

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



CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., cuatro (4) de diciembre de dos mil catorce (2014)

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	BANCO DAVIVIENDA S.A.
DEMANDADA:	U.A.E. DIAN
RADICADO:	250002327000-2011-00197-01 (19683)
DECISIÓN:	REVOCA LA SENTENCIA SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN Y/O COMPENSACIÓN IMPROCEDENTE

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia proferida el 30 de mayo de 2012 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual se negaron las pretensiones de la demanda.

1. ANTECEDENTES

1.1 Hechos

El 14 de abril de 2004, el Banco Davivienda S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003, liquidando un saldo a favor en la suma de \$2.904.442.000, solicitado en devolución el 9 de septiembre de 2004.

Mediante la Resolución No. 608-1707 del 20 de octubre de 2004, la División de Recaudación de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá (i) reconoció a favor del Banco Davivienda S.A. la suma de \$2.904.442.000, correspondiente al saldo a favor determinado en la declaración de renta y complementarios del año 2003 y (ii) ordenó su devolución al contribuyente.

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	BANCO DAVIVIENDA S.A.
DEMANDADA:	U.A.E. DIAN
RADICADO:	250002327000-2011-00197-01 (19683)

El saldo a favor devuelto fue modificado mediante correcciones voluntarias del contribuyente realizadas el 1º de octubre de 2004 y el 13 de febrero de 2006, sustituidas por la Liquidación Oficial de Corrección No. 3106420060000104 del 22 de mayo de 2006, en la que quedó registrado un total saldo a favor en la suma de \$1.876.401.000.

Previo requerimiento especial, el 25 de mayo de 2007, la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000003 mediante la cual modificó la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003, oportunidad en la que se liquidó un saldo a pagar por \$3.445.050.000, incluida la sanción por inexactitud en la suma de \$3.274.739.000 y un saldo a favor de \$0.

El 9 de julio de 2007 y con la finalidad de optar por la terminación por mutuo acuerdo, el contribuyente presentó la declaración de corrección del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2003, mediante la cual aceptó el valor determinado en la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000003 del 25 de mayo de 2007.

Con fundamento en lo previsto en el artículo 55 de la Ley 1111 de 2006 y el Decreto Reglamentario 344 de 2007, el 11 de julio de 2007, el representante legal del banco solicitó la terminación por mutuo acuerdo del proceso administrativo PD 2003 2005 042 adelantado respecto de la citada liquidación oficial de revisión.

El 26 de julio de 2007, el representante legal del Banco Davivienda S.A. y los miembros integrantes del Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo de los Procesos Administrativos de la DIAN suscribieron el Acta de Terminación por Mutuo Acuerdo del Proceso Administrativo Tributario No. PD 2003 2005 0042, mediante la cual acordaron: (i) transar el 50% del mayor

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	BANCO DAVIVIENDA S.A.
DEMANDADA:	U.A.E. DIAN
RADICADO:	250002327000-2011-00197-01 (19683)

impuesto determinado en la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000003 del “26” de mayo de 2007 que asciende a la suma de \$930.323.000 y de la sobretasa impuesto a la renta en cuantía de \$93.032.000; (ii) transar el valor de la sanción por inexactitud por la suma de \$3.274.739.000 impuesta en el citado acto administrativo y (iii) transar el valor total de los intereses que se hubiesen causado y la actualización según el caso. En consecuencia, se dio por terminado por mutuo acuerdo el correspondiente proceso administrativo.

El 25 de octubre de 2007, la DIAN expidió el Auto de Archivo Terminación Por Mutuo Acuerdo sobre la Liquidación Oficial de Revisión No. 310662007000015.

El 14 de enero de 2009, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes expidió el acto administrativo No. 312382009000002, mediante el cual le formuló pliego de cargos al Banco Davivienda S.A. para dar aplicación a la sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Prevía respuesta al anterior pliego de cargos, el 4 de mayo de 2009 la DIAN expidió la Resolución No. 9000012 por la que le impuso al Banco Davivienda S.A. sanción por devolución y/o compensación improcedente por la suma de \$305.995.000, que corresponde al 50% de los intereses moratorios originados en el reintegro de la suma de \$1.023.357.000.

