

REPÚBLICA DE COLOMBIA



RAMA JUDICIAL

**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA
SUBSECCIÓN A**

Bogotá, D.C., once (11) de marzo de dos mil veinte (2020)

Magistrado Ponente: **LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

Expediente No. : 250002337000201200462-00
Demandante : MAKRO SUPERMAYORISTA S.A.
Demandado : U.A.E. DIAN
Asunto : SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN IMPROCEDENTE

ASUNTOS VARIOS

La empresa MAKRO SUPERMAYORISTA S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho consagrado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicita al Tribunal que declare la nulidad de la Resolución sanción n.º 312412011000042 de 7 de junio de 2011 y la Resolución n.º 900.166 de 17 de julio de 2012, proferidas por la Dirección Seccional de impuestos de Grandes Contribuyente y la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, respectivamente, por medio de las cuales impuso sanción a la sociedad demandante por devolución improcedente, consistente en el reintegro del valor de \$2.252.442.000 más intereses moratorios a que haya lugar, aumentados en un 50%.

Y a título de restablecimiento del derecho solicita se excluya de la base para el cálculo de la sanción por devolución improcedente, la suma correspondiente a la sanción por inexactitud, ya que sobre esta no es posible liquidar intereses moratorios (f. 5).

NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

La parte demandante cita como violados los artículos 13, 29, 363 de la Constitución Política; 670, 634, 683 del Estatuto Tributario.

Como concepto de violación la parte demandante establece los siguientes cargos:

1 Violación de los artículos 670 y 634 del ET

Precisa que la entidad demandada profirió los actos administrativos sobre la base de unos supuestos argumentos que no tienen sustento jurídico, debemos concluir que los fundamentos que tuvo en cuenta la Administración eran falsos.

Resalta que conforme al artículo 670 del ET la sanción por devolución improcedente corresponde al aumento en un 50% de los intereses moratorios liquidados sobre el valor compensado o devuelto de manera improcedente.

Explica que del artículo 670 del ET no se desprende que la sanción por devolución improcedente deba liquidarse teniendo como base la sanción por inexactitud, o cualquier otra, ya que la norma establece el reintegro de las sumas devueltas de forma improcedente, más los intereses moratorios que correspondan aumentados en el 50%.

Expone que los intereses moratorios se causan exclusivamente sobre impuestos, anticipos y retenciones, por lo que la pretensión de la Administración de impuestos de liquidar tomando como base la sanción por inexactitud, es una interpretación manifiestamente contraria al contenido del artículo 634 del ET.

Explica que si se acoge la posición de la DIAN se estaría causando intereses moratorios sobre la sanción por inexactitud, situación que viola el artículo 670 del ET, teniendo en cuenta que en esta norma se establece que los intereses moratorios aumentados en una 50% se calculan sobre las sumas que correspondan, las cuales obviamente no pueden incluir la sanción por inexactitud porque en el momento de la solicitud de devolución no existía.

Cita conceptos de la DIAN y jurisprudencia del Consejo de Estado, señalando que para efectos de la aplicación del artículo 670 del ET, no es posible liquidar intereses moratorios sobre la sanción por inexactitud y en este sentido han manifestado de manera reiterada como la propia doctrina oficial de la DIAN.

Indica que la resolución sanción es nula por vulneración directa al principio non bis in ídem consagrado en el ordenamiento constitucional, en la medida en que según la Administración es posible un doble juzgamiento frente a un mismo hecho realizado, al imponer la sanción por devolución improcedente sobre la sanción por inexactitud.

2. Violación de los artículos 29 y 363 de la Constitución Política y 683 del Estatuto Tributario.

Afirma que en virtud del principio de legalidad la Administración solo puede imponer las sanciones que se encuentran expresamente establecidas en la ley, por lo que en el presente caso, la sanción impuesto en la cual incluyendo la sanción por inexactitud vulnera el principio de legalidad.

Manifiesta que se vulnera el principio de equidad, por cuanto en este principio gravita la obligación de la administración de no exigirle al contribuyente más de lo que la misma ley tributaria ha pretendido.

