



REPUBLICA DE COLOMBIA
RAMA JUDICIAL DEL PODER PÚBLICO
JUZGADO DIECISIETE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO

Medellín, cuatro (4) de mayo de dos mil veintitrés (2023)

PROVIDENCIA	Sentencia No. 106
PROCESO	Nulidad Y Restablecimiento Del Derecho – Impuestos
DEMANDANTE	La Stamperia S.A.
DEMANDADO	Dirección De Impuestos Y Aduanas Nacionales - Dian
RADICADO	05001 33 33 017 2021 00034 00
INSTANCIA	Primera
TEMAS Y SUBTEMAS	Diferenciación entre la sanción por devolución o compensación improcedente y la sanción por inexactitud en las declaraciones tributarias - principio del non bis in ídem en materia tributaria-
DECISIÓN	Niega las pretensiones

Se decide en primera instancia la demanda que, a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, promueve la STAMPERIA S.A. en contra de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN.

1. DEMANDA:

La demanda fue presentada el 1º de febrero de 2021, ante la Oficina de Apoyo Judicial de los Juzgados Administrativos, correspondiendo su conocimiento a este Despacho, quien admitió el medio de control mediante auto del 8 febrero de la misma anualidad. Con ella se pretende:

1.1 PRETENSIONES:

- Se declare la nulidad de la Resolución Sanción No. 900073 del 2019-10-09. proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, por medio de la cual se impone Sanción por Devolución Improcedente por año gravable 2015.
- Se declare la nulidad de la resolución No. 1327 del 22 de septiembre de 2020, “Resolución Recurso de Reconsideración sanciones independientes que confirma”, proferida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Medellín, que resolvió el recurso de reconsideración promovido en contra de la Resolución Sanción 900073 del 2019-10-09, notificada el 2 de octubre de 2019.

A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO:

-Solicita, que se declare que no procede sanción alguna contra la STAMPERIA S.A. y que se condene en costas y agencias en derecho a la entidad demandada.

1.2. HECHOS:

Como hechos relevantes del proceso, indica que el 26 de abril de 2016, la sociedad la STAMPERIA S.A., presentó dentro de la oportunidad legal, la declaración del impuesto sobre la renta del año 2015, mediante formulario No. 1111603130567, la cual terminó con un saldo a favor de \$212.356.000.

El día 21 de febrero de 2017, dentro del proceso de devolución de impuestos, se ordenó mediante resolución No. 62829000777993 compensar la suma de \$162.664.000 y devolver \$49.692.000.

Posteriormente, el 14 de agosto de 2018, la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN profiere requerimiento especial sobre la declaración de renta del año gravable 2015, modificando el saldo a favor de \$212.356.000 a la suma de \$479.564.000.

El 2 de mayo de 2019, profiere liquidación oficial de Revisión No. 112412019000062, en la cual se modifica la declaración de renta del año gravable de 2015, confirmando las cifras del requerimiento especial, agrega que, en el acto administrativo, el saldo a favor inicial por valor por valor de \$212.356.000, entre otras razones, desaparece con ocasión a la imposición de una sanción de inexactitud de \$345.960.000 y terminó en un saldo a pagar de \$479.564.000.

El 26 de junio de 2019, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Medellín, expide el pliego de cargos No. 900044 proponiendo una sanción del 20% del valor que se devolvió o compensado en exceso por la suma de \$42.471.000.

El 9 de octubre de 2019, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Medellín, emite la Resolución Sanción No. 900073, por medio de la cual se impone la sanción del 20%, (\$42.471.000). Cifra que considera, es el resultado de multiplicar, *“sin análisis alguno”*, el saldo a favor devuelto de \$212.356.000 por el 20%

Señala que, contra la anterior decisión, interpuso recurso de reconsideración en el año 2019 y a través de la Resolución No. 1327 de septiembre de 2020 se resuelve el recurso, confirmando la decisión recurrida, siendo notificada la decisión el 2 de octubre de 2020.

La Resolución No. 1327 de septiembre de 2020, sostiene que el contribuyente está confundido y que cada proceso administrativo es diferente, el de determinación del impuesto a través de liquidación oficial y el de imposición de la sanción por devolución improcedente, y que la imposición de ambas no vulnera el principio constitucional del *“non bis in ídem”*.

1.3. NORMAS VIOLADAS:

Se citan como disposiciones infringidas:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 670, 683 del estatuto Tributario.

1.4. CONCEPTO DE VIOLACIÓN:

La parte demandante fórmula los siguientes cargos en contra de la legalidad de los actos demandados:

1.4.1. Nulidad de la actuación administrativa por infringir las normas en que debió haberse fundado y por violación al principio constitucional del “*non bis in ídem*”.

Argumenta, la DIAN decide sostener una actuación administrativa “*ilegal*”, además de no aplicar la doctrina vigente del Consejo de Estado. Considera que, de la base para la imposición de la sanción, en aplicación al principio de “*non bis in ídem*” previsto en el artículo 29 de la Constitución Política, se debe traer la suma correspondiente a la sanción de inexactitud \$345.960.000. Cita apartes del concepto de la DIAN No. 058426 del 3 de septiembre de 2004 y del concepto 028998 del 23 de noviembre de 2018, que en su juicio, es reiterado por el Consejo de Estado.