La anterior decisión fue confirmada mediante la Resolución No. 900025 del 25 de mayo de 2010, que decidió el recurso de reconsideración interpuesto por el banco.

1.2 Pretensiones

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	BANCO DAVIVIENDA S.A.
DEMANDADA:	U.A.E. DIAN
RADICADO:	250002327000-2011-00197-01 (19683)

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó que se declare lo siguiente:

“PRIMERO.- Que son nulos los siguientes actos administrativos:

- A) La Resolución No. 9000012 del 4 de mayo de 2009, dictada por la Jefe de la División de Gestión de Liquidación – Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, mediante la cual se impuso sanción de TRESCIENTOS CINCO MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA Y CINCO MIL PESOS MONEDA CORRIENTE (\$305.995.000) por devolución y/o compensación improcedente.*
- B) La Resolución No. 900025 del 25 de mayo de 2010, por medio de la cual la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos – Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, falló el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto administrativo de que trata el numeral anterior y confirmó dicho acto.*

SEGUNDO.- Como medida para el restablecimiento del derecho, solicito se declare que mi representada no está obligada a pagar suma alguna al Tesoro Nacional por concepto de sanción por improcedencia en la devolución y/o compensación del saldo a favor de la Liquidación Privada de su declaración de renta del año 2003”.

1.3 Normas violadas y concepto de la violación

La parte demandante afirmó que con la actuación de la Administración de Impuestos se transgredieron los artículos 55 de la Ley 1111 de 2006 y 670 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación lo desarrolló de la siguiente manera:

1.3.1 Violación del artículo 670 del Estatuto Tributario

Conforme con el artículo 670 del Estatuto Tributario y la sentencia de la Corte Constitucional C-075 de 2004 que se pronunció sobre la constitucionalidad de dicha norma, lo único que constituye sanción es el 50% de aumento sobre los

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	BANCO DAVIVIENDA S.A.
DEMANDADA:	U.A.E. DIAN
RADICADO:	250002327000-2011-00197-01 (19683)

intereses causados respecto de la suma reintegrable.

Afirmó que el Consejo de Estado ha dicho que aunque el proceso de determinación del impuesto y el sancionatorio son diferentes y autónomos, el primero tiene efecto respecto del segundo¹.

Entonces, si dentro del proceso de determinación del proceso se modifica el saldo establecido en la liquidación oficial de revisión, sus efectos se trasladan al proceso sancionatorio, motivo por el cual se ha aceptado disminuir el monto de la sanción por devolución y/o compensación improcedente en la misma proporción de la disminución del impuesto ocurrida en el proceso de determinación de éste.

Adicionalmente, el Consejo de Estado ha precisado que si la liquidación oficial mediante la cual se liquidó el saldo a favor de la liquidación privada es objeto de transacción por mutuo acuerdo o de conciliación, no es viable imponer sanción por compensación y/o devolución improcedente².

Conforme con lo anterior, en este caso no es procedente que la parte demandada pretenda aplicar una sanción del 50% de unos intereses inexistentes, porque desaparecieron junto con la deuda que los causó, en virtud del acuerdo celebrado entre la Administración y el contribuyente.

1.3.2 Violación del artículo 55 de la Ley 1111 de 2006

La DIAN pretende derivar efectos sancionatorios de una liquidación de revisión que desapareció en virtud de la terminación del proceso administrativo por mutuo acuerdo entre las partes.

1.4 Contestación de la demanda

¹ Sentencias del 28 de junio de 2007, radicado No. 14903 y del 30 de abril de 2009, radicado No. 16777.

² Sentencia del 5 de julio de 2007, radicado No. 16001.

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	BANCO DAVIVIENDA S.A.
DEMANDADA:	U.A.E. DIAN
RADICADO:	250002327000-2011-00197-01 (19683)

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se exponen a continuación:

El proceso sancionatorio por devolución y/o compensación improcedente es independiente del de determinación del tributo; por lo tanto, la terminación de este último por mutuo acuerdo entre las partes, no torna en improcedente el primero, por el contrario, se corrobora la existencia de un saldo a favor devuelto en forma improcedente.