LA OPOSICIÓN

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, y en concreto sostuvo lo siguiente¹:

Dice que en el proceso de determinación se modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2006 presenta por la sociedad demandante, disminuyendo el saldo a favor inicial de \$4.522.808.000 a \$2.270.366.000, el saldo inicial fue reconocido a la actora mediante Resolución n.º 608-0778 de 5 de julio de 2007, la cual ordenó compensar \$918.445.000 y devolver la suma de \$3.604.363.000.

Menciona que el 7 de diciembre de 2010 formuló pliego de cargo y el 7 de junio de 2011 emitió resolución sanción, mediante la cual impuso sanción por devolución improcedente, consistente en el reintegro del valor de \$2.252.442.000, más los intereses de mora que correspondan, aumentados en un 50%.

¹ Folios 79 a 99 del expediente.

Señala que los actos administrativos acusados están debidamente motivados, por cuanto en la parte motiva de la resolución sanción se expresa los fundamentos fácticos y de derecho que sustentan suficientemente la parte resolutive de las mismas, los cuales corresponden a la realidad demostrada en los diferentes actos expedidos dentro de los procesos administrativos de determinación y sancionatorio.

Aduce «el contribuyente además de recibir el reconocimiento por parte de la Administración de la totalidad del saldo a favor liquidado de manera improcedente a través de la devolución como resultado del proceso de determinación adelantado por la Entidad para verificar la correcta determinación del tributo, se imputa al saldo a favor la sanción por inexactitud impuesta de conformidad con el artículo 647 del ET, generándose así un mayor valor reconocido por la Administración a favor del contribuyente, por cuanto se está descontando del saldo que fue devuelto en su oportunidad».

Advierte que no ha vulnerado el artículo 29 de la Constitución Política, por cuanto los actos administrativos acusados se profirieron en aplicación de la ley, en observancia a los límites que ella misma impone, garantizando los principios fundamentales de imparcialidad, equidad, justicia, eficiencia, con las previsiones existentes.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Corrido el traslado para alegar de conclusión, tanto la **demandante** como la **demandada** reiteraron, en síntesis, lo expuesto en la demanda y la contestación de la demanda (ff. 127-135 y 139-146).

Por su parte, el **Ministerio Público** en escrito de 18 de septiembre de 2013 solicita que se decrete la prejudicialidad hasta tanto se resuelva definitivamente el proceso que cursa ante el Consejo de Estado (ff. 136-138).

CONSIDERACIONES

Se trata de establecer en el *sub-lite* la legalidad de la Resolución sanción n.º 312412011000042 de 7 de junio de 2011 y la Resolución n.º 900.166 de 17 de julio de 2012, proferidas por la Dirección Seccional de impuestos de Grandes Contribuyente y la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, respectivamente, por

medio de las cuales impuso sanción a la sociedad demandante por devolución improcedente, consistente en el reintegro del valor de \$2.252.442.000 más intereses moratorios a que haya lugar, aumentados en un 50%.

De manera concreta y de conformidad con la fijación del litigio realizada en la audiencia inicial, la Sala debe establecer (i) si la sanción por devolución y/o compensación improcedente fue expedida con falsa motivación por incluir en el cálculo de los intereses moratorios la sanción por inexactitud y (ii) si la sanción por devolución y/o compensación improcedente impuesta a la sociedad vulnera los artículos 29 y 363 de la Constitución Política.

Son hechos **probados** en el expediente, los siguientes:

1. El 18 de febrero de 2010 la entidad demandada profirió Liquidación Oficial de Revisión n.º 312412010000004, en la que modificó la declaración privada de la sociedad demandante (ff. 8-20 c.a.).

2. El 3 de diciembre de 2010 la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes expidió pliego de cargos n.º 312382010000168, por incurrir en el hecho sancionable de improcedencia de la devolución y/o compensación del saldo a favor (ff. 38-43 c.a.).

3. El 6 de enero de 2011 la parte demandante dio respuesta al pliego de cargos (ff. 44-65 c.a.).

4. El 7 de junio de 2011 la Administración de impuesto expidió Resolución Sanción n.º 312412011000042, en la cual impuso sanción por devolución y/o compensación improcedente (ff. 121-128 c.a.).