Señala que conforme el Principio Constitucional, ratificado por la Corte Constitucional, el Consejo de Estado y la DIAN en el Concepto citado, la cuantificación debe corresponder a:

VALOR DE LA SANCION	
Suma devuelta y/o compensada en exceso	\$ 212.356.000
Menos Sanción de Inexactitud	\$ 345.960.000
Diferencia-Base para la imposición de la sanción art. 670	-\$ 133.604.000
Tarifa de la sanción	20%
Tarifa de la sanción	\$0

Cita igualmente, la sentencia C-514 de 2019, de la que fundamenta que la expresión “Ley” a la que hace referencia el artículo 131 de la Ley 2010 debe ser entendida en sentido amplio de conformidad con lo dispuesto en el artículo 230 de la Constitución Política, lo que implica que dentro de ella se encuentra comprendida la doctrina, y que, finalmente, el contribuyente si puede sustentar actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdicción con base en la doctrina proferida por la DIAN.

Sostiene que es evidente que la DIAN está dejando de aplicar su doctrina oficial y el precedente judicial, ocasionando un desgaste innecesario de la Rama Judicial y del contribuyente.

1.4.2 Omisión de aplicación de sentencia de unificación jurisprudencial.

Informa que, el Honorable Consejo de Estado en Sentencia de Unificación Jurisprudencial No. 22756 del 20 de agosto de del 2020, sobre el artículo 670 del Estatuto Tributario, soporta la imposición de la sanción por parte de la DIAN, razón por lo que insiste que las actuaciones administrativas de la DIAN, a través de las cuales se impone sanción por devolución improcedente en la suma de \$42.471.000, no excluyen de la base para el cálculo la sanción de inexactitud, por lo que corresponden a actos administrativos contrarios a la Constitución, la Ley, la jurisprudencia y la doctrina oficial de la DIAN.

2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

A los hechos y pretensiones de la demanda:

Sostiene que resulta procedente la imposición al demandante de la sanción por devolución y/o compensación improcedente establecida en el artículo 670 del

Estatuto Tributario; debido a que el demandante solicitó devolución y/o del saldo a favor registrado en la declaración del impuesto a renta y complementarios del año gravable 2015, saldo a favor que en el proceso de determinación del impuesto mediante liquidación oficial de revisión, la administración lo rechazó, generando en su lugar a cargo del actor un saldo a pagar por el impuesto.

La sanción por devolución improcedente se calcula conforme al numeral 2 del artículo 670 equivalente al 20% del valor devuelto y/o compensado en exceso, cuando la administración tributaria rechaza o modifica el saldo a favor, conforme considera ocurrió en el presente asunto.

Argumenta que, al demandante no se le está juzgando dos veces por el mismo hecho, no se está cobrando dos veces la misma multa a título de sanción por la devolución y/o compensación improcedente. Considera que el demandante confunde la sanción por inexactitud en la declaración presentada (art. 648 del Estatuto Tributario) con la sanción por devolución improcedente (art.670 *ibidem*). Sanciones diferentes e independientes, que corresponden a procesos distintos, aunque provengan del mismo tributo declarado.

En cuanto a las costas, indica que no es procedente, porque de conformidad con las pruebas allegadas al proceso la pretensión de nulidad de los actos administrativos no debe prosperar.

Como fundamentación fáctica y jurídica de la defensa frente a los cargos de nulidad que atacan los actos administrativos demandados, indica que:

La resolución sanción por devolución y/o compensación improcedente “*no infringe las normas en que debía fundarse el acto*”, tampoco en ella “*se condena o sanciona dos veces por el mismo hecho*” al demandante.

Fundamenta que, la administración tributaria tiene plena claridad respecto de la sanción por devolución improcedente, establecida en el artículo 670 del Estatuto Tributario, de la base del cálculo se excluyen las sanciones impuestas en la liquidación oficial de revisión por corrección y/o inexactitud, contrario a lo que indica el demandante y por ello indica textualmente que:

“(...) la DIAN al calcular el monto a imponer como sanción por devolución improcedente, notificada en la resolución N°900073 del día 9/10/2019 en cuantía de \$42.471.000 (fls. 39 a 42), sí tuvo de presente excluir de la base el monto de la sanción por inexactitud impuesta en la liquidación oficial de revisión 1124120190000062 del 02/05/2019 (fls. 4 a 14) como pasamos a explicar:

La sanción por compensación y/o devolución improcedente que se impuso al demandante por la infracción en la que incurrió corresponde al 20% de la sumatoria entre el saldo a favor compensado y el saldo a pagar determinado administrativamente por la entidad tributaria (\$212.356.000 + \$479.564.000), lo cual arroja una cifra de \$691.920.000. Pero, a su vez y por los motivos indicados en esta respuesta, de dicho valor se debe restar la sanción por inexactitud menos el saldo pagar por impuesto a cargo del accionante en la liquidación oficial de revisión (\$345.960.000 - \$133.604.000). En definitiva, la base de cálculo de la sanción por compensación improcedente equivale a \$212.356.000 y la sanción, correspondiente al 20% de esa suma totaliza \$42.471.200.

