



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

Bogotá D.C., trece (13) de mayo de dos mil veinte (2020).-

MAGISTRADA PONENTE: Dra. GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2017-01448-00
DEMANDANTE : CLOROX DE COLOMBIA S.A.
DEMANDADO: U.A.E. – DIAN
MEDIO DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
ASUNTO: SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN Y/O
COMPENSACIÓN IMPROCEDENTE

SENTENCIA

La sociedad **CLOROX DE COLOMBIA S.A.** identificada con el NIT. 890.329.438-5, a través de apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicita la nulidad de la Resolución No. 312412016000043 del 25 de abril de 2016, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes le impuso sanción por devolución y/o compensación improcedente; y de la Resolución No. 00003146 de 8 de mayo de 2017 que confirmó la anterior al desatar el recurso de reconsideración.

I. ANTECEDENTES

LA DEMANDA

En la demanda se formulan las siguientes

PRETENSIONES

*“i. **QUE SE DERETE LA SUSPENSIÓN DEL PROCESO** por prejudicialidad, toda vez que la decisión de este asunto depende directamente del fallo que se adopte dentro del proceso en el que actualmente se discute la legalidad de los actos de determinación oficial del impuesto sobre la Renta y complementarios, del año gravable 2010, y que cursa ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, bajo el número de radicado 2015-1945.*

*ii. **QUE SE DECLARE LA NULIDAD** de la Resolución No. 003146 de fecha 8 de mayo de 2017, por la cual se decide un Recurso de Reconsideración, proferida*

por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA de DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN).

*iii. **QUE SE DECLARE LA NULIDAD** la Resolución Sanción No. 312412016000043 de fecha 25 de abril de 2016, proferida por la DIVISIÓN DE GESTIÓN DE LIQUIDACIÓN DE LA DIVISIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE GRANDES COTNRIBUYENTES, de la misma entidad.*

*iv. **SE RESTABLEZCA EL DERECHO** de la sociedad **CLOROX DE COLOMBIA S.A.** en el sentido de no imponer sanción por supuesta devolución improcedente del saldo a favor liquidado en la declaración de Impuesto Sobre la Renta y complementarios del ejercicio fiscal 2010 de conformidad con los fundamentos previamente expuestos” (fl. 32).*

LOS HECHOS

Los hechos que dieron origen a la *litis* y que interesan al proceso son los siguientes:

Refiere que el 5 de agosto de 2011 la demandante presentó su declaración de renta por el año gravable 2010, determinando un saldo a favor de \$2.661´872.000, el cual fue solicitado en devolución el 30 de agosto de 2011, acompañada de una póliza de garantía expedida por ACE Seguros S.A., por lo que se accedió a esta solicitud mediante la Resolución No. 6282-1141 del 22 de septiembre de 2011; sin embargo, el 9 de mayo de 2014 la demandada profirió Liquidación Oficial de Revisión respecto de la mencionada declaración, manteniendo lo argumentado en el requerimiento especial y negando la posibilidad de corrección de la declaración, decisión contra la cual se interpuso recurso de reconsideración, habiendo sido admitido en auto del 31 de julio de 2014 y desatado desfavorablemente a través de la Resolución No. 005.188 del 4 de junio de 2015; precisando que se promovió demanda de nulidad y restablecimiento del derecho a fin de obtener la declaratoria de nulidad de los referidos actos administrativos, la cual fue admitida mediante auto del 21 de enero de 2016, encontrándose pendiente de la expedición de la respectiva sentencia de primera instancia.

Aduce que el 25 de abril de 2016 la demandada profirió la Resolución No. 312412016000043, por medio de la cual le impuso a la demandante, sanción por devolución y/o compensación improcedente, decisión contra la cual el 24 de junio de 2016 se interpuso recurso de reconsideración, el cual fue desatado desfavorablemente a través de la Resolución No. 003.146 del 8 de mayo de 2017, notificada el 22 de mayo de 2017 (fls. 6-7).

NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE SU VIOLACIÓN

La demandante señala como normas violadas:

- Artículos 2, 6, 29, 83, 121, 209, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 104, 107, 634, 670, 683 y 746 del Estatuto Tributario.
- Artículos 3, 9 y 138 del CPACA

En síntesis, sustenta así el concepto de violación (fls. 13-32):

1. Violación de los artículos 29 y 338 de la Constitución Política, por exigir el reintegro de saldos a favor e imponer sanción por devolución improcedente sin que se haya determinado el impuesto sobre el cual se generó dicho saldo a favor

Sostiene que todas las garantías y alcances del Estado Social de Derecho son letra muerta si procedimentalmente se reciben los argumentos tendientes a demostrar la licitud de la declaración privada y de manera paralela se impone una sanción bastante gravosa sobre un hecho que aún no ha sido demostrado y que está siendo objeto de controversia, como es la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2010, puesto que éste se encuentra en discusión ante la jurisdicción contenciosa administrativa.