Esto lo confirma el aparte del artículo 55 de la Ley 1111 de 2006 que señala que “[l]a 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”, es decir, solo la obligación que se encontraba en discusión es la que se transige, situación que no se puede predicar de la resolución sanción por devolución improcedente demandada en esta oportunidad, porque para la fecha del acuerdo no existía y de haber existido, era necesario que la obligación contenida en la misma fuera objeto de arreglo o terminación por lo mismo, según lo previsto en la norma en cita.

La posición de la DIAN encuentra sustento en la sentencia del Consejo de Estado del 8 de octubre de 2009, radicado No. 16608, mediante la cual se negó la solicitud de nulidad de los parágrafos 1 y 2 del artículo 7 del Decreto 344 de 2007, reglamentario de los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006.

En esa oportunidad se expuso que tratándose de la conciliación o terminación anticipada de actos que imponen sanción por improcedencia de la devolución o compensación, es legal calcular el monto de la misma sobre el valor aprobado por el comité especial en la conciliación o terminación en el proceso de liquidación oficial del mismo tributo y periodo.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE: BANCO DAVIVIENDA S.A.
DEMANDADA: U.A.E. DIAN
RADICADO: 250002327000-2011-00197-01 (19683)

En este mismo sentido se pronunció el Consejo de Estado en la sentencia del 15 de abril de 2010, radicado No. 17158, en la que se reiteró el criterio expuesto en la sentencia del 8 de octubre de 2009, radicado No. 16608.

Por su parte, la DIAN, coincidiendo con el criterio expuesto en las sentencias en cita, se ha referido al tema en el concepto No. 040422 del 14 de julio de 2003 y en el oficio No. 025839 del 11 de marzo de 2008, este último apoyado en la sentencia del Consejo de Estado del 5 de julio de 2007, radicado No. 16001.

Adicionalmente, la parte demandada explicó que en este caso existió devolución improcedente en la medida en que el contribuyente tiene derecho solo a \$853.044.000 de saldo a favor, tal y como lo aceptó en el acta de terminación por mutuo acuerdo, pese a lo cual se “*solicitó en devolución \$1.876.401.000*”, con lo que quedó un excedente de \$1.023.357.000 que debió reintegrar, junto con sus intereses.

La DIAN cumplió con el requisito de procedibilidad para imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente, si se tiene en cuenta que respecto del impuesto de renta del año gravable 2003, profirió liquidación oficial de revisión que finalmente fue objeto de transacción.

El pliego de cargos, proponiendo la sanción, se profirió dentro del plazo de los dos (2) años siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión.

Los valores perseguidos en el proceso sancionatorio se limitan al incremento del 50% del valor de los intereses moratorios, calculados de la siguiente manera:

Valor devuelto en exceso y que ya se reintegró con el Acta de Terminación por Mutuo Acuerdo	\$1.023.357.000
Intereses moratorios sobre el valor devuelto en exceso,	\$611.989.000

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE: BANCO DAVIVIENDA S.A.
DEMANDADA: U.A.E. DIAN
RADICADO: 250002327000-2011-00197-01 (19683)

pagado con ocasión de la terminación por mutuo acuerdo	
Sanción del 50% de incremento del interés moratorio	\$305.995.000

Esta última cifra corresponde al proceso sancionatorio y no al de determinación del tributo, motivo por el cual, es procedente su exigencia.

1.5 Sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes razones:

Después de referirse al marco jurídico a tener en cuenta en el caso concreto, el *a quo* transcribió la sentencia del Consejo de Estado del 28 de abril de 2005, radicado No. 14149, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, en la que se refirió a la concatenación que media entre la liquidación oficial de revisión y el acto sancionatorio.

Sin embargo, aclaró que los actos sancionatorios que ordenan el reintegro de sumas devueltas o compensadas hacen parte de una actuación oficial diferente al proceso de determinación oficial del tributo³.