5. El 16 de agosto de 2011 la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción referida (ff. 131-150 c.a.).

6. El 17 de julio de 2012 la entidad demandada profirió Resolución n.º 900.166, por medio de la cual confirmó la resolución sanción (ff. 247-257 c.a.).

Visto lo anterior, y de conformidad con la fijación del litigio, la Sala procede a estudiar de manera conjunta los cargos de la demanda: **(i) si la sanción por devolución**

y/o compensación improcedente fue expedida con falsa motivación por incluir en el cálculo de los intereses moratorios la sanción por inexactitud y (ii) si la sanción por devolución y/o compensación improcedente impuesta a la sociedad vulnera los artículos 29 y 363 de la Constitución Política.

La parte demandante afirma que la DIAN liquidó la sanción por devolución improcedente incluyendo la sanción por inexactitud, lo cual vulnera lo previsto en los artículos 670 del ET y 29 y 363 de la Constitución Política.

El artículo 670 del Estatuto Tributario establece la sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones, en los siguientes términos:

ARTICULO 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 periodo 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 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

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.

De acuerdo a la norma anterior, cuando la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución, el contribuyente deberá reintegrar las sumas devueltas o compensadas en exceso o indebidamente, más los intereses moratorios que correspondan, aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%), esta última corresponde a la sanción por devolución improcedente.

En relación con la base para determinar la sanción por improcedencia de la devolución y/o compensación, la Sección Cuarta, del H. Consejo de Estado, ha indicado²:

1. Base de liquidación de la sanción por devolución improcedente. Principio de legalidad. Reiteración jurisprudencial

3.1.- En virtud de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 670 del Estatuto Tributario, transcrito en el aparte anterior, el contribuyente está en la obligación de reintegrar el valor que la Administración Tributaria devolvió y/o compensó indebidamente a su favor, del cual se benefició sin tener derecho a ello, así como los intereses moratorios sobre dicha suma y la sanción.

3.2.- De acuerdo con dicha norma, la sanción que el legislador previó por devolución o compensación improcedente, corresponde, en estricto sentido, al incremento del 50% de los intereses moratorios, que **se liquidan sobre el mayor impuesto a pagar.**

Acá se debe distinguir que el monto a reintegrar corresponde a la suma que se devolvió o compensó de manera improcedente, pero los intereses de mora se liquidan sobre el mayor impuesto determinado.

Se dice que es respecto de dicho monto, porque en esos términos fue establecido por el Estatuto Tributario, al disponer que “...deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%)”³. (Subrayas fuera del texto).

Norma que a su vez debe armonizarse con el artículo 634 *ibidem*, según el cual, los intereses de mora se causan sobre **los mayores valores de impuestos determinados por la Dian en los actos oficiales:**

“Artículo 634. Sanción por mora en el pago de impuestos, anticipos y retenciones. (...)

Los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados por la administración de impuestos en las liquidaciones oficiales, causarán intereses de mora, a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial (...)”
(Subrayas fuera del texto).

En este entendido, la base para liquidar los intereses por mora **no incluye las sanciones, entre éstas, la sanción por inexactitud.**

² Consejo de Estado. Sentencia de 2 de julio de 2015. C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Expediente interno n.º 18914.

³ Artículo 670 *ib.*

3.3.- Si bien mediante sentencia del 6 de octubre de 2009, la Sección afirmó que los intereses que se liquidan a título de sanción por devolución o compensación improcedente se debían calcular sobre la totalidad de la suma a reintegrar, incluida la sanción por inexactitud, dicha postura fue expresamente rectificada en la sentencia del 10 de febrero de 2011⁴, en la que se expuso:

"Conforme con la norma transcrita [artículo 670 del Estatuto Tributario] para que se tipifique la sanción, la Administración tributaria, mediante liquidación oficial, ha debido rechazar o modificar el saldo a favor objeto de devolución.

Cuando ello ocurre, la autoridad tributaria debe:

- *Exigir el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso*
- *Exigir el pago de los intereses moratorios "que correspondan".*
- *Exigir el pago de una suma equivalente al 50% de los intereses moratorios que corresponda reintegrar.*

Cuando la norma prevé que se exija el pago de "los intereses moratorios que correspondan" debe entenderse que son los que se causan a partir del momento en que se hace exigible la obligación.

