



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

**Consejero ponente (E): Stella Jeannette Carvajal Basto**

Bogotá, D.C., ocho (8) de junio de dos mil diecisiete (2017)

**Radicación:** 760012331000201001130-01  
**No. Interno:** 19389  
**Asunto:** Contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho  
**Demandante:** Goodyear de Colombia S.A.  
**Demandado:** U.A.E. DIAN  
**Tema:** Renta (2003). Régimen Sancionatorio  
**Subtema:** Saldo a favor. Sanción por devolución improcedente

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 22 de noviembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las siguientes pretensiones:

*“A. Que se declare la nulidad total de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos:*

*1. La Resolución Sanción No. 052412009000097 del 5 de marzo de 2009, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali.*

*2. La Resolución No. 900007 del 12 de marzo de 2010, proferida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Subdirección de Gestión de Recursos jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por mi representada el 30 de abril de 2009 contra el acto administrativo determinado en el numeral anterior.*

*Dichas resoluciones integran la actuación administrativa por medio de la cual la DIAN impuso sanción por devolución improcedente a mi representada por valor de \$537.895.000, correspondiente al supuesto exceso del saldo a favor determinado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2003, más los intereses moratorios incrementados en un 50%.*

*B. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de GOODYEAR, en los siguientes términos:*

*1. Que se declare que GOODYEAR no debe reintegrar suma alguna a la DIAN por concepto del saldo a favor determinado en su liquidación privada del impuesto sobre la renta del año 2003, y que obtuvo en devolución, previa solicitud formal, el 19 de mayo de 2004.*

*2. Que se declare que mi representada no debe pagar a la DIAN los intereses por mora incrementados en el 50%, que dicha entidad reclama en los actos administrativos demandados.*

*3. Que se declare que no son de cargo de GOODYEAR las costas en que incurra la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso. ”*

## **I. ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

- Previo pliego de cargos notificado a la demandante el 24 de septiembre de 2008, la DIAN expidió la Resolución 052412009000097 del 5 de marzo de 2009, notificada el 26 de marzo del mismo año, mediante la que impuso sanción por compensación y/o devolución

improcedente a la demandante, consistente en el reintegro de \$537.895.000 más el pago de los intereses moratorios correspondientes incrementados en un 50%. Esta resolución fue confirmada por medio de la Resolución 900007 del 12 de marzo de 2010, en virtud del recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora.

## **II. ANTECEDENTES PROCESALES**

### **2.1. LA DEMANDA**

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, GOODYEAR de Colombia S.A. hizo las peticiones transcritas al inicio de esta providencia.

#### **2.1.1. Normas violadas**

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 2, 3, 62 y 64 del Decreto Ley 01 de 1984.
- Artículos 670, 638 y 746 del Estatuto Tributario.
- Artículos 29, 95, numeral 9, y 363, inciso 1, de la Carta Política.

#### **2.1.2. Concepto de la violación**

**a) Nulidad de los actos demandados por indebida aplicación de los artículos 670 y 638 del Estatuto Tributario. Extemporaneidad del pliego de cargos:**

La demandante dijo que la DIAN notificó, extemporáneamente, el Pliego de Cargos 050632008000291 del 22 de septiembre de 2008, pues el término de los dos años que tenía para hacerlo, previsto en los artículos 638 y 670 del E.T., vencieron el 13 de abril de 2006.

**b) Nulidad de los actos demandados por falsa motivación, al imponer sanción por devolución improcedente con fundamento en un acto administrativo que no se encuentra en firme:**

Señaló que los actos demandados están indebidamente motivados, porque no tuvieron en cuenta que el menor saldo a favor determinado en la liquidación oficial de revisión 050642007000008 del 11 de mayo de 2007, que modificó la declaración de renta del año 2003, se encuentra en discusión ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo en demanda de acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Así, agregó, la sanción impuesta a GOODYEAR se fundamentó en un acto administrativo que no estaba en firme que, por ende, no era exigible.