Con fundamento en la sentencia del Consejo de Estado del 15 de abril de 2010, radicado No. 17158, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo, concluyó que resulta errada la posición de la parte demandante cuando asegura que con la propuesta de aplicar la sanción por improcedencia de la devolución o compensación se desconoce la fuerza ejecutoria del acta de terminación por mutuo acuerdo, porque si bien es cierto se transaron las sumas establecidas en la liquidación oficial de revisión, también lo es que tal circunstancia no le impide a la DIAN iniciar el proceso sancionatorio con el fin de obtener el pago de la sanción que debe asumir

³ Sentencias del Consejo de Estado del 19 de julio de 2002, radicados Nos. 12866 y 12934, C.P. Dra. Ligia López Díaz; del 23 de febrero de 1996, radicado No. 7463, C.P. Dr. Julio E. Correa R. y del 5 de junio de 2008, radicado No. 15869, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	BANCO DAVIVIENDA S.A.
DEMANDADA:	U.A.E. DIAN
RADICADO:	250002327000-2011-00197-01 (19683)

el contribuyente, es decir, el incremento del 50% de los intereses calculados sobre el valor aprobado por el comité de conciliación dentro del proceso de determinación.

1.6 El recurso de apelación

La parte demandante interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, que se acceda a las pretensiones de la demanda.

Para la parte apelante, el Tribunal ignoró el razonamiento expuesto en la demanda, en orden a demostrar la violación del artículo 55 de la Ley 1111 de 2006, además, no contravirtió el contenido de la jurisprudencia citada como soporte de sus argumentos.

Adicionalmente, en la sentencia apelada el *a quo* fundamentó su decisión en una “*sentencia no identificada*”, que citó el pronunciamiento del 8 de octubre de 2009, radicado No. 16608, mediante la cual el Consejo de Estado declaró la legalidad de los parágrafos 1 y 2 del artículo 7 del Decreto 344 de 2007.

Es decir, se remitió a un caso en el que existen dos actos administrativos independientes, vale decir, el de determinación del tributo y el sancionatorio, que simultáneamente se someten a conciliación o transacción en los términos de la Ley 1111 de 2006, lo que evidencia la falta de identidad con el presente asunto porque para el periodo en el que operó la terminación por mutuo acuerdo en virtud de la citada ley, no existía actuación de tipo sancionatorio que pudiera someterse a transacción.

Se debe tener en cuenta que la resolución sancionatoria demandada en este proceso se profirió no solo de manera posterior a la entrada en vigencia de la Ley 1111 de 2006 que autorizó la conciliación y la transacción, sino que se produjo

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	BANCO DAVIVIENDA S.A.
DEMANDADA:	U.A.E. DIAN
RADICADO:	250002327000-2011-00197-01 (19683)

después de año y medio de transado el acto de determinación del tributo, cuando ya no existía obligación tributaria como tampoco intereses moratorios a cargo del contribuyente.

Por otra parte, en la sentencia apelada se incurrió en contradicción porque a pesar de que el *a quo* transcribió la providencia del Consejo de Estado del 28 de abril de 2005⁴, en la que se afirmó que si la determinación oficial del impuesto ha sido sometida a control jurisdiccional y la misma ha sido declarada nula, desaparece el hecho que le da fundamento a la sanción por devolución improcedente y procede también su nulidad, concluyó que no le asistía razón a la parte demandante.

Afirmó que la actuación de la Administración viola el artículo 55 de la Ley 1111 de 2006 porque no es posible derivar efectos sancionatorios de una liquidación oficial de revisión que no existe en virtud de un mutuo acuerdo entre las partes, cuyos efectos, en lo relacionado con las obligaciones a cargo del contribuyente, habían desaparecido en virtud de dicho acuerdo.

También desconoce el artículo 670 del Estatuto Tributario porque se pretende aplicar una sanción del 50% sobre unos intereses inexistentes con ocasión del acuerdo al que se llegó con la DIAN.

Finalmente, solicitó que se tengan en cuenta los argumentos expuestos en la demanda.

