CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., dieciocho (18) de julio de dos mil diecinueve (2019)

Referencia:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación:	66001-23-33-000-2013-00470-01 (21581)
Demandante:	PAPELES NACIONALES S.A.
Demandado:	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Temas:	Impuesto de Renta - año gravable 2006 - Sanción por devolución improcedente

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 12 de agosto de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas.

ANTECEDENTES

El 16 de mayo de 2007, Papeles Nacionales S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, en la cual registró un saldo a favor de $3.577.251.000[1], que fue reconocido mediante la Resolución 454 del 8 de noviembre de 2007.

Previo requerimiento especial, el 28 de septiembre de 2010 la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira expidió la Liquidación Oficial de Revisión 162412010000098[2], confirmada por la Resolución 900188 del 18 de octubre de 2011[3], que modificaron el saldo a favor declarado[4].

Los actos de determinación del tributo fueron demandados mediante acción de nulidad y restablecimiento del derecho[5], la cual fue fallada definitivamente por el Consejo de Estado en la **sentencia del 2 de mayo de 2019[6]**, en el sentido de revocar la sentencia del 24 de junio de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Primera, Subsección «*C*» en Descongestión, que declaró la nulidad de los actos demandados, para anular parcialmente los mismos y fijar un total saldo a favor de $3.088.964.000 .

El 25 de enero de 2012, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira formuló el Pliego de Cargos 162382012000010[7], en el que propuso imponer sanción por devolución y/o compensación improcedente consistente en el reintegro de $1.153.121.000, más intereses moratorios incrementados en un 50%.

El 8 de agosto de 2012, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira profirió la Resolución Sanción 162412012000121[8], que acogió la sanción propuesta.

Contra el acto sancionatorio la contribuyente interpuso recurso de reconsideración[9], el cual fue decidido por la Resolución 900.140 del 2 de

---

[1] Fl. 82 del c.a.
[2] Fls. 41 a 60 del c.a.
[3] Fls. 61 a 76 del c.a.
[4] Disminuyó el saldo a favor declarado a $2.424.130.000.
[5] Auto admisorio de la demanda del 12 de marzo de 2012 – Fl. 80 del c.a.
[6] Exp. 22254, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.
[7] Fl. 11 del c.a.
[8] Fls. 13 a 16 del c.a.

septiembre de 2013[10], expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar la sanción impuesta.

DEMANDA

El demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

> «*PRIMERA.- Se declare la nulidad de la Resolución Sanción No. 162412012000121 del 8 de agosto de 2012, notificada el 13 de agosto de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira y la Resolución No. 900.140 de septiembre 2 de 2013, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN por medio de la cual se decide un recurso de reconsideración.*
>
> *SEGUNDA.- Como consecuencia de lo anterior, se ordene a la DIAN el archivo del expediente.*
>
> *TERCERA.- En forma subsidiaria y únicamente en caso de no prosperar las anteriores peticiones, se declare la suspensión del presente proceso, por prejudicialidad, hasta tanto no se profiera sentencia de fondo debidamente ejecutoriada en el proceso de Nulidad y Restablecimiento del Derecho contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 162412010000098 y la Resolución No. 900188 de octubre 18 de 2011, el cual se adelanta bajo la radicación 2012-00087, M.P. Dra. Liliana Marcela Becerra del Tribunal Contencioso Administrativo de Risaralda».*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 29, 95 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 3 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y,
- Artículos 670 y 683 del Estatuto Tributario.

---

[9] Fls. 331 a 339 del c.p.
[10] Fls. 370 a 380 del c.p.

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

Alegó que se violó el debido proceso, porque la **liquidación de revisión no está en firme**, al haber sido demandada ante la jurisdicción, y no existe certeza de la improcedencia de la devolución del saldo a favor hasta que se falle de forma definitiva. Solicitó la suspensión del proceso por prejudicialidad.