(...)

*Ahora, si bien mediante sentencia del 6 de octubre de 2009⁵, la Sala, al resolver cierta litis en la que se discutía si para liquidar los intereses a que se refiere el artículo 670 del E.T. había que detraer la sanción por inexactitud que, con ocasión de la revisión de la declaración privada impone la Administración, dijo que no porque "la norma⁶ es clara en establecer que los intereses moratorios se deben liquidar sobre el (sic) suma a reintegrar, y no hace distinción alguna." En esta oportunidad **la Sala rectifica esa providencia y precisa que los intereses de mora se deben liquidar sobre el mayor impuesto liquidado** y teniendo en cuenta lo anteriormente precisado.*

Lo expuesto no quiere decir que se deba detraer de la "suma a reintegrar" a que hace alusión el artículo 670 del E.T. el valor de la sanción por inexactitud, porque, se insiste, es claro que cuando se confirma judicialmente el monto que en derecho correspondía devolver como saldo a favor de una suma ya devuelta, la compensación que se hace en la liquidación oficial de la sanción de inexactitud con el saldo a favor es teórica y, por tanto, subsiste la obligación de pagarla.

Pero, como el artículo 634 del E.T. sólo prevé la liquidación y pago de intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago de impuestos, anticipos y retenciones a cargo del contribuyente, no es pertinente que se liquiden intereses de mora sobre la sanción de inexactitud, pues no lo prevé así la norma citada.

*Consecuente con lo expuesto, la Sala⁷, con posterioridad a la sentencia del 6 de octubre de 2009, también ha dicho que **la sanción por devolución improcedente,***

⁴ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de febrero de 2011. Radicado No. 17909. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁵ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: WILLIAM GIFALDO GIRALDO. Bogotá, D.C., seis (6) de octubre de dos mil nueve (2009). Radicación número: 25000-23-27-000-2003-02067-01(16706). Actor: PRINTER COLOMBIANA S.A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

⁶ Refiriéndose al artículo 670 del E.T.

⁷ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejera ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá, D.C., quince (15) de abril de dos mil diez (2010). Radicación número: 25000-23-27-000-2002-91637-01(16445). Actor: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Demandado: FIDUCIARIA COLPATRIA S.A.: "Por eso, la norma establece que 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 estricto sentido, corresponde al incremento del 50% de los intereses moratorios que corresponda liquidar. En esta sentencia se precisa que los intereses que corresponden son los que legalmente se deben liquidar sobre el mayor impuesto.

Lo anterior no implica que el contribuyente se exima de pagar el total del valor a reintegrar que, se reitera, corresponde a la diferencia que resulta entre el saldo devuelto mediante resolución debidamente ejecutoriada y el saldo a favor determinado oficial o judicialmente.” (Negrillas fuera de texto).

3.4.- Es entonces, criterio unánime de la Sección, desde el año 2011, que como el artículo 634 del Estatuto Tributario sólo prevé la liquidación y pago de intereses moratorios en el pago de impuestos, anticipos y retenciones a cargo del contribuyente, no deben liquidarse intereses de mora sobre la sanción por inexactitud, pues no lo previó así el artículo 670 *ibidem*⁸.

De manera, pues, que aunque la sanción por inexactitud hace parte del dinero que debe restituirse, lo cierto es que, contrario a lo afirmado por la DIAN, ésta no puede incluirse dentro de la base para liquidar la sanción por devolución o compensación improcedente, porque no fue esa la intención del legislador.

Lo anterior no significa que el contribuyente no esté obligado al pago de la sanción por inexactitud, pues es claro que del saldo a su favor se deduce lo correspondiente a ésta, lo que implica es que **para efectos de calcular los intereses moratorios**, dicha sanción no se tenga en cuenta.

En otras palabras, si bien **el monto a reintegrar por el contribuyente resulta de la diferencia entre el saldo inicial y el saldo final**, para calcular los intereses de mora, que sirven a su vez de base para tasar el 50% que corresponde por sanción por devolución improcedente, **sólo se toma el mayor impuesto a pagar, sin incluir la sanción por inexactitud**. Al respecto, debe tenerse en cuenta que el saldo a favor ya fue devuelto por la Administración, por eso, esa compensación que se hace en la declaración oficial es meramente teórica.