Expresa que no se puede excusar la Administración en la existencia de un término para imponer la sanción, si la conducta por la que se expone no está demostrada, por ello, si bien la liquidación oficial en virtud de la cual se disminuyó el saldo a favor liquidado por Clorox en su declaración del impuesto de renta del año 2010 se encuentra en discusión, el impuesto aún no se ha determinado, por lo tanto, tanto el contribuyente como la Administración desconocen si el saldo a favor devuelto es correcto o no.

2. Ilegalidad en la actuación de la Administración Tributaria al confundir la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo

Precisa que la sanción impuesta desconoce los derechos de CLOROX porque no tiene en cuenta la contradicción que sobre la liquidación oficial se está realizando, por lo que la sanción resulta infundada debido a que el acto administrativo en que se basa no goza de ejecutoriedad, por tanto, no hace tránsito normal al mundo de la eficacia. Cita sentencia T-382 de 1995 de la Corte Constitucional.

Expone que la mera existencia de un acto administrativo no implica la posibilidad de ejecutarlo, y en el presente caso, la DIAN pone en práctica la ejecutoriedad de la liquidación oficial sin tener todavía tal acto administrativo la ejecutividad que se debe

predicar para ello, por lo que la Administración confunde los conceptos de ejecutividad y ejecutoriedad.

3. Ilegalidad de la actuación de la administración tributaria al pretender desconocer la firmeza de la declaración

Refiere que la sanción por devolución improcedente corre la suerte del acto administrativo por el cual se modifica la declaración privada, de ahí que solo al concluir el proceso jurisdiccional de determinación del impuesto que actualmente está en conocimiento de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, radicado bajo el No. 2015-1945, podrá determinarse la improcedencia de la devolución del saldo a favor registrado en la declaración de corrección presentada por la demandante en el año 2010, y únicamente en ese momento la DIAN podrá ejecutar los actos necesarios para su cumplimiento.

Informa que la declaración de renta del año 2010 de la sociedad actora fue presentada oportunamente, la cual generó un saldo a favor que fue devuelto en cumplimiento de las normas establecidas para ello, no obstante, la DIAN estando en el término para hacerlo, fiscalizó a la demandante por la declaración de renta y profirió la Liquidación Oficial de Revisión, disminuyendo dicho saldo en \$596.445.000, con base en las glosas que actualmente se discuten ante la jurisdicción contenciosa; en consecuencia, hasta tanto no se defina sobre la legalidad de los actos que modificaron la declaración de CLOROX la DIAN no puede exigir el reintegro del saldo a favor e imponer la sanción sobre lo que se discute; es decir, solo hay lugar a la imposición de la sanción cuando la liquidación oficial esté en firme.

4. Ilegalidad de la actuación administrativa por imponer sanción sin haber resuelto la determinación del impuesto sobre la renta

Afirma que a pesar de la independencia de los procesos, el de determinación del impuesto de renta del año 2010 y el de sanción por devolución y/o compensación improcedente, es la liquidación oficial del impuesto la que soporta la sanción, y al igual que la independencia esa correspondencia entre un proceso y el otro ha sido reconocida a nivel jurisprudencial; reiterando que bajo el radicado 2015-1945 cursa ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca proceso de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412014000065 del 9 de mayo de 2014 y la Resolución 005188 del 4 de junio de 2015, lo que obliga a la DIAN a ajustarse a lo dispuesto en la norma y en lo que sobre el mismo decida el juez competente y que pueda modificar la sanción o decaer el acto demandado, por lo tanto, la Administración debe esperar para ejercer el

cobro de la supuesta sanción y por tanto operaría la prejudicialidad como pretensión principal solicitada a través del presente proceso.

Resalta que no es absurdo afirmar que la DIAN está facultada para iniciar el proceso sancionatorio por devolución y/o compensación improcedente aun cuando esté en discusión la liquidación oficial de revisión, como ocurrió en el presente caso, pero hasta tanto no se resuelva de forma definitiva el proceso de determinación del impuesto, no podrá la Administración cobrar la sanción y/o exigir el reintegro del dinero por la supuesta devolución improcedente, pues será la sentencia definitiva de dicho proceso la que determinara la existencia o no del acto sancionatorio.