**c) Nulidad de los actos demandados por violación de los principios de economía, eficacia, equidad y espíritu de justicia, por aplicación e interpretación indebida de los artículos 670 y 683 del E.T. y por falta de aplicación de los artículos 95 (numeral 9), 209 y 363 de la Constitución Política:**

Afirmó que la DIAN le impuso la sanción por devolución improcedente sin esperar a que se decidiera la demanda que inició en contra de la liquidación oficial de revisión del 11 de mayo de 2007.

También, dijo que la sanción que le impuso la DIAN se liquidó sobre una base que incluye la sanción por inexactitud, lo que es contrario a los principios de equidad, proporcionalidad y razonabilidad.

Indicó que se violó el espíritu de justicia, pues *“de una errada aplicación de las normas tributarias, se derivan consecuencias adicionales adversas para GOODYEAR, no previstas en las normas vigentes.”*

**d) Nulidad de los actos demandados por violación del derecho al debido proceso y de defensa:**

Adujo que la DIAN violó el derecho al debido proceso de la sociedad, porque inició el proceso sancionatorio antes de que terminara la oportunidad que tenía para impugnar la liquidación oficial de revisión, e impuso la sanción sin esperar a que culminara el proceso que cursa ante el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en el que se discutía el saldo a favor determinado en la liquidación oficial de revisión.

**2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El apoderado de la U.A.E. DIAN contestó la demanda y se opuso a las pretensiones de la parte actora en los siguientes términos:

**a) Indebida aplicación de los artículos 670 y 638 del E.T.  
Extemporaneidad del pliego de cargos:**

Advirtió que conforme con el artículo 638 del E.T., cuando la sanción se impone en resolución independiente, el pliego de cargos deberá formularse dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la

declaración de renta del periodo en el que ocurrió la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas.

En el caso, dijo que cuando se expidió la Resolución 052412009000097 del 5 de marzo de 2009, que impuso la sanción, ya se había notificado la liquidación oficial de revisión 050642007000008 del 11 de mayo de 2007, al igual que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración 900001 del 31 de marzo de 2008, que la modificó.

Indicó que se aplicó el artículo 670 del E.T., puesto que el pliego de cargos fue notificado el 24 de septiembre de 2008, respondido por la demandante el 17 de octubre de 2008, y la DIAN tenía hasta el 24 de abril de 2008 para notificar la resolución sancionatoria, lo que ocurrió el 26 de marzo de 2009.

**b) Falsa motivación de los actos demandados:**

La DIAN dijo que no se configuró esta causal de nulidad, porque tanto en el pliego de cargos como en los actos demandados se indicaron los motivos de hecho y de derecho que daban lugar a la sanción impuesta a GOODYEAR.

Señaló que el proceso de determinación del impuesto es independiente del proceso sancionatorio por devolución y/o compensación improcedente, de tal forma que no es acertado afirmar que la DIAN solo podía iniciar este último una vez se resolviera, definitivamente, la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho iniciada contra la liquidación oficial de revisión 050642007000008 del 11 de mayo de 2007.

**c) Violación de los principios de economía, equidad, eficacia y espíritu de justicia; de los artículos 670 y 383 del Estatuto Tributario y, de los artículos 95, 209 y 363 de la Constitución Política:**

Insistió en que la DIAN, si lo considera necesario, puede expedir la liquidación oficial de revisión y la resolución sanción por devolución y/o compensación improcedente, pues son dos procesos independientes.

**d) Violación del derecho al debido proceso y de defensa:**

Afirmó que los presupuestos para imponer la sanción por devolución improcedente son dos, a saber: i) que el saldo a favor registrado en la declaración de renta haya sido devuelto o compensado y, ii) que el saldo a favor haya sido modificado o rechazado mediante liquidación oficial.

En el caso, dijo, la DIAN no violó el derecho al debido proceso, porque se cumplieron los dos presupuestos para imponer la sanción objeto de discusión, y porque la demandante tuvo la oportunidad de controvertirla al responder el pliego de cargos y al interponer el recurso de reconsideración, como en efecto lo hizo.

### **2.3. LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca negó las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

**a) Indebida aplicación de los artículos 670 y 683 del E.T. Extemporaneidad del pliego de cargos:**

Dijo que la demandante desconoció el objeto de los actos acusados, y que a partir de la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración empieza a correr el término que tiene la DIAN para expedir el pliego de cargos.