En definitiva, la base de cálculo de la sanción por compensación improcedente equivale a \$212.356.000 y la sanción, correspondiente al 20% de esa suma totaliza \$42.471.200.

Lo indicado se ilustra en la tabla que se presenta:

<i>Liquidación sanción por devolución /o compensación improcedente</i>	
Sumatoria	
<i>Saldo impuesto determinado Liquidación Oficial de Revisión</i>	<i>479.564.000</i>
<i>Devolución Improcedente</i>	<i>212.356.000</i>
<i>Total base imposición sanción</i>	691.920.000
<i>Sanción sin descuentos por devolución improcedente (20%)</i>	\$138.384.000
Menos:	
<i>Sanción por inexactitud Liquidación Oficial de Revisión</i>	<i>345.960.000</i>
<i>Saldo a pagar por impuesto liquidación oficial de revisión</i>	<i>133.604.000</i>
<i>Base sanción devolución y/o compensación improcedente</i>	212.356.000
<i>Sanción por devolución improcedente 20% (art. 670ET).</i>	\$ 42.471.000

Así las cosas, teniendo presente que el proceso de determinación del impuesto, que concluye administrativamente con la liquidación oficial de revisión, es diferente e independiente al proceso de imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente (art. 670 ET), para la imposición de la sanción en este último, la DIAN como quedó demostrado, sí tiene en cuenta disminuir de la base la sanción por inexactitud (...).

Por lo anterior, solicita que se nieguen las pretensiones de la demanda, por cuanto considera que demostró que con la expedición y el contenido del acto administrativo sancionatorio por devolución y/o compensación improcedente no se incurrió en infracción a la norma en que debía fundarse, ni se juzga al demandante dos veces por los mismos hechos.

Sostiene que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha sido pacífica en indicar cuando procede la sanción por devolución y/o compensación improcedente del art. 670 del E.T. y la formas como debe liquidarse, descontando de la base el importe de la sanción por inexactitud. Cita jurisprudencia¹,

Concluye que, con la jurisprudencia anotada, ante la improcedencia de la devolución y/o compensación del saldo declarado a favor den la declaración del impuesto a la renta y complementario del año gravable de 2015, se torna procedente y en la cuantía indicada, la imposición de la sanción establecida en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

En cuanto a la condena en costas señala que, el proceso trata de un asunto de pleno derecho, cuya prueba documental en su gran mayoría es aportada por la entidad demandada de conformidad con el parágrafo 1° del Artículo 175 de la Ley 1437 de 2011, sin que se advierta un excesivo desgaste probatorio de la parte demandante, causando costos y gastos innecesarios, razón por la que solicita se condene en costas a la parte demandante.

2.2. Excepciones

Conforme a lo indicado en auto del 13 de julio de 2021, la entidad demandada no propuso excepciones previas.

3. AUDIENCIA INICIAL.

¹ Sent. 2007-00094, abr, 30/2014, MP, Martha Teresa Briceño de Valencia, Sent. 2011-00325, jun, 18/2014, MP, Martha teresa Briceño de Valencia, Sent. 2015-00472, dic, 12/2020. MP. Julio Roberto Piza Rodríguez - Sent, 2015-00295, abr, 25/2018, MP, Milton Chaves García, Sent. Unificación, 2015-00379, ago, 20/2020, MP Julio Roberto Piza Rodríguez.

El 3 de junio de 2021 se realizó la audiencia inicial en presencia de las partes y en ella se tomaron las siguientes decisiones:

3.1. FIJACIÓN DEL LITIGIO

Se fijó el litigio en los siguientes términos:

Deberá determinarse si la DIAN incurrió en los vicios señalados en la demanda, con la expedición de la Resolución Sanción 900073 del 9 de septiembre de 2019² y la Resolución No 1327 del 22 de septiembre de 2020, por medio de la cual se ordenó a la demandante el reintegro de unas sumas de dinero por concepto de saldo a favor devuelto y compensando, más la sanción del 20%, y por medio del cual se resolvió el recurso de reconsideración confirmando la sanción, respectivamente.

De darse una respuesta positiva, lo procedente será declarar la nulidad de los actos demandados, con las consecuencias que ello implica, respecto del restablecimiento del derecho. De no probarse las causales de nulidad, deberán desestimarse las pretensiones, para que los actos sigan surtiendo sus efectos, como hasta ahora lo han hecho.

3.2. DECRETO DE PRUEBA

Se decretaron como medios probatorios los documentos aportados en la demanda y en su contestación.

4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Mediante providencia del 26 de julio de 2021 se dispuso correr traslado para que las partes y el Ministerio Público presentaran sus alegatos de conclusión.

4.1. PARTE DEMANDANTE

La parte demandante a través de su apoderado y dentro del término legal, allega escrito de alegaciones finales, en el que manifiesta lo siguiente:

-Ni en el recurso de reconsideración ni en la demanda se ha afirmado que la sanción por inexactitud y la sanción por devolución improcedente son excluyentes, debido a que este tema se encuentra claro en la Ley.

-Tampoco se discute en el presente caso si existe o no una suma indebidamente devuelta.

-Lo que no acepta y es discutido desde la vía administrativa, es que no se respete el principio constitucional de "NON BIS IN ÍDEM".