Explicó que en el año gravable 2006, la compañía tributó por el sistema de renta presuntiva, y que la diferencia entre el saldo a favor declarado y el determinado en la liquidación de revisión se originó en la sanción por inexactitud relacionada con el rechazo o disminución de pérdidas, sin afectar el impuesto a pagar.

Manifestó que los actos demandados violan los principios de eficiencia y equidad y están viciados de falsa motivación, porque no existe base para liquidar los intereses moratorios incrementados al 50%, dado que la liquidación de revisión no determinó un mayor impuesto a cargo, y el menor saldo a favor se originó en una sanción, sobre la que está prohibido el cobro de intereses[11].

Sostuvo que si bien el artículo 670 del Estatuto Tributario establece que la resolución sanción se debe expedir dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación de revisión, el artículo 638 *ibídem* señala que el pliego de cargos que la precede se debe proferir dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración de renta, lo cual indica que el emitido en el proceso resulta extemporáneo, pues la sociedad presentó la declaración de renta del año gravable 2006, el 16 de mayo de 2007, y el acto de trámite se expidió el 25 de enero de 2012.

OPOSICIÓN

[11] Entre otras, citó la sentencias del 27 de octubre de 2011, Exp. 17660, C.P. William Giraldo Giraldo y del 10 de febrero de 2011, Exp. 17909, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, y el Concepto DIAN 029418 del 18 de mayo de 2005

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

Formuló la excepción de «*indebido agotamiento de la vía gubernativa*», porque la actora incluyó nuevos argumentos, no planteados ante la Administración, en relación con la falsa motivación, la violación de los principios de eficiencia y equidad, y la indebida determinación de la sanción.

Expuso que, sin importar el origen de la modificación oficial a la liquidación privada, la demandante utilizó el saldo a favor declarado para compensar otras obligaciones tributarias, lo cual genera la sanción establecida en el artículo 670 del Estatuto Tributario, al haber sido modificado mediante liquidación de revisión.

Destacó la independencia entre el proceso de determinación y el sancionatorio, explicó que la base la sanción por disminución de pérdida fiscal es teórica y equivale al impuesto generado sobre la suma disminuida, y que la legislación fiscal señala que las sumas a reintegrar con intereses moratorios son las devueltas o compensadas en exceso, sin hacer ninguna distinción, que corresponden a la diferencia entre el saldo a favor declarado y el determinado de forma oficial.

Precisó que el artículo 670 del Estatuto Tributario es una norma especial y dispone que la sanción por devolución y/o compensación improcedente se debe imponer dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación de revisión, y que el artículo 638 *ejusdem* es una norma general que no aplica al presente caso.

Señaló que la solicitud de suspensión del proceso por prejudicialidad resulta infundada y que se debe decidir de fondo el proceso, porque la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente solo requiere del rechazo o modificación oficial del saldo a favor declarado, y no de la firmeza o ejecutoria de la liquidación de revisión.

Agregó que no existe una relación directa y definitiva entre el proceso de determinación del tributo y el proceso sancionatorio, los cuales cuentan con un objeto y una finalidad diferente y son independientes y autónomos entre

sí, y que el artículo 670 del Estatuto Tributario solo limita el procedimiento de cobro hasta que se decida definitivamente sobre la legalidad de la liquidación de revisión.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial celebrada el 12 de agosto de 2014[12], el Tribunal Administrativo de Risaralda saneó el proceso al no advertir ninguna irregularidad, señaló que no prospera la excepción de «*falta de agotamiento de la vía gubernativa*», porque con la demanda se pueden «*argumentar nuevos hechos o mejorar los propuestos en la actuación administrativa, siempre y cuando se mantenga la posición inicial*», y fijó el litigio en determinar «*si el pliego de cargos se expidió extemporáneamente*», *«si existió una indebida determinación de la sanción de la sanción»* y *«si existió falta de motivación y prejudicialidad»*. Además, decretó como pruebas las aportadas por las partes con la demanda y su contestación.