3.5.- Esas limitantes se explican por el carácter restrictivo propio del sistema sancionatorio tributario, como expresión del principio de legalidad y el consecuente respeto a las normas que establecen las conductas sancionables, las sanciones a imponer y la forma de definir las, que, valga decir, constituye un elemento transversal del Estado Social de Derecho, y en materia tributaria, particularmente, **“permite armonizar la necesidad pública de pronta y completa recaudación de los tributos, con los derechos de defensa y contradicción”⁹** de los contribuyentes.

En este caso, la aplicación del principio de legalidad se traduce en la prohibición de variar los mecanismos preestablecidos por el Estatuto Tributario para la fijación de la

en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%). **Este incremento es lo que constituye realmente la sanción por devolución improcedente**, que se impone previo traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder.” (resaltados fuera de texto).

⁸ Al respecto, se pueden consultar, entre otras, las siguientes providencias de la Sección Cuarta de esta Corporación: i) Sentencia del 18 de junio de 2014, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, Radicación número: 25000-23-27-000-2012-00026-01(20187); ii) Sentencia del 18 de junio de 2014, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00325-01(19885); iii) Sentencia del 5 de septiembre de 2013, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00286-01(18120); iv) Sentencia del 11 de octubre de 2012, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00139-01(17704); v) Sentencia del 30 de abril de 2014, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00094-01(19307); vi) Sentencia del 10 de julio de 2014, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00069-01(19212); vii) Sentencia del 23 de abril de 2015, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, Radicación número: 25000-23-27-000-2010-00259-01 (19322).

⁹ Cfr. Corte Constitucional C-571 de julio 14 de 2010. Expediente D-7985. C.P. Dra. María Victoria Calle Correa.

sanción por devolución y/o compensación improcedente, valiéndose de elementos a los que la norma que regula la sanción, no se refirió.

De acuerdo con la jurisprudencia anterior, el contribuyente al que se le haya devuelto una suma en exceso o improcedente por concepto de saldo a favor, es merecedor de la sanción por devolución y/o compensación improcedente a cuyo efecto deberá: *i*) reintegrar las sumas devueltas o compensadas en exceso o improcedentes; *ii*) pagar los intereses moratorios que corresponda y *iii*) pagar la sanción propiamente dicha, es decir, el incremento de los intereses de mora en un 50%.

En ese sentido, de la suma a reintegrar no se debe detraer el valor de la sanción por inexactitud determinada en la liquidación oficial de revisión, pues mientras se mantenga la legalidad de la liquidación oficial, la obligación de pagar la sanción por inexactitud impuesta en el proceso de determinación del tributo, también se mantiene.

Sin embargo, para liquidar y pagar los intereses de mora no hace parte la sanción por inexactitud, ya que estos no se causan sobre sanciones, por expresa disposición legal. En ese sentido, la base para liquidar los intereses de mora es el mayor impuesto determinado, sin incluir la sanción por inexactitud.

En el presente caso, la Sala observa que la sociedad demandante solicitó la devolución del saldo a favor registrado en la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2006 en la suma de \$4.522.808.000; esta solicitud fue resuelta por la Administración de Impuestos de manera favorable mediante la Resolución n.º 608-0778 de 5 de julio de 2007, concediendo la devolución del saldo a favor declarado.

Posteriormente, la entidad demandada en desarrollo del programa de Post devolución inició investigación tributaria para revisar la exactitud de los datos consignados por la contribuyente en su declaración privada, proceso de determinación que culminó con la expedición de la liquidación oficial de revisión en la que se disminuyó el saldo a favor objeto de devolución, así:

CONCEPTO	VALOR DECLARADO	VALOR DETERMINADO
Total impuesto a cargo	664.987.000	1.531.311.000
Autorretenciones	3.569.496.000	3.569.496.000

Otros conceptos	1.620.547.000	1.620.547.000
sanciones	2.248.000	1.388.366.000
Total saldo a pagar	0	0
Total saldo a favor	4.522.808.000	2.270.366.000

Con ocasión de la liquidación oficial de revisión, la entidad demandada inició el proceso sancionatorio pertinente para obtener la devolución de las sumas de dinero devueltas de manera improcedente, lo cual dio lugar a la expedición de los actos administrativos demandados contenidos en la Resolución Sanción n.º 312412011000042 de 7 de junio de 2011 y su confirmatoria la Resolución n.º 900.166 de 17 de julio de 2012.