-Que la demandada pasa por alto, la Sentencia de Unificación No. 22756 del 20 de agosto de 2020 del Consejo de Estado sobre la aplicación del artículo 670 del Estatuto Tributario, norma que establece la sanción por devolución improcedente y según la cual: (...) *En todos los casos, se debe excluir de la base de cálculo de la sanción por devolución o compensación improcedente regulada en el artículo 670 del Estatuto Tributario (en la redacción del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016) el monto de otras sanciones administrativas tributarias que hayan disminuido la cuantía del saldo a favor susceptible de ser devuelto o compensado.*" Misma que

² Más adelante se aclarará la fecha correcta del acto acusado.

fue puesta en conocimiento un mes antes de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración.

-En sentencia 3 de junio de 2021, Radicación 08001-23-33-000-2108-200785-01 (25288), el Consejo de Estado, concluye que “*puede existir procesos en los cuales y a pesar que evidentemente se deben reintegrar las sumas devueltas improcedentemente no se deba*” ... *suma alguna a la DIAN por concepto de sanción por devolución improcedente...*”

Reitera, que se debe condenar en costas, toda vez que el proceso debía terminarse en el recurso de reconsideración.

4.2. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

La entidad demandada a través de su apoderado presenta sus alegatos finales de manera oportuna y señala que, las pretensiones de la demanda no deben prosperar porque con la prueba aportada y recaudada en la etapa de investigación administrativa se demuestra que la demandante presentó solicitud de devolución y/o compensación improcedente, conforme a la revisión y modificación administrativa por parte de la DIAN a la declaración privada correspondiente al impuesto de renta y complementarios del año gravable 2015, por lo que se hizo merecedora de la imposición de la sanción establecida en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Difiere de lo expuesto por la parte demandante y sostiene que, de la base del cálculo para la determinación de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, la administración de impuestos si descontó la sanción por inexactitud del artículo 647 - 648 de la misma normativa.

Considera que, no hay violación al principio de *non bis in ídem*, debido a que se trata de sanciones que se originan por conductas diferentes y se imponen en procesos diferentes y presenta oposición a cada uno de los cargos de nulidad expuestos en la demanda, esto es:

- (i) Infracción de las normas en que deberían fundarse,
- (ii) Violación al Debido proceso, por indebida aplicación, según el demandante, del principio “*non bis in ídem*” por cuanto, a su entender, se desconoció el inciso 4° del art. 29 Constitución Nacional, según el cual nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Como conclusiones expone las siguientes:

-Considera procedente la imposición a la demandante de la sanción por devolución y/o compensación improcedente establecida en el artículo 670 del Estatuto Tributario, debido a que el demandante solicitó la devolución y/o compensación del saldo a favor registrado en la declaración del impuesto a renta y complementarios del año gravable 2015, saldo a favor que en el proceso de determinación del impuesto, mediante liquidación oficial de revisión, la administración rechazó, generando un saldo a pagar por el impuesto.

-La sanción por devolución se calcula conforme al numeral 2 del artículo 67 del Estatuto Tributario, equivalente al 20% del valor devuelto y/o compensado en exceso, cuando la administración tributaria rechaza o modifica el saldo a favor, conforme sucedió en el presente caso.

-Finaliza indicando que, no procede la imposición de las costas a cargo de la demandada, debido a que las pretensiones no deben prosperar, al estar en presencia de dineros públicos de orden nacional, que busca el bienestar común, por lo que, en estos casos, la entidad administradora cuya función es recuperar, administrar y proteger los recursos comunes, no debe ser condenada en costas por ejercer la función protectora.

4.3. MINISTERIO PÚBLICO

La delegada del Ministerio Público para este Despacho, no presentó concepto dentro de la oportunidad procesal pertinente.

5. CONSIDERACIONES PARA DECIDIR.

Se observa que el proceso se ha adelantado con todas las etapas procesales correspondientes y como no aparece causal que pueda generar nulidad de la actuación, se procede a estudiar lo que en derecho corresponda en el siguiente orden:

5.1. Jurisdicción.

La Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo conoce de las controversias y litigios originados en la actividad de las entidades públicas, esto es, juzga los actos administrativos, los hechos, las omisiones, las operaciones administrativas y los contratos estatales.

5.2 Competencia.

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo en el artículo 155, numeral 3, dispone que los jueces administrativos conocen en primera instancia de las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho de carácter tributario cuya cuantía no excede de quinientos (500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, y territorialmente por tratarse de la discusión de un tributo causado en la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN - que hace parte de este circuito judicial.

La presente demanda reúne tales presupuestos y por ello, este Juzgado es competente para resolver de la controversia.

6. PROBLEMA JURÍDICO.

¿Se encuentran viciados de nulidad los actos administrativos demandados, esto es, Resolución Sanción No. 900073 del 9 de octubre de 2019, expedida por el Analista IV" de la DIAN y la Resolución No 1327 del 22 de septiembre de 2020 "*Resolución recurso de reconsideración sanciones independiente que confirma No. 1327 (22/sep/2020)*" expedida por la Jefe G.I.T de Vía Gubernativa de la División de Gestión Jurídica (A) de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín?