**b) Falsa motivación de los actos demandados:**

Señaló que de acuerdo con el artículo 670 del E.T., el hecho de que exista un saldo a favor no significa que deba ser reconocido al contribuyente, puesto que la DIAN tiene procedimientos para la determinación de los valores consignados en las declaraciones. Adicionalmente, dijo, ese artículo dispone que para iniciar la acción de cobro frente a una liquidación oficial, esta última debe prestar mérito ejecutivo, es decir, debe estar ejecutoriada.

Indicó que la liquidación oficial de revisión 050642007000008 del 11 de mayo de 2007 no está ejecutoriada, puesto que fue demandada en acción de nulidad y restablecimiento del derecho. No obstante, agregó, esto no impide que la Administración pueda iniciar el proceso sancionatorio en contra de la demandante.

Sostuvo que la liquidación oficial de revisión 050642007000008 del 11 de mayo de 2007 y la Resolución 052412009000097 del 5 de marzo de 2009, que impuso la sanción por devolución improcedente, son procesos diferentes e independientes. Que si bien es cierto que la sanción depende de lo que se decida en la demanda iniciada en contra de la liquidación oficial de revisión, ello no impide que la DIAN pueda expedir el acto sancionatorio.

**c) Violación de los principios de equidad, proporcionalidad y razonabilidad:**

En cuanto a la violación de los principios de equidad, proporcionalidad y razonabilidad, consideró que la liquidación de la sanción no tuvo en cuenta la

sanción por inexactitud, y que, por el contrario, es claro en indicar que la demandante debía reintegrar la diferencia del saldo a favor entre la liquidación privada del impuesto presentada el 13 de abril de 2004 y la liquidación oficial 050642007000008 del 11 de mayo de 2007, junto con el pago de los intereses moratorios respectivos incrementados en un 50%, conforme con el artículo 670 del E.T.

#### **2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN**

La sociedad actora apeló la decisión del Tribunal. Las razones de su inconformidad se resumen así:

Pidió la suspensión del proceso por prejudicialidad, mientras se profería sentencia definitiva en el expediente 2008-00594, que cursa ante el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en el que se demandó en acción de nulidad y restablecimiento del derecho la liquidación oficial de revisión.

Insistió en que el pliego de cargos fue notificado extemporáneamente a la sociedad, esto es, por fuera del término de dos años a que se refiere el artículo 683 del E.T., y que, por ende, prescribió la facultad sancionatoria de la DIAN en los términos del artículo 670 *ibídem*.

Reiteró que los actos acusados estaban indebidamente motivados, pues impusieron una sanción a la sociedad con fundamento en una liquidación oficial de revisión que no estaba en firme, toda vez que la discusión sobre la procedencia del saldo a favor que fue determinado en ese acto administrativo está en curso en el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

Dijo que los actos acusados son violatorios de los principios de economía, eficacia, equidad y espíritu de justicia, porque la DIAN pretendió exigir de GOODYEAR el reintegro de un saldo a favor que se encuentra en discusión en vía jurisdiccional, así como el pago de los intereses de mora incrementados en el 50%, liquidados sobre

una base que incluye la sanción por inexactitud, lo que, además, contraría los principios de proporcionalidad y razonabilidad.

## **2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró lo dicho en la demanda y en el recurso de apelación.

La **DIAN** insistió en lo alegado en el escrito de contestación de la demanda.

## **2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El Ministerio Público no rindió concepto.

## **2.7. SUSPENSIÓN DEL PROCESO**

Mediante auto del 7 de febrero de 2013, el magistrado sustanciador suspendió el proceso por prejudicialidad, hasta tanto se profiriera decisión definitiva en el expediente 760012331000200800594-00, adelantado entre las mismas partes.<sup>1</sup>

# **III. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

## **3.1. De la suspensión prejudicial**

Teniendo en cuenta que el día 11 de mayo de 2017, la Sala profirió sentencia definitiva en el expediente 76001-23-31-000-2008-00594-01 (20065), se levanta la suspensión del presente proceso por prejudicialidad, ordenada en el Auto del 7 de febrero de 2013.