1.7 Alegatos de conclusión

La parte demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

⁴ Radicado No. 14149, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	BANCO DAVIVIENDA S.A.
DEMANDADA:	U.A.E. DIAN
RADICADO:	250002327000-2011-00197-01 (19683)

La parte demandada insistió en los planteamientos propuestos en la contestación de la demanda respecto a la independencia y autonomía que existe entre el proceso de determinación del tributo y el sancionatorio, aspecto que ha sido objeto de estudio por parte del Consejo de Estado en varias oportunidades⁵.

Por otra parte, no es cierto que del contenido del artículo 55 de la Ley 1111 de 2006 se infiera que el acto objeto de transacción cobija las actuaciones que de él puedan derivarse, menos aun cuando son fruto de actuaciones y procedimientos disímiles, prueba de ello es que la citada ley previó la transacción en diferentes términos dependiendo del procedimiento del que se tratara y la etapa en la que se encontrara.

Afirmó que el acta de terminación por mutuo acuerdo no implica la anulación o inexistencia del proceso de determinación adelantado, ni mucho menos cuestiona la validez o la legalidad de los actos respecto de los cuales se transa, simplemente se trata de un beneficio económico que se le otorga al contribuyente a cambio de un recaudo inmediato.

Por el contrario, uno de los elementos previos para que proceda la transacción, supone la presentación de una corrección de la declaración privada por parte del contribuyente y el pago del 50% del mayor impuesto propuesto, situación que constituye una aceptación o allanamiento parcial de lo controvertido.

Finalmente concluyó que de acuerdo con reciente jurisprudencia del Consejo de Estado⁶, la sanción por devolución y/o compensación improcedente impuesta al contribuyente con el que se ha transado el proceso de determinación, tiene como base el valor transado aprobado por el comité de conciliación o terminación del proceso de determinación del impuesto, porque aunque no existe la obligación de restituir la suma devuelta ni pagar intereses, subsiste la obligación de pagar la

⁵ Sentencias del 23 de febrero de 1996, radicado No. 7463, C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo, del 5 de noviembre de 2009, radicado No. 17456, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, entre otras.

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	BANCO DAVIVIENDA S.A.
DEMANDADA:	U.A.E. DIAN
RADICADO:	250002327000-2011-00197-01 (19683)

sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario, tal y como se dispuso en los actos administrativos demandados.

El Procurador Delegado ante esta Corporación guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación debe la Sala analizar si la terminación por transacción del proceso administrativo de determinación oficial del impuesto, impide que la Administración de Impuestos imponga la sanción por devolución y/o compensación improcedente prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

2. El fondo del asunto

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.

Esta Sala, de manera reiterada⁷, ha dicho que la imposición de la sanción por

⁶ Sentencias del 8 de octubre de 2009, radicado No. 16608 C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 15 de abril de 2010, radicado No. 17158, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

⁷ 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.

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	BANCO DAVIVIENDA S.A.
DEMANDADA:	U.A.E. DIAN
RADICADO:	250002327000-2011-00197-01 (19683)

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 contribuyente⁸.

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 últimas es la que define

Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 10 de julio de 2014, radicado No. 19773, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁸ 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*

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	BANCO DAVIVIENDA S.A.
DEMANDADA:	U.A.E. DIAN
RADICADO:	250002327000-2011-00197-01 (19683)

si el acto sancionatorio mantiene o no la presunción de legalidad⁹.

Por lo expuesto, es claro que desde el momento en el que la DIAN le notificó al Banco Davivienda S.A. la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000003 del 25 de mayo de 2007, mediante la cual modificó la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003, rechazando el saldo a favor declarado por el contribuyente en su denuncia rentístico, la Administración bien 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. 608-1707 del 20 de octubre de 2004, porque se cumplían los presupuestos previstos en el artículo 670 del Estatuto Tributario, tal y 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 iniciar el proceso sancionatorio por devolución y/o compensación 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 55 de la Ley 1111 de 2006¹⁰, el estudio debe ir más allá de la simple verificación de la expedición y

sancionatorios, de la modificación efectuada en la Liquidación de Revisión, sin ninguna exigencia adicional” (Se subraya).