7. RESPUESTA AL PROBLEMA JURÍDICO

Este Juzgador sostendrá como tesis que, de los elementos probatorios allegados y del marco normativo no resulta procedente la declaratoria de nulidad de los actos administrativos demandados, teniendo en cuenta que, en el presente asunto la parte demandante manifiesta que la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN vulnera el principio constitucional del *NON BIS IN ÍDEM*, y al examinar la actuación administrativa, se puede concluir que, los procesos de

determinación del tributo y de imposición de la sanción por compensación improcedente, son actuaciones disimiles, toda vez que su objeto y finalidad son diferentes y son autónomos, pese a que la liquidación oficial de revisión incide de manera directa en la orden de reintegro, además de acreditarse por parte de la entidad demandada, que la base del cálculo para la determinación de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, se encuentra liquidada conforme a derecho.

Para dar solución al problema jurídico planteado, se deberá tener en cuenta: **i)** el marco legal y jurisprudencial aplicable al caso, y, **ii)** el caso concreto.

(i) MARCO NORMATIVO:

En primer lugar, habrá de indicarse que el principio de favorabilidad en materia tributaria, se encuentra establecido en el parágrafo 5º del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”*, la normativa señala que dicho principio: *“(…) aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”*.

En lo que respecta a la inexactitud en las declaraciones tributarias, tenemos se encuentra establecida en el artículo 647 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016, que establece que:

“(…) Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

- 1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.*
- 2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.*
- 3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos (...)*

Igualmente, el artículo 648 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, en el que se dispuso la base para liquidar la sanción por inexactitud, de la siguiente manera:

“(…) La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio.

Por su parte, tenemos que la sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones, se encuentra regulada en el artículo 670 del Estatuto Tributario, artículo modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, en los siguientes términos:

“(…) 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 (Subraya del Despacho).

MARCO JURISPRUDENCIAL.

DEL PRINCIPIO DEL NON BIS IN ÍDEM.

El Honorable Consejo de Estado, respecto del principio del *non bis in ídem*, en materia tributaria indico:

“(...) Debe tenerse en cuenta que el principio non bis in ídem busca evitar que se sancione a un contribuyente por una misma conducta, cualquiera que sea la denominación jurídica que tenga. Entonces, si la sanción se origina por hechos diferentes respecto de los cuales la norma contempla una sanción independiente no hay lugar a la violación de dicho principio”³.

Por su parte, en relación con este principio, en tratándose de liquidación oficial de corrección de la sanción impuesta en la liquidación oficial de corrección y la multa determinada en los procesos de devolución y/o compensación improcedente indicó:

“Sobre la aplicación del principio “non bis in ídem” y lo relativo a la independencia de los procesos de determinación y de imposición de la sanción por devolución o compensación improcedente, esta Sala en oportunidad anterior en la que se discutía la legalidad de actos de similar naturaleza⁸, se pronunció en los siguientes términos que ahora se reiteran ”

(...)

“Tratándose de la liquidación oficial de revisión y de la resolución sanción por improcedencia de las devoluciones, esta Corporación ha señalado que se trata de dos actuaciones diferentes e independientes: una es la actuación administrativa relacionada con determinación oficial del tributo y otra la correspondiente a la exigencia del reintegro de la devolución efectuada, aún cuando la orden de reintegro se apoye fácticamente en la actuación de revisión. 10

“El procedimiento que culmina con una liquidación oficial de revisión tiene por objeto modificar las declaraciones privadas cuando la Administración establezca que la determinación del impuesto hecha por el contribuyente, responsable o agente retenedor no fue la correcta. Por su parte los procesos sancionatorios pretenden castigar las infracciones a las normas tributarias. “(…)

“(…)

“Es así como el artículo 850 del Estatuto Tributario exige taxativamente para la procedencia de la devolución, la presentación de una solicitud ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; articulado que pertenece a un capítulo diferente a los que contemplan la determinación del tributo, o el que impone la sanción por devolución improcedente; procesos autónomos cada uno de ellos en su desarrollo aunque la modificación oficial en la determinación, incida en el resultado de la segunda.

“A su vez, el Estatuto Tributario contempla una serie de sanciones que buscan reprimir imponiendo castigos que subsanen la infracción y que tienda a evitar su posterior ocurrencia. Los artículos 647 y 670 ibídem consagran las sanciones por inexactitud y por improcedencia en las devoluciones de las que se concluye sin dificultad que describen eventos diferentes:

³ CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO Bogotá D.C., veintitrés (23) de septiembre de dos mil veintiuno (2021), Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho Radicación 85001-23-33-000-2019-00120-01(25491)

“La sanción por inexactitud se impone porque en las declaraciones tributarias se han omitido ingresos, impuestos, bienes, o se han incluido costos gastos, beneficios tributarios y en general datos falsos equivocados o incompletos de los cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor para el declarante.

“La sanción por improcedencia en las devoluciones se produce cuando la Administración tributaria, mediante liquidación oficial modifica o rechaza un saldo a favor que ha sido previamente devuelto o compensado y tiene como fundamento fáctico, el hecho de haber utilizado un dinero que no le pertenecía.

“La sanción por inexactitud y la de improcedencia de las devoluciones tienen un objeto diferente, porque como se vio, ni su finalidad, ni el pronunciamiento que se pretende es el mismo.