SENTENCIA APELADA

En la citada audiencia inicial, el Tribunal Administrativo de Risaralda negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas, con fundamento en lo siguiente:

Señaló que es improcedente suspender el proceso por prejudicialidad, en razón a que el proceso de determinación se tramita en primera instancia, y no en segunda o única instancia, como lo exigen los artículos 161 y 162 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Dijo que el artículo 670 del Estatuto Tributario es norma especial que prevalece sobre el artículo 638 *ejusdem,* y establece que la resolución sanción se debe notificar dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación de revisión, lo que indica que el pliego de cargos y la resolución sanción son oportunos. Agregó que la demanda contra el acto de determinación no impide que la sanción se imponga.

---

[12] Fls. 409 a 434 del c.p.

Precisó que para imponer la sanción por inexactitud se requiere que el saldo declarado sea devuelto o compensado, y posteriormente modificado o rechazado mediante liquidación de revisión, ante lo cual la autoridad fiscal debe exigir el reintegro de la diferencia entre el saldo declarado y el determinado de forma oficial, que constituye la base de imposición, «*independientemente que se origine como producto de la depuración del impuesto y la liquidación de sanciones».*

Sostuvo que, como a la actora se le reconoció el saldo a favor registrado en su declaración tributaria ($3.577.000.000), y dicho saldo fue modificado mediante liquidación ($2.424.130.000), debe reintegrar la diferencia por $1.153.121.000, más intereses moratorios incrementados en un 50%.

Dijo que el impuesto teórico establecido en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario equivale a la aplicación de la tarifa del impuesto sobre la renta a la pérdida rechazada o disminuida, y se asemeja a la reducción de saldos a favor[13], y que la base para el cálculo de intereses moratorios equivale al «*menor saldo a favor que se obtiene conforme al impuesto que teóricamente generaría el rechazo de la pérdida»*.

Con fundamento en los artículos 365 del Código General del Proceso y 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, condenó en costas.

RECURSO DE APELACIÓN

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

Reiteró que la sociedad tributó mediante el sistema de renta presuntiva, que no se afectó el impuesto a pagar, y que la diferencia entre el saldo declarado y el determinado se originó en la sanción por inexactitud por rechazo o

[13] Citó la sentencia de la Corte Constitucional C-910 del 21 de septiembre de 2004, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

disminución de pérdidas, sobre la cual no se pueden liquidar intereses moratorios incrementados en un 50%[14].

Solicitó suspender el proceso por prejudicialidad, pues la sanción por inexactitud ante el rechazo o disminución de pérdidas es exigible con la firmeza de la liquidación de revisión, lo cual ocurre cuando se decida definitivamente la demanda instaurada en su contra y, además, porque los artículos 161 y 162 de Código General del Proceso entraron en vigencia el 1º de diciembre de 2015 en el Distrito Judicial de Pereira[15], y no estaban vigentes al momento en que se profirió la sentencia apelada[16], con lo cual se debió acudir al artículo 170 del Código de Procedimiento Civil.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La sociedad demandante reiteró que la diferencia entre el saldo declarado y el determinado se originó en una sanción, sobre la que no proceden intereses moratorios incrementados en un 50%, y que el proceso se debe suspender por prejudicialidad, hasta tanto se decida la demanda contra el acto de determinación del tributo.

La DIAN, por su parte, insistió en que no procede la suspensión por prejudicialidad, en razón a la independencia de procesos, y no se requiere un pronunciamiento de fondo en el proceso de determinación para decidir la legalidad de la sanción por devolución y/o compensación improcedente. Agregó que los actos administrativos demandados se expidieron de forma oportuna y que no se puede detraer de la base de imposición, la sanción por inexactitud.

El Ministerio Público solicitó decretar la suspensión del proceso por prejudicialidad, hasta tanto se decida la legalidad de la liquidación de revisión que originó la actuación administrativa demandada.