⁹ 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).

¹⁰ **“ARTÍCULO 55. TERMINACIÓN POR MUTUO ACUERDO DE LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS.** Los contribuyentes y responsables de los impuestos sobre la renta, ventas, timbre y retención en la fuente, a quienes se les haya notificado antes de la vigencia de esta Ley, Requerimiento Especial, Pliego de Cargos, Liquidación de Revisión o Resolución que impone sanción, podrán transar hasta el 31 de julio del año 2007 con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

a) Hasta un cincuenta por ciento (50%) del mayor impuesto discutido como consecuencia de un requerimiento especial, y el valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso, en el evento de no haberse notificado liquidación oficial; siempre y cuando el contribuyente o

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	BANCO DAVIVIENDA S.A.
DEMANDADA:	U.A.E. DIAN
RADICADO:	250002327000-2011-00197-01 (19683)

notificación de la liquidación oficial de revisión como presupuesto para imponer la sanción en estudio.

En este sentido, se reitera el criterio, según el cual, *“será en cada caso y de acuerdo a las circunstancias particulares, que deberá analizarse, si al conciliar o terminar por anticipado el proceso de determinación, se dan los presupuestos legales para dar por terminado el de imposición de la sanción por improcedencia de la devolución o compensación”*, expuesto en la sentencia del 8 de octubre de 2009¹¹.

En el *sub exámine*, está probado que el 26 de julio de 2007, la DIAN y el Banco Davivienda S.A. suscribieron el Acta por Terminación por Mutuo Acuerdo No. 000035, en la que consta que las partes acordaron: (i) transar el 50% del mayor impuesto determinado en la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000003 del “26” de mayo de 2007, que asciende a la suma de \$930.323.000 y de la sobretasa del impuesto a la renta en cuantía de \$93.032.000, (ii) transar el valor de la sanción por inexactitud impuesta en la citada liquidación oficial de revisión, por la suma de \$3.274.739.000 y (iii) transar el valor total de los intereses que se hubieren causado y la actualización según el caso.

En consecuencia, se declaró que el proceso administrativo tributario adelantado contra el banco por el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003, dentro del cual se practicó la Liquidación Oficial de Revisión No.

responsable corrija su declaración privada, y pague el cincuenta por ciento (50%) del mayor impuesto propuesto;

(...)

Para tales efectos dichos contribuyentes deberán adjuntar la prueba del pago o acuerdo de pago de la liquidación privada del impuesto de renta por el año gravable de 2005, del pago o acuerdo de pago de la liquidación privada del impuesto o retención según el caso correspondiente al período materia de la discusión, y la del pago o acuerdo de pago de los valores transados según el caso.

*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.*

(...)”

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE: BANCO DAVIVIENDA S.A.
DEMANDADA: U.A.E. DIAN
RADICADO: 250002327000-2011-00197-01 (19683)

310642007000003 del “26” de mayo de 2007 se consideraba terminado y que “la liquidación quedará de la siguiente manera”¹²:

Concepto	Declaración privada	Liquidación Oficial de Revisión	Corrección para terminación por mutuo acuerdo	Valores transados 50%	Valor pagado 50% mayor impuesto y sobretasa	Liquidación definitiva
Impuesto a cargo	4.302.674.000	6.163.321.000	5.232.998.000	930.323.000	930.324.000	5.232.998.000
Retenciones año 2003	6.848.115.000	6.848.115.000	6.848.115.000	0	0	6.848.115.000
Sobretasa impuesto sobre la renta	430.267.000	616.332.000	523.300.000	93.032.000	93.033.000	523.300.000
Anticipo sobretasa año gravable	147.701.000	147.701.000	147.701.000	0	0	147.701.000
Anticipo a la sobretasa	215.134.000	215.134.000	215.134.000	0	0	215.134.000
Sanciones	171.340.000	3.446.050.000	171.340.000	3.274.739.000	0	171.340.000
Total saldo a pagar	0	3.445.050.000	0	0	0	0
Total saldo a favor	1.876.401.000	0	853.044.000	0	0	853.044.000
Valor pagado			1.023.357.000		1.023.357.000	

Adicionalmente se previó que esa terminación por mutuo acuerdo ponía fin al proceso administrativo tributario 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**, tal como lo establece el artículo 55 de la Ley 1111 de 2006.