Conforme con lo anterior, los procesos de determinación del tributo y de imposición de la sanción por compensación improcedente, son actuaciones diferentes e independientes, toda vez que su objeto y finalidad son distintos y son autónomos, aunque la liquidación oficial de revisión incide de manera directa en la orden de reintegro”.⁴

Lo anterior fue reiterado, por la Honorable Corporación en reciente sentencia de unificación⁵ en los siguientes términos:

(...) Esa cuestión, relativa a las actuaciones administrativas que anteceden a la imposición de sanción por devolución o compensación improcedente, ya ha sido juzgada por la Sala en varias sentencias, dentro de las que cabe citar las del 06 de junio y del 01 de agosto del 2019 (exps. 22419 y 23024, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 02 de octubre de 2019 (exp. 23867, CP: Milton Chaves García) y del 29 de abril del 2020 (exp. 22507, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). Según estos pronunciamientos, que siguen los dictados del artículo 670 del ET, las devoluciones o compensaciones de los saldos a favor de los contribuyentes no constituyen un reconocimiento definitivo sobre la existencia o validez del saldo a favor, en la medida en que las autoliquidaciones en que se determinan permanecen sujetas a revisión por parte de la autoridad tributaria. De ahí que la norma prevea las consecuencias punitivas derivadas de las modificaciones de los saldos a favor que ya han sido devueltos o compensados; y que disponga que, una vez que ha sido notificada la liquidación oficial de revisión que modifica el saldo a favor objeto de compensación o devolución, la Administración está habilitada para exigir su reintegro e imponer la sanción por compensación o devolución improcedente que sea del caso, para lo cual la resolución sancionadora debía expedirse «dentro del término de dos años contados a partir de que se notifique la liquidación oficial de revisión» (en la redacción que el artículo 131 de la Ley 223 de 1995 le dio al artículo 670 del ET) o «dentro de los tres (3) años siguientes a la presentación de la declaración de corrección o la notificación de la liquidación oficial de revisión» (que es lo que contempla la versión actual del artículo 670 del ET, modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016), sin que al efecto sea exigible que el acto de liquidación haya quedado en firme previamente. (...).⁶

Allí mismo expuso que: (...) Lo anterior, porque los actos sancionadores y los de determinación oficial del impuesto son actuaciones diferentes, que siguen procedimientos diversos y se justifican en hechos independientes; aun a pesar de

⁴ Sentencia del 27 de enero de 2011, CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCION CUARTA Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA Radicación número: 25000-23-27-000-2003-02061-01(17112).

⁵ Sentencia de unificación del 20 de agosto de 2020. CONSEJO DE ESTADO - SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - SECCIÓN CUARTA, Radicación: 25000-23-37-000-2015-00379-01 (22756).

*que los actos administrativos de liquidación del tributo sean el fundamento fáctico de la sanción por devolución o compensación improcedente*⁷.

De la simple lectura de la normativa y jurisprudencia en cita, se puede inferir que, el artículo 648 del Estatuto Tributario trata sobre la sanción por inexactitud en las declaraciones tributarias, y el artículo 670 *ibidem* señala el procedimiento de las devoluciones y/o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, ambos procedimientos diferentes e independientes, pues si bien ambos son sobre el mismo impuesto y periodo, su hecho generador es disímil.

Finalmente, en la misma sentencia el Consejo de Estado unificó la jurisprudencia respecto de la determinación e imposición de la sanción por devolución o compensación improcedente, consagrada en el artículo 670 del ET y fijó las siguientes reglas:

(...) (i) Cuando la sanción por devolución o compensación improcedente determinada de conformidad con la redacción del artículo 670 del Estatuto Tributario vigente a la fecha en que se cometió la conducta infractora resulte más gravosa para el infractor que la calculada en virtud de una norma posterior, se aplicará esta sobre aquella.

(ii) En todos los casos, se debe excluir de la base de cálculo de la sanción por devolución o compensación improcedente regulada en el artículo 670 del Estatuto Tributario (en la redacción del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016) el monto de otras sanciones administrativas tributarias que hayan disminuido la cuantía del saldo a favor susceptible de ser devuelto o compensado.

*(iii) Las anteriores reglas jurisprudenciales de unificación rigen para los trámites pendientes de resolver en sede administrativa y judicial. No podrán aplicarse a conflictos decididos con antelación (...)*⁸.

8. DE LOS MEDIOS PROBATORIOS:

- Obran en el expediente todos los antecedentes administrativos objeto del presente litigio, aportados conjuntamente por la parte demandante y la entidad demandada.

9. CASO CONCRETO.

Sea lo primero indicar que, si bien en la fijación del litigio se indicó que la Resolución Sanción No. 900073 era del 9 de septiembre de 2019, al revisar el expediente y los elementos probatorios aportados, se observa que la fecha correcta obedece es al 9 de octubre de 2019.

Ahora bien, como hechos probados tenemos que, LA STAMPERIA S.A., presentó el 26 de abril de 2016, la declaración del Impuesto sobre Renta y Complementarios del año gravable 2015 (formulario No. 1111603130567), en la que liquida un saldo a favor de \$212.356.000.