## **3.2. Problemas jurídicos**

---

<sup>1</sup> Folios 240 a 243

La Sala resuelve el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca que negó las pretensiones de la demanda.

En los términos del recurso, la Sala debe resolver los siguientes problemas jurídicos:

- ¿Se notificó extemporáneamente el Pliego de Cargos 050632008000291 del 22 de septiembre de 2008?
- ¿Es procedente la sanción por devolución improcedente impuesta en los actos demandados sin que se hubiera resuelto la discusión del saldo a favor determinado en la liquidación oficial de revisión, con ocasión de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho iniciada por la demandante?
- ¿Es procedente incluir la sanción por inexactitud en la base para determinar la sanción por improcedencia de la devolución impuesta en los actos demandados?

### **3.2.1. Los hechos probados**

Para resolver los problemas jurídicos propuestos, se parte de los siguientes hechos probados no discutidos:

1. El 13 de abril de 2004, la sociedad GOODYEAR de Colombia S.A. presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2003, con un saldo a favor de \$4.901.992.000.
2. El 19 de mayo de 2004, la parte actora solicitó la devolución del saldo a favor liquidado en la declaración antes referida, que fue reconocida por la DIAN por medio de la Resolución 1820 del 27 de julio de 2004.
3. Mediante Liquidación Oficial de Revisión 050642007000008 del 11 de mayo de 2007<sup>2</sup>, notificada el mismo día<sup>3</sup>, la DIAN modificó la declaración privada de renta del año 2003, en el sentido de fijar un saldo a pagar de \$441.743.000. Con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante, esa liquidación oficial fue modificada por la Resolución 900001 del 31 de marzo de 2008, notificada el 7 de abril de 2008<sup>4</sup>, que fijó un saldo a favor de \$4.364.097.000.
4. El 22 de septiembre de 2008, la DIAN expidió el Pliego de Cargos 050632008000291<sup>5</sup>, notificado por correo el 25 de septiembre de 2008<sup>6</sup>.
5. La DIAN expidió la Resolución 052412009000097 del 5 de marzo de 2009, notificada el 26 de marzo de 2009<sup>7</sup>, que sancionó a la demandante por compensación improcedente, consistente en el reintegro de la suma de \$537.895.000, junto con los intereses moratorios incrementados en un 50 %. Esa decisión fue confirmada por la Resolución 900007 del 12 de marzo de

---

<sup>2</sup> Folios 128 a 141 del cuaderno de antecedentes.

<sup>3</sup> Folio 142 del cuaderno de antecedentes.

<sup>4</sup> Folios 4 a 18 del cuaderno de antecedentes.

<sup>5</sup> Folios 29 a 32 del cuaderno de antecedentes.

<sup>6</sup> Folio 33 del cuaderno de antecedentes.

<sup>7</sup> Folios 73 a 81 del cuaderno de antecedentes.

2010<sup>8</sup>, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora.

6. La Liquidación Oficial de Revisión 050642007000008 del 11 de mayo de 2007 y su confirmatoria, Resolución 900001 del 31 de marzo de 2008, fueron demandadas en acción de nulidad y restablecimiento del derecho<sup>9</sup>. El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante sentencia del 17 de febrero de 2012, negó la nulidad de dichos actos administrativos<sup>10</sup>.

El 11 de mayo de dos mil diecisiete (2017), esta Sala profirió sentencia de segunda instancia en el expediente 76001-23-31-000-2008-0050 01 (20065)<sup>11</sup>, en la que se decidió lo siguiente:

1. **REVÓCASE** la sentencia del 17 de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Vale del Cauca, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar,
2. **ANÚLANSE** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 050642007000008 del 11 de mayo de 2007 y de la Resolución 900001 del 31 de marzo de 2008, proferidas por la Administración de Impuestos Nacionales de Cali, mediante las cuales se modificó la declaración del impuesto de renta presenta por GOODYEAR DE COLOMBIA S.A., por el periodo gravable 2003.
3. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** como saldo a favor de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2003, presentada por GOODYEAR DE COLOMBIA S.A., la suma determinada en la liquidación practicada en la parte motiva de esta providencia.