5. Sanción por devolución y/o compensación improcedente

Aduce que una vez el Tribunal Administrativo de Cundinamarca declare la nulidad de los actos de determinación del impuesto de renta del año 2010 no habrá lugar a la imposición de sanción alguna, dado que un proceso depende del resultado del otro; no obstante, si en gracia de discusión, si los actos son confirmados por el juez competente y en consecuencia fuese aplicable la sanción del artículo 670 del E.T., dicha norma fue modificada por la Ley 1819 de 2016, modificación que determinó que la sanción por devolución y/o compensación improcedente corresponde al 20% del valor devuelto o compensado en exceso más los intereses moratorios liquidados, es decir, dicha sanción es más favorable para el contribuyente, por lo que la misma le debe ser aplicable en virtud del principio de favorabilidad.

2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La entidad demandada se opone a la prosperidad de las pretensiones formuladas, manifestando que las actuaciones administrativas desplegadas se encuentran ajustadas a los principios y a la normatividad que regula la materia, aplicables para el asunto bajo controversia.

Afirma que en los actos administrativos demandados se encuentra demostrada la configuración de los supuestos fácticos que originan la sanción por devolución y/o compensación improcedente, toda vez que dicho saldo fue modificado por una liquidación oficial de revisión.

Señala que, de la lectura del artículo 670 del E.T., se concluye en primera medida, que las devoluciones o compensaciones que la administración realice con base en saldos a favor generados en el impuesto sobre la renta y complementarios o en el impuesto sobre las ventas no constituyen un reconocimiento definitivo a favor del

contribuyente o responsable, en la medida que se encuentra sujeto a la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria; así mismo es claro que la sanción por devolución y/o compensación improcedente, supone como presupuestos para su procedencia que con anterioridad a su imposición se haya adelantado un proceso de determinación por parte de la Administración Tributaria, con ocasión del cual se haya proferido liquidación oficial de revisión disminuyendo o modificando el saldo a favor objeto de devolución o compensación liquidado en la declaración privada, y que dicho acto administrativo haya sido notificado al contribuyente.

Precisa que igualmente el artículo referido, ordena que una vez notificado el acto contentivo de la liquidación oficial de revisión, la Administración debe imponer la sanción correspondiente dentro del término de dos (2) años contados a partir de la notificación del acto de determinación.

Advierte que uno de los supuestos de hecho necesarios para la imposición de la sanción establecida en el artículo 670 del E.T., vigente para los hechos del presente proceso, es que exista una liquidación oficial de revisión que rechace o modifique el saldo a favor devuelto, por lo tanto, es errado considerar como requisito de procedencia la firmeza de la liquidación oficial, en tanto que la norma no lo dispone así; porque aceptar la tesis de la demandante implicaría la pérdida de la facultad sancionatoria de la DIAN.

Sostiene que incurre en un error el demandante cuando afirma que la liquidación oficial de revisión debe estar ejecutoriada para aplicar la sanción, pues lo determinante es expedir y notificar dicha liquidación para que el hecho sancionable acaezca, aunque se encuentre condicionado a la decisión definitiva de la legalidad de la misma.

Con relación a la aplicación del principio de favorabilidad, indica que en los actos acusados ya se dio aplicación a este principio; precisando que la base para el cálculo de los intereses moratorios es el valor total devuelto y/o compensado en exceso, independientemente que dicha diferencia o parte de ella se origine en la liquidación de sanciones en virtud de la liquidación oficial de revisión, por ello, la Administración tiene el derecho a exigir el reintegro de las sumas devueltas con los intereses moratorios, así como a imponer la sanción consistente en el incremento de los intereses moratorios en un 50%.

Frente a la solicitud de suspensión del proceso por prejudicialidad, afirma que en virtud de la independencia y autonomía de los procesos de determinación del

proceso y sancionatorio no le asiste razón a la parte actora, en tanto no es posible predicar la existencia de un estrecho nexo de causalidad entre el asunto que se ventila con relación al proceso de determinación, pues el fallo que se profiera en el proceso instaurado contra los actos de determinación no afectan la legalidad de los actos sancionatorios, ya que bajo el supuesto que el primero fuera fallado en contra de la DIAN, ello no implicaría la ilegalidad del acto sancionatorio por cuanto el mismo se expidió con el rigor legal de la normativa vigente, sino que su efecto natural sería el decaimiento del acto administrativo pero no por ilegal (fls. 95-102).