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Administración indicó *«la sanción por devolución y/o compensación improcedente consiste en el reintegro de la suma de \$2.252.442.000 más los intereses moratorios aumentados en un cincuenta por ciento (50%)»*, ésta decisión con fundamento en lo siguiente:

el valor a devolver como reintegro es el correspondiente a la diferencia del saldo a favor declarado en la liquidación privada y el saldo a favor impuesto en la liquidación oficial, más el pago de intereses moratorios incrementado en un cincuenta por ciento 50%, de tal forma el recurrente no puede afirmar que la sanción por inexactitud, determinada en la liquidación oficial, no puede ser base para calcular el monto de los intereses, sobre los que se determina el incremento del cincuenta por ciento 50%, que en últimas es la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario, puesto que la sanción por inexactitud disminuye el saldo a favor de la declaración objeto de devolución, pues se encuentra involucrada en el saldo a favor solicitado, por lo cual esos recursos fueron entregados a la sociedad cuando se resolvió dicha solicitud, y como se dijo es esa conducta la que tipifica el hecho que da origen a la sanción por devolución improcedente, sin importar como se encuentran constituidos los mayores valores determinados en la liquidación oficial, pues solo basta con que persistan cuantías compensadas o devueltas en exceso para que opere de manera automática la sanción aquí discutida, de tal forma no procede la nulidad por violación del principio de non bis in idem en el estudio de legalidad de la resolución sanción por devolución improcedente.

De lo anterior, en primera lugar, la Sala observa que para la Administración de impuestos la sanción por devolución improcedente corresponde al reintegro de la suma de \$2.252.442.000 más los intereses moratorios aumentados en un cincuenta por ciento (50%), lo cual al tenor de lo dispuesto en el artículo 670 del ET no es cierto, toda vez que la sanción del referido artículo corresponde al aumento de los intereses en un 50%.

En segundo lugar, se advierte que la Administración al momento de establecer la base para calcular los intereses tuvo en cuenta el monto equivalente a \$2.252.442.000 que resulta de la diferencia entre el saldo a favor declarado y el

saldo a favor determinado, incluyendo el valor a pagar por concepto de sanciones, pues según se ve en el acto de liquidación, el valor devuelto de forma improcedente antes de la imposición de las sanciones equivale a \$866.324.000, más no a \$2.252.442.000.

En ese sentido, teniendo en cuenta que la Administración de impuestos le está indicando al contribuyente que la sanción por devolución improcedente consiste en el reintegro de la suma devuelta en cuantía de \$2.252.442.000, más los intereses de mora, está incluyendo en la base para calcular los intereses de mora la sanción por inexactitud y la sanción declarada por el contribuyente, lo cual vulnera el principio de legalidad, pues desborda el alcance del artículo 670 del Estatuto Tributario, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 634 ibídem.

Así las cosas, se concluye que los actos administrativos sancionatorios determinaron una base superior a la que corresponde para liquidar los intereses moratorios incrementados en un 50%, que equivalen a la sanción por devolución improcedente propiamente dicha en los términos establecidos en el artículo 670 del E.T., pues para ello se incluyó el monto a pagar por concepto de sanciones declaradas por el contribuyente y la sanción por inexactitud establecida por el fisco en el acto de liquidación oficial.

Por lo tanto, se advierte que la base para liquidar la sanción por devolución improcedente es la siguiente, una vez se ha detraído el valor determinado por la Administración por concepto de sanciones por inexactitud:

CONCEPTO	VALOR
Saldo a favor declarado sin sanciones	4.525.056.000
(-) saldo a favor determinado sin sanciones	3.658.732.000
BASE PARA LIQUIDAR SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN IMPROCEDENTE	866.324.000

En tales condiciones, se advierte que la base para liquidar los intereses moratorios incrementados en un 50% a título de sanción por devolución improcedente es de \$866.324.000, por lo que el cargo planteado por la demandante está llamado a prosperar.