---

<sup>8</sup> Folios 152 a 165 del cuaderno de antecedentes.

<sup>9</sup> Folios 45 a 49 del cuaderno de antecedentes.

<sup>10</sup> Expediente 76001-23-31-000-2008-00594-01, número interno 20065.

<sup>11</sup> Consejera ponente Stella Jeannette Carvajal Basto.

En la liquidación que fijó la Sala se determinó un saldo a favor de \$4.424.265.000.<sup>12</sup>

Con base en los hechos probados, la Sala resuelve los cargos propuestos en la demanda, no sin antes advertir que la decisión que se tome en este caso debe sustentarse en la sentencia que negó la nulidad de los actos de determinación oficial, fundamento de la sanción impuesta en los actos demandados.

### **3.2. EL CASO CONCRETO**

#### **3.2.1. Solución a los problemas jurídicos propuestos**

##### **a) ¿Se notificó extemporáneamente el Pliego de Cargos 050632008000291 del 22 de septiembre de 2008?**

La demandante sostiene que el Pliego de Cargos 050632008000291 del 22 de septiembre de 2008 fue proferido por fuera de la oportunidad legal establecida en el artículo 638 del Estatuto Tributario.

El artículo 638 del Estatuto Tributario dispone:

**“ARTICULO 638. PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES.** Modificado por el artículo 64 de la Ley 6 de 1992. Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las

---

<sup>12</sup> Los actos demandados reconocieron un saldo a favor de \$4.364.097.000

sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años.

**Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar.**  
(Resaltado de la Sala)

Por su parte, el artículo 670 del mismo ordenamiento señala:

**“ARTICULO 670. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES O COMPENSACIONES.** Modificado por el artículo 131 de la Ley 223 de 1995. 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.*

*Cuando utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al quinientos por ciento (500%) del monto devuelto en forma improcedente.*

**Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder.**

(...)

**PARAGRAFO 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". (Resaltado de la Sala)*

El artículo 638 transcrito establece una regla general para aquellos casos en que se impone la sanción en resolución independiente, y consiste en que la Administración debe formular pliego de cargos dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable. Así mismo, contempló el término de 6 meses para aplicar la sanción respectiva.

La sanción por devolución y/o compensación improcedente es de aquellas que se impone en resolución independiente, y se encuentra regulada en el artículo 670 transcrito, que estableció que la sanción debe imponerse en el término de dos años contados a partir de la fecha en que se notificó la liquidación oficial de revisión, y dispuso el plazo de un mes para el traslado del pliego de cargos.

Como ha sostenido la Sala, el artículo 670 *ibídem* establece una regulación especial para la sanción por devolución improcedente, en la que se señaló el término que tiene la Administración para imponer la sanción. Por lo tanto, debe entenderse que es en este plazo que le corresponde a la entidad expedir el pliego de cargos, pues, como lo dispone esta norma, la expedición de la liquidación oficial de revisión es el presupuesto para la procedencia de la sanción<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> Sentencia del 13 de octubre de 2016, expediente 7600123310002010001732-01 (19625), Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

En ese sentido, mientras no se expida el acto liquidatorio, la DIAN no podría formular el pliego de cargos, en tanto carecería del sustento legal que exige la norma para iniciar el proceso sancionatorio.

Por consiguiente, se reitera que, en los casos en que se imponga la sanción por devolución y/o compensación improcedente, el término para proferir el pliego de cargos empieza a correr a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión<sup>14</sup>.

En el caso concreto, la Sala observa que el día **11 de mayo de 2007**, la DIAN notificó la Liquidación Oficial de Revisión 050642007000008 del 11 de mayo de 2007, que modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por GOODYEAR de Colombia S.A. por el periodo gravable 2003. El plazo de dos años para formular pliego de cargos vencía el **11 de mayo de 2009**. En consecuencia, el Pliego de Cargos 050632008000291 del 22 de septiembre de 2008, notificado el **24 de septiembre de 2008**, y la Resolución 052412009000097 del 5 de marzo de 2009, notificada el **26 de marzo de 2009**, se proferieron dentro del término que establece el artículo 670 del Estatuto Tributario.