3. TRÁMITE PROCESAL

Por auto del 18 de enero de 2018 se admitió la demanda (fl. 72 y vto.); el 6 de diciembre de 2018 se dio por contestada la demanda y se fijó fecha y hora para la realización de la Audiencia Inicial prevista en el artículo 180 del CPACA (fl. 121); el 21 de junio de 2019 se surtió la prenotada diligencia, se prescindió de las audiencias previstas en los artículos 181 y 182 del CPACA y se concedió el término de 10 días a los sujetos procesales para alegar de conclusión (fls. 129-136); por auto del 6 de agosto de 2019 se aceptó la excusa por inasistencia a la audiencia inicial presentada por los apoderados principal y sustituto de la parte demandante (fl. 155 y vto.), el proceso ingresó al Despacho de la Magistrada Ponente para proferir sentencia (fl. 154).

4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes presentaron sus alegatos de conclusión reiterando los argumentos expuestos en la demanda y la contestación (fls. 145-153, 137-140).

5. MINISTERIO PÚBLICO

El Agente del Ministerio Público no emitió concepto en esta oportunidad.

6. AGENCIA NACIONAL PARA DEFENSA JURÍDICA DEL ESTADO

La Agencia Nacional para Defensa Jurídica del Estado guardó silencio.

II. CONSIDERACIONES DE LA SALA

COMPETENCIA

Es competente esta Corporación para conocer el presente proceso en primera instancia, por disposición del artículo 152 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

CADUCIDAD

La presente demanda promovida en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho fue interpuesta dentro del término de caducidad previsto en el artículo 138 del CPACA, si se tiene en cuenta que la Resolución No. 003146 del 8 de mayo de 2017 que resolvió el recurso de reconsideración contra la Resolución Sanción No. 312412016000043 del 25 de abril de 2016 fue notificada personalmente el 22 de mayo de 2017 (fl. 64) y la demanda se presentó el 20 de septiembre de 2017 (fl. 35).

CUESTIÓN PREVIA

La sociedad CLOROX DE COLOMBIA S.A., en aplicación del artículo 161 del CGP solicita la suspensión del proceso por prejudicialidad, invocando la dependencia del proceso sancionatorio del de determinación del impuesto de renta 2010, que originó el saldo a favor solicitado en devolución, el cual indica se encuentra en discusión en vía judicial.

Se precisa que el CPACA no regula expresamente la suspensión del proceso por prejudicialidad, por lo que dicha figura debe ser analizada a la luz de lo previsto en los artículos 161 numeral 1º y 162 del CGP, normativa aplicable por remisión del artículo 306 del CPACA; disposiciones que prevén:

“Artículo 161. Suspensión del proceso. El juez, a solicitud de parte, formulada antes de la sentencia, decretará la suspensión del proceso en los siguientes casos:

1. Cuando la sentencia que deba dictarse dependa necesariamente de lo que se decida en otro proceso judicial que verse sobre cuestión que sea imposible de ventilar en aquel como excepción o mediante demanda de reconvención. El proceso ejecutivo no se suspenderá porque exista un proceso declarativo iniciado antes o después de aquel, que verse sobre la validez o la autenticidad del título ejecutivo, si en este es procedente alegar los mismos hechos como excepción.

(...).

Artículo 162. Decreto de la suspensión y sus efectos. Corresponderá al juez que conoce del proceso resolver sobre la procedencia de la suspensión.

La suspensión a que se refiere el numeral 1 del artículo precedente solo se decretará mediante la prueba de la existencia del proceso que la determina y una vez que el proceso que debe suspenderse se encuentre en estado de dictar sentencia de segunda o de única instancia.

La suspensión del proceso producirá los mismos efectos de la interrupción a partir de la ejecutoria del auto que la decreta.

El curso de los incidentes no se afectará si la suspensión recae únicamente sobre el trámite principal.” (Subrayado fuera de texto).

De conformidad con las disposiciones en cita, la finalidad de decretar la suspensión del proceso es evitar que existan pronunciamientos judiciales que sean contradictorios entre sí por ser conexos. Así, quien solicite la suspensión del proceso por la causal denominada jurisprudencial y doctrinariamente como prejudicialidad, debe demostrar que existe una intrínseca relación entre las decisiones judiciales, que hacen que una incida sustancialmente en la otra, sea de forma total o parcial¹.