---

[14] Citó las sentencias del 10 de febrero de 2011, Exp. 17909, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 7 de abril de 2011, Exp. 17711 y del 28 de julio de 2011, C.P. William Giraldo Giraldo, del 11 de octubre de 2012, Exp. 17704, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 28 de febrero de 2013, Exp. 18606, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, así como el Concepto DIAN 034912 del 31 de mayo de 2012.
[15] Acuerdo PSAA13-10073 del 27 de diciembre de 2013.
[16] 12 de agosto de 2014.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos administrativos que impusieron a Papeles Nacionales S.A., la sanción establecida en el artículo 670 del Estatuto Tributario, por la compensación del saldo a favor registrado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, que fue desconocido por la Administración.

Marco general

El artículo 670 del Estatuto Tributario[17], vigente durante los hechos en discusión, disponía lo siguiente:

> *«Art. 670. Sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones. Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.*
>
> *Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%). Esta sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.*
>
> *Cuando en el proceso de determinación del impuesto, se modifiquen o rechacen saldos a favor, que hayan sido imputados por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, la Administración exigirá su reintegro, incrementado en los intereses moratorios correspondientes. (…)*
>
> *Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder.*
>
> *Parágrafo 1º.- Cuando la solicitud de devolución se haya presentado con garantía, el recurso contra la resolución que impone la sanción, se debe resolver en el término de un año contado a partir de la fecha de interposición del recurso. En caso de no resolverse en este lapso, operará el silencio administrativo positivo. Esta sanción deberá imponerse dentro del término de*

[17] Modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016.

dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

Parágrafo 2º.- Cuando el recurso contra la sanción por devolución improcedente fuere resuelto desfavorablemente, y estuviere pendiente de resolver en la vía gubernativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de dicha devolución, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso». (Se subraya).

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

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

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

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

Sin embargo, si una vez adelantado dicho procedimiento, la Administración desvirtúa la veracidad del saldo a favor declarado, el citado artículo 670 del

Estatuto Tributario prevé la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

En otras palabras, cuando la Administración modifique o rechace el saldo a favor devuelto o compensado, debe exigir su reintegro con los intereses moratorios causados durante el término en que las sumas devueltas estuvieron injustificadamente en poder del contribuyente o responsable, incrementados en un 50% a título de sanción.

Así pues, como fue puesto de presente por la Sala[18], la normativa fiscal autoriza que la autoridad fiscal adelante el procedimiento de determinación del tributo y expida liquidación oficial de revisión pero, a partir de su notificación, en el término perentorio de dos años, la obliga a imponer la sanción por devolución improcedente, sin que previamente se deba agotar el procedimiento pertinente contra dicho acto de determinación en la vía administrativa o en la judicial.

En esas condiciones, la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente obedece a un procedimiento autónomo que pretende recuperar los saldos devueltos o compensados indebidamente, cuya procedencia sólo requiere que la liquidación oficial de revisión que disminuya o rechace el saldo a favor declarado por el contribuyente, se notifique al contribuyente o responsable.

Entre el procedimiento sancionatorio y el de determinación del tributo existe un vínculo jurídico, pues el monto a reintegrar con los intereses moratorios incrementados dependen del saldo a favor que determine la Administración o la jurisdicción mediante sentencia, conforme con lo previsto en el parágrafo 2º del artículo 670 del Estatuto Tributario, que supeditó el procedimiento de cobro de la sanción a la ejecutoria de «*la resolución que falle negativamente dicha demanda o el recurso».*

En consecuencia, el resultado final de la discusión jurídica sobre el saldo a favor compensado o devuelto, ya sea por el agotamiento de la vía gubernativa cuando no se demande la nulidad del acto de determinación del tributo o, en vía judicial, cuando se presente dicha demanda y se falle

[18] Sentencias del 16 de noviembre de 2016, Exp. 20600, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

definitivamente, se verá reflejado en el acto sancionatorio, pues el monto de imposición debe informarse en los supuestos definitivos establecidos por la autoridad administrativa o por la jurisdicción, respecto del acto de determinación del tributo.