En consecuencia el cargo no está llamado a prosperar.

**b) ¿Es procedente la sanción por devolución improcedente impuesta en los actos demandados sin que se hubiera resuelto la discusión del saldo a favor determinado en la liquidación oficial de revisión, con ocasión de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho iniciada por la demandante?**

---

<sup>14</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 29 de noviembre de 2012, expediente 19016.

La demandante sostiene que los actos acusados incurrieron en falsa motivación, porque no había liquidación de revisión en firme para efecto de determinar la existencia efectiva de una devolución improcedente, en tanto dicha liquidación fue demandada ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Asimismo, dijo que los actos atacados vulneraron el debido proceso, puesto que fueron dictados sin que la jurisdicción resolviera sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión.

La Sala parte de reiterar que la DIAN está facultada para iniciar el proceso administrativo sancionatorio por devolución y/o compensación improcedente de saldos a favor (artículo 670 del E.T.), a pesar de estar en discusión la liquidación oficial de revisión, como ocurrió en el presente asunto<sup>15</sup>.

Para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, la ley prevé un procedimiento autónomo e independiente del establecido para la determinación oficial del impuesto. Sin embargo, la existencia del trámite sancionatorio depende del trámite liquidatorio, puesto que para imponer la sanción es necesaria la notificación previa de la liquidación oficial de revisión, que modifica o rechaza el saldo a favor devuelto y/o compensado.

Al respecto, 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

---

<sup>15</sup> Ver, entre otras, las sentencias de 30 de abril de 2009 (expediente 16777), del 8 de octubre de 2009 (expediente 16608), del 2 de abril de 2009 (expediente 16158) y del 23 de abril de 2009 (expediente 16205).

impuesto tiene respecto del sancionatorio y la correspondencia que debe existir entre ambas decisiones<sup>16</sup>.

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 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.

En el presente caso, se advierte que mediante la Resolución 900001 del 31 de marzo de 2008, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión 05642007000008 del 11 de mayo de 2007, la DIAN modificó el saldo a favor registrado por la demandante en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2003, que fue devuelto a la demandante.

Luego, esta Sala, mediante la sentencia del 11 de mayo de 2017, decidió definitivamente la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesta contra la Liquidación Oficial de Revisión 05642007000008 del 11 de mayo de 2007 y la Resolución 900001 del 31 de marzo de 2008, en el sentido de revocar el fallo del 17 de febrero de 2012, y anuló parcialmente esos actos administrativos y formuló una nueva liquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2003 de la demandante, con un saldo a favor de \$4.424.265.000.

En consecuencia, se concluye que el menor saldo a favor que fue determinado en la Resolución 900001 del 31 de marzo de 2008, en la suma de \$4.364.097.000, fue modificado por la Sala. Por lo tanto, la diferencia entre lo devuelto (\$4.901.992.000) y el saldo a favor efectivamente reconocido por esta Sala (\$4.424.265.000), esto es,

---

<sup>16</sup> Sentencias del 19 de julio de 2002, expedientes 12866 y 12934, Consejera ponente Ligia López Díaz; del 28 de abril de 2005, expediente 14149, Consejero ponente Juan Ángel Palacio Hincapié; del 28 de junio de 2007, expedientes 14763 y 15765 (acumulados), Consejero ponente Héctor J. Romero Díaz y, del 24 de septiembre de 2009, expediente 16954, Consejero ponente Héctor J. Romero Díaz.

la suma de \$477.727.000, deberá ser reintegrada a la DIAN junto con los intereses moratorios y la sanción descritos en el artículo 670 del E.T.

Por otra parte, no se advierte el desconocimiento de las garantías que componen el debido proceso (defensa, competencia y forma), pues la parte actora tuvo la posibilidad de pronunciarse frente al pliego de cargos y pudo interponer el recurso de reconsideración, en el que alegó la ausencia de fundamento de la sanción por compensación improcedente y expuso los demás argumentos por los que estimaba que la sanción no se ajustó a derecho.