⁷ Al respecto, las sentencias del 19 de julio de 2002 (exps. 12866 y 12934, CP: Ligia López Díaz), del 28 de abril de 2005 (exp.14149, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), del 28 de junio de 2007 (exps. 14763 y 15765, CP: Héctor Romero Díaz), del 17 de julio de 2014 (exp. 19212, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 04 de diciembre de 2014 (exp. 19268, CP: *ibidem*), del 19 de marzo de 2015 (exp. 19507, CP: *ibidem*) y del 23 de abril de 2015 (exp. 19322, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

⁸ Sentencia del 20 de agosto de 2020. CONSEJO DE ESTADO - SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - SECCIÓN CUARTA, Radicación: 25000-23-37-000-2015-00379-01 (22756).

Posteriormente, el día 21 de febrero de 2017 la Sociedad solicitó la Devolución y/o Compensación No. 108001808765 del valor antes mencionado, misma que fue resuelta con No. 62829000777993 por parte de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, en la que se ordenó compensar la suma de \$162.664.000 y devolver el valor de \$49.692.000.

La entidad demandada, a través de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, profiere requerimiento especial No. 112382018000119 del 14 de agosto de 2018 en el que propone la modificación de la liquidación privada, pasando de un saldo a favor de \$212.356.000 a un saldo a pagar de \$479.564.000.

El 5 de octubre de 2019, le fue notificado el pliego de cargos No. 900044 a LA STAMPERIA S.A., en el que se propone el reintegro de la suma que fue devuelta improcedentemente, más los intereses moratorios que corresponda y una multa equivalente al 20% del valor devuelto o compensado en exceso, concediéndole el término de un (1) mes para pronunciarse al respecto.

Vencido el término anterior y sin pronunciamiento alguno por parte de la Sociedad actora, la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN profiere la Resolución de Sanción No. 900073 de 9 de octubre de 2019, por medio de la cual confirma el reintegro de \$212.356.000 en los términos del artículo 670 del Estatuto Tributario.

El día 9 de diciembre de 2019, LA STAMPERIA S.A., interpone recurso de reconsideración en contra de la Resolución Sanción No. 900073 del 9 de octubre de 2019 y mediante Resolución No. 1327 del 22 de septiembre de 2020, la DIAN resuelve:

*“ARTÍCULO PRIMERO: **CONFIRMAR** la Resolución Sanción por Devolución Improcedente No. 900073 del 09 de octubre de 2019, expedida a la sociedad **LA STAMPERIA S.A.**, con **NIT 811.029.646-6** con la que ordenó el reintegro de la devolución improcedente por valor de DOSCIENTOS DOCE MILLONES TRESCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MIM PESOSO M/C (\$212.356.000), más los intereses moratorios a que haya lugar y le impuso la sanción equivalente al 20% del valor devuelto en exceso por la suma de CUARENTA Y DOS MILLONES CUATROCIENTOS SETENTA Y UN MIL PESOS M/L (\$42.471.000); conforme a la parte considerativa (...) (Negrillas texto original)*

De lo que antecede, se puede concluir que, con la declaración del Impuesto sobre Renta y Complementarios del año gravable 2015, se abrieron tres procesos independientes, correspondientes a:

- 1- Adelantado por el demandante, cuando solicitó a la DIAN la devolución del saldo a favor determinado en su declaración inicial, esto es, la suma de \$212.356.000 y en el año 2017 la DIAN, le compensó la suma de \$162.664.000 y devolvió la suma de \$49.692.000.
- 2- Aperturado por la DIAN, al realizar un proceso de “*INVESTIGACIÓN PARA DETERMINAR LOS VALORES REALES QUE DEBIERON SER DECLARADOS*”, en el periodo gravable 2015 por parte de la STAMPERIA S.A., finalizado con la modificación de la declaración privada mediante liquidación oficial de revisión, en la que se determina un valor a pagar de \$479.564.000 y declarando improcedente la devolución y/o compensación en cuantía de \$212.356.000, de conformidad con el artículo 648 del Estatuto Tributario.

- 3- Cuan la DIAN sanciona al contribuyente por un valor de \$42.471.000, debido a que consideró que recibió una cantidad de dinero en devolución que claramente no tenía derecho, de acuerdo a lo establecido por el artículo 670 *ibidem*.

Ahora bien, como se indicó anteriormente, en el problema jurídico deberá resolver este Despacho, si la Resolución Sanción No. 900073 del 9 de octubre de 2019 y la Resolución No. 1327 del 22 de septiembre de 2020 están conforme a derecho. Razón por la cual, el presente análisis se limitará únicamente a esta cuestión (*sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones*), sin que para el efecto se deba tener en cuenta el trámite adelantado y los valores liquidados en el procedimiento de sanción por inexactitud de la declaración del Impuesto sobre Renta y Complementarios del año gravable 2015, pues como se indicó en precedencia, tanto en la normativa como en lo expuesto por el Consejo de Estado, se trata de dos procedimientos administrativos diferentes con hechos generadores disímiles.

Para esta Agencia Judicial, se encuentra probado que la DIAN inició el procedimiento sancionador después de que le notificó a la sociedad demandante la liquidación oficial de revisión que modificó el saldo a favor que previamente había sido compensado y devuelto, actuación validada por el artículo 670 del ET, que habilita para adelantar el procedimiento sancionador por devolución o compensación improcedente antes de que hayan adquirido firmeza los actos a través de los cuales se determina la obligación tributaria.