Caso concreto

Papeles Nacionales S.A. sostuvo que procede la suspensión del proceso por prejudicialidad, y que, como la diferencia entre el saldo a favor declarado y el determinado en la liquidación de revisión se originó en la sanción relacionada con el rechazo o disminución de pérdidas, sin afectar el impuesto a pagar, no procede la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

Se observa que en el expediente están demostrados los siguientes hechos:

- En la declaración de renta presentada por la actora por el año gravable 2006, bajo el sistema de renta presuntiva, se registró un saldo a favor de $3.577.251.000, que fue reconocido por la Resolución 454 del 8 de noviembre de 2007.

- Mediante liquidación oficial de revisión del 28 de septiembre de 2010 la DIAN modificó el saldo a favor referido y lo redujo a $2.424.130.000, con lo cual surgió una diferencia de $1.268.277.000 en relación con el saldo a favor declarado.

- La liquidación oficial de revisión y su confirmatoria fueron demandadas mediante acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la cual fue fallada de forma definitiva por la Sala en **sentencia del 2 de mayo de 2019**[19], en el sentido de revocar el fallo proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que declaró la nulidad de los actos administrativos de determinación del tributo, para, en su lugar, declarar la nulidad parcial de los mismos y fijar un total saldo a favor de $3.088.964.000.
  Lo anterior, con fundamento en la adición de ingresos por el desconocimiento de operaciones en la suma de $1.268.277.000, sobre

[19] Exp. 22254, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

las cuales la actora no justificó «*la diferencia existente entre los ingresos reportados y los ingresos declarados*», circunstancia que derivó en la disminución de la pérdida declarada en el año gravable 2006 de $2.301.573.000 a $1.033.296.000, cifra sobre la que se aplicó un impuesto teórico más sobretasa a la tarifa del 38.5%, arrojando el valor de $488.287.000, que disminuye el saldo a favor declarado.

- Ahora bien, con ocasión de la modificación del saldo a favor mediante liquidación de revisión, la Administración formuló pliego de cargos y propuso imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente consistente en el reintegro de $1.153.121.000, más los intereses moratorios incrementados en un 50%, lo cual fue acogido en la resolución sanción del 8 de agosto de 2012, dentro del término de dos años establecido en el artículo 670 del Estatuto Tributario, y confirmado por la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

A partir de los hechos señalados, la Sala advierte que si bien el trámite del procedimiento sancionatorio es autónomo e independiente del de determinación del tributo, el resultado de este último se ve reflejado en la sanción por devolución y/o compensación improcedente, por cuanto el monto de imposición se debe informar en los supuestos definitivos establecidos por la administración o la jurisdicción, según el caso, respecto de la liquidación oficial de revisión, tema que fue puesto de presente por la Sección, al señalar[20]:

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

[20] Sentencia del 8 de junio de 2017, Exp. 19389, reiterada por la sentencia del 20 de septiembre de 2018, Exp. 23554, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

confirmación o anulación parcial de la liquidación de revisión significa que el contribuyente utilizó dineros que pertenecían a la Administración y que debe reintegrarlos, por lo cual procede la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario[21]*».* (Se subraya).