Por consiguiente, el cargo de apelación no prospera.

**c) ¿Es procedente incluir la sanción por inexactitud en la base para determinar la sanción por devolución improcedente, impuesta en los actos demandados?**

Sea lo primero precisar que la parte actora alegó que en la base de liquidación de la sanción por devolución improcedente no debe incluirse la sanción por inexactitud, por no hacer parte del monto objeto de devolución o compensación. Sin embargo, vista la liquidación oficial, que sirve de fundamento para imponer la sanción por devolución improcedente, se aprecia que en la liquidación oficial no se impuso la sanción por inexactitud, luego, el alegato del demandante no tiene lugar en las circunstancias anotadas.

En ese contexto, la Sala debería confirmar la sanción.

No obstante, la Sala aprecia que el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 670 del E.T., así:

**ARTÍCULO 670. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES Y/O COMPENSACIONES.**<Artículo modificado por el artículo [293](#) de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Las devoluciones y/o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, y del impuesto 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 y/o compensación, o en caso de que el contribuyente o responsable corrija la declaración tributaria disminuyendo el saldo a favor que fue objeto de devolución y/o compensación, tramitada con o sin garantía, deberán reintegrarse las sumas devueltas y/o compensadas en exceso junto con los intereses moratorios que correspondan, los cuales deberán liquidarse sobre el valor devuelto y/o compensado en exceso desde la fecha en que se notificó en debida forma el acto administrativo que reconoció el saldo a favor hasta la fecha del pago. La base para liquidar los intereses moratorios no incluye las sanciones que se lleguen a imponer con ocasión del rechazo o modificación del saldo a favor objeto de devolución y/o compensación.

La devolución y/o compensación de valores improcedentes será sancionada con multa equivalente a:

1. El diez por ciento (10%) del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando el saldo a favor es corregido por el contribuyente o responsable, en cuyo caso este deberá liquidar y pagar la sanción.
2. El veinte por ciento (20%) del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando la Administración Tributaria rechaza o modifica el saldo a favor.

La Administración Tributaria deberá imponer la anterior sanción dentro de los tres (3) años siguientes a la presentación de la declaración de corrección o a la notificación de la liquidación oficial de revisión, según el caso.

Cuando se modifiquen o rechacen saldos a favor que hayan sido imputados por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, como consecuencia del proceso de determinación o corrección por parte del contribuyente o responsable, la Administración Tributaria exigirá su reintegro junto con los intereses moratorios correspondientes, liquidados

desde el día siguiente al vencimiento del plazo para declarar y pagar la declaración objeto de imputación.

Cuando, utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución y/o compensación, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al ciento por ciento (100%) del monto devuelto y/o compensado en forma improcedente. En este caso, el contador o revisor fiscal, así como el representante legal que hayan firmado la declaración tributaria en la cual se liquide o compense el saldo improcedente, serán solidariamente responsables de la sanción prevista en este inciso, si ordenaron y/o aprobaron las referidas irregularidades, o conociendo las mismas no expresaron la salvedad correspondiente.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un (1) mes para responder al contribuyente o responsable.

**PARÁGRAFO 1o.** Cuando la solicitud de devolución y/o compensación se haya presentado con garantía, el recurso contra la resolución que impone la sanción se debe resolver en el término de un (1) año contado a partir de la fecha de interposición del recurso. En caso de no resolverse en este lapso, operará el silencio administrativo positivo.

**PARÁGRAFO 2o.** Cuando el recurso contra la sanción por devolución y/o compensación improcedente fuere resuelto desfavorablemente y estuviere pendiente de resolver en sede administrativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de dicha devolución y/o compensación, la Administración Tributaria no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso.

Como se puede apreciar, por una parte, el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 precisó lo que ya había dicho la Sala en su oportunidad, en cuanto a que en la base para liquidar los intereses de mora no puede estar incluida la sanción por inexactitud.