No obstante, la Sala pone de presente que el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016¹⁰, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció que *“el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”*.

En ese contexto, al compararse la regulación de la sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones consagrada en el artículo 670 del Estatuto Tributario, con la modificación efectuada por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016¹¹, se advierte que la base de la sanción por devolución improcedente pasó de ser del 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, de modo que, en aplicación del principio de favorabilidad dispuesto en el parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, corresponde a la Sala estudiar cual es la ley más favorable para el contribuyente a efectos de determinar la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

¹⁰ **ARTÍCULO 282.** Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTÍCULO 640. APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE LESIVIDAD, PROPORCIONALIDAD, GRADUALIDAD Y FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

(...)

PARÁGRAFO 5o. *El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.*

¹¹ “Artículo 293. Modifíquese el artículo 670 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

“Artículo 670. Sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones. 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:

(...).

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 (...)**”.

Al respecto, el Consejo de Estado, en sentencia de 24 de agosto de 2017 proferida dentro del proceso No. 22704, con ponencia del Dr. Milton Chaves García, así:

Se advierte que, de 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.

Y, de otra, 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. Así mismo, redujo la sanción adicional por utilizar documentos falsos o hacer fraude para obtener la devolución y/o compensación del 500% al 100% del monto devuelto o compensado.

El parágrafo 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 artículo 670 Estatuto Tributario, sin la modificación del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, primero deben calcularse los intereses de mora a cargo de la demandante sobre el mayor impuesto liquidado que, para el caso, asciende a \$815.785.000,¹² y sobre esa suma calcular el 50%, que es lo que corresponde, en realidad, a la sanción por devolución improcedente.

En cambio, en el artículo 670 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, en concordancia con el parágrafo 5º del artículo 282 ibídem, la sanción por devolución improcedente equivale al 20% del valor devuelto indebidamente a la demandante (\$815.785.000), esto es, a \$163.157.000, cifra que, sin necesidad de hacer la operación aritmética correspondiente, resulta menor que el 50% de los intereses que se han causado durante un periodo aproximado de siete (7) años, si se tiene en cuenta que la devolución improcedente tuvo lugar el 5 de febrero de 2010 y que la causación de los intereses cesó el 5 de marzo de 2017, esto es, al cabo de dos (2) años de haberse admitido la demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo [artículo 634 parágrafo 2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 278 de la Ley 1819 de 2016].

Además, al reducirse al 100% la sanción por utilizar documentos falsos o hacer fraude para adquirir una devolución y/o compensación, esta sanción adicional es más favorable para el contribuyente que el 500% del valor de la devolución. En efecto, como el valor de la devolución fue \$815.785.000, el 100% es exactamente el mismo monto.

¹² Valor devuelto y compensado por la DIAN por el desconocimiento de ese monto como impuesto descontable en la liquidación oficial de revisión que, según se advirtió en los antecedentes, quedó en firme.

De acuerdo con lo anterior, se tiene que la sanción por devolución improcedente sin la modificación del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 correspondería en calcular en primera medida los intereses de mora a cargo de la demandante sobre el mayor impuesto liquidado, para el caso en estudio asciende a \$866.324.000¹³, teniendo en consideración que la devolución improcedente tuvo lugar el 5 de junio de 2007 y que la causación de los intereses se suspendió el 13 de febrero de 2015, esto es, dos años después de haberse admitido la demanda ante la jurisdicción de los contencioso administrativo¹⁴, los intereses moratorios corresponde a la suma de \$2.803.067.000, sobre la cual se debe calcular el 50%, que es la sanción de devolución improcedente, lo que da como resultado la suma de **\$1.401.533.500**.

De otra parte, aplicando la modificación contenida en el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 en concordancia con el párrafo 5º del artículo 282 de la ley referida, la sanción por devolución improcedente equivale al 20% del valor devuelto indebidamente a la demandante en cuantía de \$2.252.442.000, esto es **\$450.488.400**.