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 la renta del año gravable 2003, se extinguieron, tanto es así que el 25 de octubre de 2007, la DIAN expidió el Auto de Archivo Terminación Por Mutuo Acuerdo sobre la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000003 del 25 de mayo de 2007.

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

¹¹ Radicado No. 16608, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹² Fls. 90-91 c.a.

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	BANCO DAVIVIENDA S.A.
DEMANDADA:	U.A.E. DIAN
RADICADO:	250002327000-2011-00197-01 (19683)

obligaciones originales, en una especie de novación que apareja que la causa la constituya la transacción misma y, con autoridad de cosa juzgada, como que es el equivalente de una sentencia judicial.

En este orden de ideas, extinguida la obligación derivada de la liquidación oficial de revisión transigida, mal podría imponerse una sanción cuya existencia y validez depende 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 14 de enero de 2009, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes expidió el acto administrativo No. 312382009000002, mediante el cual le formuló pliego de cargos al Banco Davivienda S.A. para dar aplicación a la sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Posteriormente, el 4 de mayo de 2009, la Administración profirió la Resolución No. 9000012, mediante la cual resolvió *“Imponer sanción por devolución y/o compensación improcedente, a la sociedad BANCO DAVIVIENDA S.A. NIT. 860.034.313-7, la cual deberá efectuar el pago de la sanción consistente en el 50% de los intereses moratorios liquidados, por TRESCIENTOS CINCO MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA Y CINCO MIL PESOS MONEDA CORRIENTE (\$305.995.000), sobre la base de MIL VEINTITRÉS MILLONES TRESCIENTOS CINCUENTA Y SIETE MIL PESOS MCTE (\$1.023.357.000), valor aceptado en la Transacción Mutuo Acuerdo tal como consta en el acta No. 000035 del 26 de julio de 2007, suscrita por el Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá (Hoy Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes), y acorde a (sic) la certificación emitida por el jefe de División de Gestión de Cobranzas de esta Dirección Seccional (Folio 147), suma que deberá cancelar al Tesoro Nacional a través de las entidades autorizadas para el*

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE: BANCO DAVIVIENDA S.A.
DEMANDADA: U.A.E. DIAN
RADICADO: 250002327000-2011-00197-01 (19683)

*recaudo*¹³

Se advierte que la suma de \$305.995.000 impuesta a título de sanción por devolución y/o compensación improcedente *“corresponde al 50% de los intereses de mora liquidados por SEISCIENTOS ONCE MILLONES NOVECIENTOS OCHENTA Y NUEVE MIL Pesos Moneda corriente (sic) (\$611.989.000) sobre la base de \$1.023.657.000 (...)*¹⁴, suma de dinero que surge de la diferencia entre el saldo a favor determinado en la Liquidación Oficial de Corrección No. 310642007000003 del 26 de mayo de 2007 (\$1.876.401.000) y el valor de la declaración de corrección No. 5180005000843 del 9 de julio de 2007, aceptada mediante el Acta de Terminación por Mutuo Acuerdo No. 000035 del 26 de julio de 2007 (\$853.044.000)¹⁵; **que fue reintegrada** por el contribuyente para efectos de acceder a la terminación por mutuo acuerdo, tal y como consta en el Acta de Terminación por Mutuo Acuerdo No. 000035 del 26 de julio de 2007¹⁶ y se expuso en el Pliego de Cargos No. 312382009000002 del 14 de enero de 2009¹⁷.

Por lo tanto, para la fecha en la que se inició el proceso sancionatorio por devolución y/o compensación improcedente, es claro que:

- i) No existía saldo a cargo del Banco Davivienda S.A. por el impuesto sobre la renta del año gravable 2003, porque el artículo 55 de la Ley 1111 de 2006 imponía como requisitos para acceder a la terminación por mutuo acuerdo, entre otros, que el contribuyente corrigiera la declaración privada en discusión, pagara el porcentaje fijado en la norma (50% o 75%, según el caso), del mayor impuesto propuesto o determinado

¹³ Fl. 27 c.p.