En esas condiciones, la decisión de declarar la nulidad parcial de los actos de determinación oficial del tributo contenida en la sentencia del **2 de mayo de 2019**[22], que fijó un total saldo a favor de $3.088.964.000, incide en el proceso sancionatorio que se adelanta, por lo que el monto a reintegrar a la Administración se debe adecuar al establecido por la Sala, así:

> *«1.- REVOCAR la sentencia del 24 de junio de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Primera, Subsección «C» en Descongestión. En su lugar se dispone:*
>
> *1.- ANULAR parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 162412010000098 del 28 de septiembre de 2010, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira y su confirmatoria, la Resolución 900188 del 18 de octubre de 2011, emitida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.*
>
> *2.- A título de restablecimiento del derecho, FIJAR como total saldo a favor a Papeles Nacionales S.A., por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, la suma de TRES MIL OCHENTA Y OCHO MILLONES NOVECIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL PESOS M/CTE ($3.088.964.000), de acuerdo con la liquidación contenida en la parte motiva de esta providencia».*

La liquidación de la Sala fue la siguiente:

PAPELES NACIONALES S.A. – AÑO GRAVABLE 2006			
CONCEPTO	**Liq. Privada**	**L.O.R.**	**C de E**
Total impuesto a cargo	$1.453.525.000	$1.453.525.000	$1.453.525.000
Autorretenciones	$5.030.776.000	$5.030.776.000	$5.030.776.000
Total retenciones año gravable	$5.030.776.000	$5.030.776.000	$5.030.776.000

[21] Lo anterior también fue puesto de presente por la Sala en las sentencias del 16 de noviembre de 2016, Exp. 20600, y del 14 de junio del 2018, Exp. 18550, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.
[22] Exp. 22254, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Sanciones		$1.153.121.000	$488.287.000
ó Total saldo a favor	$3.577.251.000	$2.424.130.000	$3.088.964.000

Por lo anterior, como a la actora se le reconoció el saldo a favor registrado en su declaración de renta del año gravable 2006 en cuantía de $3.577.251.000, el cual fue modificado mediante liquidación de revisión y ajustado por esta Corporación a la suma de $3.088.964.000, la sociedad debe reintegrar la diferencia de $488.287.000, que constituye la suma devuelta o compensada de forma improcedente, como se observa a continuación:

Saldo a favor liquidado por la actora en la declaración de renta del año 2006	$3.577.251.000
Saldo a favor determinado en la sentencia del 2 de mayo de 2019	$3.088.964.000
Saldo devuelto y/o compensado de forma improcedente	**$488.287.000**

Ahora bien, en relación con los intereses moratorios incrementados en un 50%, la Sala ha dicho[23] que, «*cuando la norma* [artículo 670 del Estatuto Tributario] *prevé que se exija el pago de los "intereses moratorios que correspondan" debe entenderse que son los que se causan sobre el mayor impuesto liquidado oficialmente*», y que «*Si la liquidación oficial de revisión no arroja un mayor impuesto a pagar o este impuesto se subsume con parte del saldo a favor reconocido por la DIAN, no habrá lugar a liquidar intereses de mora*».

En otra oportunidad[24] la sección precisó que, «*en el caso de los intereses moratorios estipulados en el artículo 670 ídem, esta Corporación ha determinado que el valor a reintegrar corresponde a lo devuelto de forma improcedente, pero la base para el cálculo de intereses moratorios corresponde al mayor valor del impuesto que hubiere sido determinado por la Administración*», y concluyó que «*tratándose de devoluciones improcedentes del artículo 670 del Estatuto Tributario, un aspecto es el valor objeto de reintegro por parte del contribuyente y, otro, la base de liquidación de intereses moratorios, la cual corresponde al mayor impuesto determinado por la Administración; por ende, de no existir un mayor gravamen liquidado por la DIAN, se genera una ausencia de base para calcular intereses moratorios*».

[23] Sentencia del 11 de junio de 2015, Exp. 19661, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
[24] Sentencia del 18 de julio de 2018, Exp. 21786, C.P. Milton Chaves García.