Verificado lo anterior, la Sala concluye que la norma más favorable para la contribuyente, a efectos de liquidar la sanción por devolución y/o compensación improcedente, es la establecida en la última reforma tributaria que consagra la multa equivalente al veinte por ciento (20%) del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando la Administración Tributaria rechaza o modifica el saldo a favor.

En ese contexto, en aplicación del principio de favorabilidad, se procede a la liquidación de la sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones a cargo de la sociedad demandante bajo los lineamientos previstos en el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 670 del Estatuto Tributario, así:

CONCEPTO	VALOR
Saldo a favor devuelto indebidamente y base para liquidar intereses moratorios	2.252.442.000
Porcentaje sanción por devolución improcedente (artículo 670 E.T.)	20%
TOTAL SANCIÓN	\$450.488.400

¹³ Teniendo en cuenta que fue la base establecida para liquidar los intereses moratorios corresponde a la diferencia del saldo a favor declarado sin sanciones y el saldo a favor determinado por la DIAN sin sanciones.

¹⁴ La demanda se admitió el 13 de febrero de 2013 (f. 63).

Por consiguiente, la Sala anulará parcialmente los actos acusados y a título de restablecimiento del derecho se dispondrá que la sociedad MAKRO SUPERMAYORISTA S.A. tiene la obligación de reintegrar a la DIAN la suma indebidamente devuelta en la suma de \$2.252442.000, pagar los intereses moratorios, conforme al artículo 670 del ET, modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 en concordancia con el párrafo 2º del artículo 634 del ET y la sanción del 20% del valor devuelto improcedentemente, esto es, \$450.488.400, conforme a la liquidación establecida en precedencia.

- Costas

De conformidad con lo previsto en numeral 5 del artículo 365 del CGP, aplicable por expresa remisión del artículo 306 del CPACA,¹⁵ la Sala considera que en el presente caso no hay lugar a condena en costas, toda vez que prosperaron parcialmente las pretensiones de la demanda.

Finalmente, se reconoce personería al doctor Jesús David Rodríguez Morales, como apoderado de la parte demandada, en los términos y para los efectos del poder conferido, visible en el folio 274 del expediente.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta –Subsección A, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Resolución sanción n.º 312412011000042 de 7 de junio de 2011 y la Resolución n.º 900.166 de 17 de julio de 2012, proferidas por la Dirección Seccional de impuestos de Grandes Contribuyente y la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, respectivamente, por medio de las cuales impuso sanción a la sociedad demandante por devolución improcedente, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

¹⁵ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR:** (i) la sociedad MAKRO SUPERMAYORISTA S.A. tiene la obligación de reintegrar a la DIAN la suma indebidamente devuelta en la suma de \$2.252442.000; (ii) pagar los intereses moratorios a que haya lugar, conforme al artículo 670 del ET, modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, en concordancia con el párrafo 2º del artículo 634 del ET y (iii) pagar la sanción del 20% del valor devuelto indebidamente, esto es, \$450.488.400, por las razones expuestas en la parte motiva.

TERCERO: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

CUARTO: Reconocer personería al doctor Jesús David Rodríguez Morales, como apoderado de la parte demandada, en los términos y para los efectos del poder conferido, visible en el folio 274 del expediente.

QUINTO: En firme esta providencia, archívese el expediente, previa devolución del remanente de lo consignado para gastos procesales al demandante y/o su apoderado, deberán cumplirse los requisitos contemplados en la Resolución 4179 de 22 de mayo de 2019, de la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial del Consejo Superior de la Judicatura. Déjense las constancias a que haya lugar.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

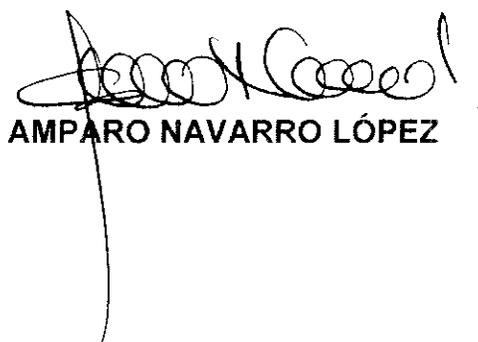
Discutida y aprobada en la sesión realizada en la fecha.



LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO



GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ



AMPARO NAVARRO LÓPEZ