En cuanto a la imposición de la multa debatida equivalente al 20% del monto de la devolución o compensación improcedente, tenemos que en el presente caso se encuentra conforme lo indica el artículo 670 del Estatuto Tributario⁹, toda vez que la modificación del saldo a favor no fue realizada por el contribuyente sino por la Administración Tributaria. Al respecto el Consejo de Estado, en mencionada sentencia de unificación¹⁰ señaló que:

(...) 6- Con todo, habida cuenta de que, con posterioridad a la comisión de la conducta y a la imposición de la multa debatida, el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 modificó en términos favorables al infractor la sanción que reprime la obtención de devoluciones o de compensaciones improcedentes, se impone aplicar este último precepto por mandato del artículo 29 constitucional, según el cual «en materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable». En detalle, la norma de la Ley 1819 de 2016 dispuso que la sanción por devolución o compensación improcedente equivale al 10% del monto de la devolución o compensación improcedente, cuando es el propio contribuyente quien corrige la declaración en la cual se autoliquidó el saldo a favor objeto de devolución o compensación; o al 20% de esa misma cifra cuando la modificación del saldo a favor se lleva a cabo mediante liquidación oficial. (...).¹¹

Así pues, es claro que, el inciso segundo del artículo 670 del Estatuto Tributario señala que, *“deberán reintegrarse las sumas devueltas y/o compensadas en exceso junto con los intereses moratorios que correspondan”*, por lo que, al analizar los actos acusados, puede concluirse que se encuentran acordes a lo establecido por la normativa. Nótese que, la multa impuesta en la Resolución Sanción No. 900073 del 9 de octubre de 2019, se impuso una multa del 20% del valor devuelto y compensado en exceso, pues el valor para este caso devuelto correspondió a la

⁹ Modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016.

¹⁰ Sentencia del 20 de agosto de 2020. CONSEJO DE ESTADO - SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - SECCIÓN CUARTA, Radicación: 25000-23-37-000-2015-00379-01 (22756).

suma de \$212.356.000 y el 20% de ese valor corresponde a la suma de \$42.471.000, valor coincidente y determinado por la entidad demandada en los actos administrativos controvertidos.

Así pues, en criterio de este Juzgado, no le asiste razón a la parte demandante cuando afirma que para la liquidación de la multa se debe descontar la sanción impuesta por inexactitud, pues como se explicó anteriormente la misma hace parte de otro proceso administrativo sancionatorio distinto y en la cuantificación realizada por la DIAN en la Resolución Sanción No. 900073 del 9 de octubre de 2019 si bien se mencionan el “*saldo a favor objeto de modificación mediante Liquidación Oficial de Revisión y el saldo a pagar luego de la liquidación Oficial de revisión*”, estos no se tuvieron en cuenta para la liquidar la sanción del 20% que hoy se discute, lo que desvirtúa el argumento del demandante, respecto de la vulneración del principio del *non bis in ídem*. Razones anteriores suficientes, que le permiten a este Juez de primera instancia, negar las pretensiones de la presente demanda.

10. DECISIÓN.

Conforme a lo expuesto anteriormente, la decisión a adoptar por este Juzgado será la de negar las pretensiones de la demanda, habida cuenta que, al realizar un análisis de los actos acusados, se advierte que los mismos fueron expedidos respetando los postulados legales y constitucionales como el *non bis in ídem* y el debido proceso.

11. COSTAS Y AGENCIAS EN DERECHO.

Conforme lo disponen los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, numeral 8, al efectuar la valoración de las pruebas obrantes en el proceso, no existe ninguna que indique causación de expensas distintas a los gastos ordinarios del proceso, que son completa responsabilidad del demandante, razón que, al margen de la conducta de las partes, lo que sugiere que no es menester imponer una condena en costas.

En mérito de lo expuesto, el JUZGADO DIECISIETE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE MEDELLÍN, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda invocadas por la sociedad STAMPERIA S.A., en contra de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN, conforme lo expuesto en la parte motiva.

SEGUNDO: Sin condena en costas.

TERCERO: En firme esta providencia archívese el expediente, previas las anotaciones en el sistema.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE



JUAN GUILLERMO CARDONA OSORIO

JUZGADO DIECISIETE ADMINISTRATIVO ORAL DE MEDELLÍN
RADICADO: 0500133301720210003400
DEMANDANTE: LA STAMPERIA S.A.
DEMANDADO: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

JUEZ

Firmado Por:
Juan Guillermo Cardona Osorio
Juez Circuito
Juzgado Administrativo
De 017 Función Mixta Sin Secciones
Medellin - Antioquia

Este documento fue generado con firma electrónica y cuenta con plena validez jurídica,
conforme a lo dispuesto en la Ley 527/99 y el decreto reglamentario 2364/12

Código de verificación: **4b302cdaa65392d22b417fce62db6fd4887ecad440ef199ddca4c8007b1b7738**

Documento generado en 04/05/2023 11:16:36 AM

Descargue el archivo y valide éste documento electrónico en la siguiente URL:
<https://procesojudicial.ramajudicial.gov.co/FirmaElectronica>