¹⁴ Cfr. la resolución sanción (Fl. 26 c.p.).

¹⁵ Cfr. el pliego de cargos (Fls. 109-112 c.a.).

¹⁶ Cfr. la página 5 de la citada acta (Fl.- 88 c.a.).

¹⁷ En el citado pliego de cargos, la DIAN expuso que *“Vistos los antecedentes administrativos y analizada la norma tributaria, se concluye que es procedente la imposición de la sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario a la sociedad BANCO DAVIVIENDA S.A. NIT. 860.034.313-7, consistente en el pago de los intereses moratorios aumentados en un 50% teniendo en cuenta que el valor devuelto improcedentemente fue cancelado en la declaración de corrección N° 5180005000843 del 9 de julio de 2.007.”* (Se subraya) (Fl. 111 c.a.).

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE: BANCO DAVIVIENDA S.A.
DEMANDADA: U.A.E. DIAN
RADICADO: 250002327000-2011-00197-01 (19683)

oficialmente y adjuntara prueba del pago o del acuerdo de pago de los valores transados. Requisitos que la DIAN, en su oportunidad, tuvo por cumplidos, tal y como consta en el Acta de Terminación Por Mutuo Acuerdo del 26 de julio de 2007.

- ii) En relación con el impuesto sobre la renta del año gravable 2003, las partes acordaron transigir el valor total de los intereses que se hubieren causado y la actualización según el caso; por lo tanto, los intereses moratorios causados mientras el saldo a favor devuelto en forma improcedente permaneció en poder del contribuyente, desaparecieron, por extinción de la obligación, circunstancia que conduce a que **no exista base para liquidarlos**, tal como se expuso en la sentencia del 30 de abril de 2009¹⁸.

En similar sentido se ha pronunciado con anterioridad la Sala, oportunidad en la que además se precisó que *“al haberse conciliado la totalidad de las obligaciones tributarias del impuesto (...), no había lugar al cobro de los intereses moratorios porque los intereses eran accesorios al capital sobre el cual se estaban cobrando. Por tanto, siguen la misma suerte”*¹⁹.

Lo anterior conduce a afirmar que la base sobre la cual se liquidaron los intereses moratorios en los actos acusados desapareció en virtud del acuerdo al que llegaron las partes, en consecuencia, se comprobó la ilegalidad de las resoluciones Nos. 9000012 del 4 de mayo de 2009 y 900025 del 25 de mayo de 2010, por lo que se impone revocar la sentencia apelada.

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

¹⁸ Radicado No. 16777, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁹ Sentencia del 23 de abril de 2009, radicado No. 16205, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en la sentencia del 30 de septiembre de 2010, radicado No. 17380, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	BANCO DAVIVIENDA S.A.
DEMANDADA:	U.A.E. DIAN
RADICADO:	250002327000-2011-00197-01 (19683)

FALLA

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia del 30 de mayo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. En su lugar:

DECLÁRASE LA NULIDAD de las resoluciones Nos. 9000012 del 4 de mayo de 2009 y 900025 del 25 de mayo de 2010, mediante las cuales la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos Nacionales, DIAN, impuso y confirmó sanción por devolución y/o compensación improcedente a cargo del Banco Davivienda S.A., por la suma de \$305.995.000.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que el Banco Davivienda S.A. no debe pagar suma alguna por concepto de sanción por devolución y/o compensación improcedente por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2003.

SEGUNDO: RECONÓCESE PERSONERÍA a la doctora Claudia Elizabeth Zamudio Puerto, como apoderada de la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, en los términos y para los fines del memorial poder conferido, visible en el folio 284 del plenario.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	BANCO DAVIVIENDA S.A.
DEMANDADA:	U.A.E. DIAN
RADICADO:	250002327000-2011-00197-01 (19683)

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Ausente con permiso
CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