En el caso concreto y conforme con la posición asumida por la Sección, se observa que la liquidación revisión y la sentencia del 2 de mayo de 2019, no determinaron un mayor impuesto a cargo de Papeles Nacionales S.A., pues la modificación se realizó sobre el saldo a favor declarado, lo cual indica que, al no existir una base para su liquidación, no proceden los intereses de mora incrementados en un 50%.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la sanción por devolución y/o compensación improcedente incluye el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso, y en relación con la improcedencia de dicha sanción invocada por la actora, bajo el argumento de que el saldo a reintegrar se originó en la sanción por rechazo o disminución de pérdidas establecida en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, se advierte que dicho saldo surgió de la adición de ingresos gravados por el desconocimiento de operaciones no justificadas hecha en la liquidación de revisión, cuyo efecto legal se concretó en la disminución de las pérdidas y del saldo a favor declarados.

Al respecto, el artículo 647-1 del Estatuto Tributario[25] dispone que la aminoración de las pérdidas fiscales declaradas, motivada a instancia de los contribuyentes o de la Administración, se considera «*como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección*».

La norma indica que la disminución del saldo a favor declarado «*en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección*», tiene como fuente la corrección a las declaraciones o las liquidaciones de revisión, y constituye un efecto previsto por el legislador que no afecta el reintegro de las sumas compensadas y/o

[25] Estatuto Tributario.- «*Art. 647-1. Rechazo o disminución de pérdidas. La disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera para efectos de todas las sanciones tributarias como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Dicha cuantía constituirá la base para determinar la sanción, la cual se adicionará al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse.*
Las razones y procedimientos para eximir de las sanciones de inexactitud o por corrección, serán aplicables cuando las mismas procedan por disminución de pérdidas.
Parágrafo 1o. Las correcciones a las declaraciones del impuesto sobre la renta que incluyan un incremento del valor de las pérdidas, deberán realizarse de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 589.
Parágrafo 2o. La sanción prevista en el presente artículo no se aplicará, cuando el contribuyente corrija voluntariamente su declaración antes de la notificación del emplazamiento para corregir o del auto que ordena inspección tributaria, y la pérdida no haya sido compensada».

devueltas en forma improcedente, el cual también se origina en la modificación oficial de dicho saldo.

Cabe anotar que la Corte Constitucional[26] precisó que «…*el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 24 de la Ley 683 de 2003****, no contiene una sanción autónoma****, sino que regula las condiciones en las cuales las sanciones por corrección o por inexactitud habrán de aplicarse en los eventos de disminución o rechazo de pérdidas fiscales».* (Se resalta).

En el mismo sentido, la Sala encuentra que la aplicación de la sanción por rechazo o disminución de pérdidas y la restitución de las sumas devueltas o compensadas en forma improcedente no es excluyente sino complementaria, pues la determinación de un menor saldo a favor y la orden de reintegro del mismo se originaron a instancias de la Administración con la modificación oficial de la declaración tributaria de la actora. Así, mientras el artículo 647-1 del Estatuto Tributario indica la forma de determinar el menor saldo a favor cuando se disminuyen las pérdidas declaradas, el artículo 670 *ib.* fija los parámetros para el reintegro de la diferencia entre el saldo a favor declarado y el determinado.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, se revocará la sentencia apelada, que negó las pretensiones de la demanda y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, ordenará a la sociedad demandante reintegrar a la DIAN la suma de $488.287.000.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso[27], no se condenará en costas, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

---

[26] Sentencia C-910 del 21 de septiembre de 2004, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

[27] C.G.P. *«Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (…) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».*

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

FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 12 de agosto de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda. En su lugar, se dispone:

> ***1.*** *ANULAR parcialmente la Resolución Sanción 162412012000121 del 8 de agosto de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira, y la Resolución 900.140 del 2 de septiembre de 2013, expedida por Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.*
>
> ***2.*** *A título de restablecimiento del derecho, la sociedad demandante deberá reintegrar a la DIAN la suma de $488.287.000.*

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

3.- RECONOCER personería para actuar en nombre de la entidad demandada Miryam Rojas Corredor en los términos del poder visible en el folio 535 del c.p.

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ **STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Presidente de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA **JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**