**2.-** Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, ORDENAR a la sociedad MAZAL GROUP S.A.: 1) Reintegrar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la suma de \$411.317.000, indebidamente devueltos; 2) pagar los intereses moratorios a que haya lugar; 3) pagar la sanción del 20% del valor devuelto indebidamente en cuantía de \$82.263.400.

**TERCERO.- RECONOCER** personería para actuar a la abogada Miryam Rojas Corredor, como apoderada judicial de la U.E.A. DIAN, de conformidad con el poder que obra a folio 264 del expediente.

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

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

**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**