De otra parte, modificó la tarifa y la base de la sanción, pues pasó de ser el 50% de los intereses moratorios al 20% del valor devuelto en exceso, cuando la

Administración rechaza o modifica el saldo a favor, o del 10% cuando el saldo a favor es corregido por el contribuyente o responsable.

El párrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 consagró, además, el principio de favorabilidad, en el sentido de precisar que se *“aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”*.

En ese contexto, para el caso concreto, si la sanción se calcula conforme con el texto original del artículo 670 E.T. se tiene que primero habría que calcular los intereses de mora a cargo de la demandante sobre el mayor impuesto liquidado que, para el caso, asciende a la suma de \$477.727.000<sup>17</sup>, y sobre esa suma calcular el 50% que sería lo que corresponde, en realidad, a la sanción por devolución improcedente. En cambio, al tenor del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, en concordancia con el párrafo 5º del artículo 282 ibídem, la sanción por devolución improcedente equivale al 20% del valor devuelto en exceso a la demandante (\$477.727.000), esto es, a \$95.545.400, cifra que, sin necesidad de hacer la operación aritmética correspondiente, resulta menor que el 50% de los intereses que se han causado durante un período aproximado de ocho (8) años, si se tiene en cuenta que la devolución en exceso tuvo lugar el 27 de julio de 2004 y que la causación de esos intereses cesó el 29 de septiembre de 2012, esto es, al cabo de dos (2) de haberse admitido la demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo [artículos 634 [párrafo ET<sup>18</sup>].

---

<sup>17</sup> Esta suma resulta de restar del total saldo a favor declarado por la actora (\$4.901.992.000) el total saldo a favor determinado por la Sala en la sentencia del 11 de mayo de 2017 (\$4.424.265.000).

<sup>18</sup> Modificado por el artículo 278 de la Ley 1819 de 2016. Antes, artículo 634-1 ET. El texto es el siguiente:

**PARÁGRAFO 2o.** Después de dos (2) años contados a partir de la fecha de admisión de la demanda ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, se suspenderán los intereses moratorios a cargo del contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante, y los intereses corrientes a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, hasta la fecha en que quede ejecutoriada la providencia definitiva.

Lo dispuesto en este párrafo será aplicable a los procesos en que sea parte la UGPP salvo para los intereses generados por los aportes determinados en el Sistema General de Pensiones.

La suspensión de intereses corrientes a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de que trata el presente párrafo, aplicará únicamente en los procesos ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo cuya admisión de la demanda ocurra a partir del 1o de enero de 2017.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, la Sala revocará la sentencia apelada y anulará parcialmente los actos acusados. A título de restablecimiento del derecho, se declarará que la demandante debe: (i) reintegrar a la DIAN la suma de \$477.727.000, (ii) pagar los intereses moratorios a que haya lugar y (iii) y pagar la sanción del 20% del valor devuelto en exceso, esto es, la suma de \$95.545.400.

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

**FALLA:**

**PRIMERO: LEVÁNTASE** la suspensión del proceso por prejudicialidad, ordenada en el Auto del 7 de febrero de 2013.

**SEGUNDO: REVÓCASE** la sentencia del 22 de noviembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, por las razones expuestas en la parte considerativa de este proveído. En su lugar:

**ANÚLANSE** parcialmente las Resoluciones 052412009000097 del 5 de marzo de 2009 y 900007 del 12 de marzo de 2010, expedidas por la U.A.E. DIAN, mediante las que impuso sanción por devolución improcedente a GOODYEAR de Colombia S.A.

**TERCERO:** A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la demandante debe: (i) reintegrar a la U.A.E. DIAN la suma de \$477.727.000, como saldo a favor indebidamente devuelto, (ii) pagar los intereses moratorios

correspondientes a que haya lugar y, (iii) pagar la sanción del 20% del valor devuelto en exceso, esto es, la suma de \$95.545.400, según lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

**CUARTO: RECONÓCESE** personería a la abogada Miryam Rojas Corredor como apoderada de la U.A.E. DIAN, en los términos del poder que le fue otorgado.

**QUINTO: RECONÓCESE** personería al abogado Juan Carlos Vinasco Escarria, en los términos del poder otorgado.

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

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

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Presidente

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**