En el caso *sub examine*, la sociedad actora solicita la suspensión del proceso mientras es resuelta la demanda presentada contra la DIAN en la que se pretende la nulidad de los actos administrativos de determinación, aduciendo que de ser nulos éstos, también lo será necesariamente el acto de sanción por devolución improcedente.

La referida solicitud solo puede ser resuelta cuando el proceso se encuentre en estado de dictar sentencia en segunda instancia, por lo que al encontrarse el proceso en primera instancia, la Sala no es competente para pronunciarse sobre la misma.

PROBLEMA JURÍDICO

De conformidad con la fijación del litigio realizada en la audiencia inicial, el debate se centra en determinar la legalidad de la Resolución Sanción No. 312412016000043 del 25 de abril de 2016, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la UAE-DIAN le impuso a la demandante sanción por devolución y/o compensación improcedente; y de la Resolución No. 003.146 del 8 de mayo de 2017, a través de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la UAE-DIAN confirmó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto; para lo cual, conforme los cargos de nulidad formulados, se hace necesario establecer: (i) si se incurrió en infracción de las normas en que deberían fundarse, en particular los artículos 29 y 338 de la Constitución Política, por exigir el reintegro del saldo a favor e imponer sanción por devolución improcedente sin que se hubiere agotado toda la discusión frente a la determinación del impuesto en el que se generó dicho saldo a favor; (ii) si es

¹ Auto del 19 de abril de 2013 C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, proferido por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, Número de Radicado: 25000 23 27 000 2010 00191 01 (19064).

predicable que se haya confundido la ejecutividad y la ejecutoriedad del acto administrativo que modificó la declaración privada del tributo donde se generó el saldo a favor pedido en devolución; (iii) si es predicable que la Administración desconozca la firmeza de la declaración y si ello determina la nulidad de los actos acusados; (iv) si era procedente imponer sanción sin haberse resuelto la determinación del impuesto de renta; y (v) si había lugar a la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

RÉGIMEN JURÍDICO

El artículo 670 del Estatuto Tributario², prevé la sanción por devolución o compensación improcedente en los siguientes términos:

“Artículo 670. Sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones. <Artículo modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> *Las devoluciones y/o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, y del impuesto sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.*

Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial, rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución y/o compensación, o en caso de que el contribuyente o responsable corrija la declaración tributaria disminuyendo el saldo a favor que fue objeto de devolución y/o compensación, tramitada con o sin garantía, deberán reintegrarse las sumas devueltas y/o compensadas en exceso junto con los intereses moratorios que correspondan, los cuales deberán liquidarse sobre el valor devuelto y/o compensado en exceso desde la fecha en que se notificó en debida forma el acto administrativo que reconoció el saldo a favor hasta la fecha del pago. La base para liquidar los intereses moratorios no incluye las sanciones que se lleguen a imponer con ocasión del rechazo o modificación del saldo a favor objeto de devolución y/o compensación.

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

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

2. El veinte por ciento (20%) del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando la Administración Tributaria rechaza o modifica el saldo a favor.

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

Cuando se modifiquen o rechacen saldos a favor que hayan sido imputados por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, como

² Modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016.

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.” (Subrayado fuera de texto).*

Por su parte, el artículo el artículo 634 vigente para la época, señalaba:

“Art. 634 – Sanción por mora en el pago de impuestos, anticipos y retenciones. *Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, incluidos los agentes de retención, que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago.*

Los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados por la administración de impuestos en las liquidaciones oficiales, causaran 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.

HECHOS PROBADOS

Para resolver el problema jurídico planteado se encuentran acreditados a proceso los siguientes hechos:

1.- El 19 de abril de 2011 la sociedad demandante presentó declaración por el impuesto de renta del año 2010 determinando un saldo a favor en cuantía de \$2.662.160.000 (fl. 27 c.a.), declaración que fue objeto de corrección mediante el formulario con autoadhesivo No. 91000117877154 del 5 de agosto de 2011, disminuyendo el saldo a favor a la suma de \$2.661.872.000 (fl. 28 c.a.), el cual fue solicitado en devolución el 30 de agosto de 2011 (fls. 29 c.a.), solicitud que fue resuelta el 22 de septiembre de 2011 mediante la Resolución No. 1.141, reconociendo el saldo a favor y ordenando la compensación de la suma de \$59.000 y la devolución de \$2.661.813.000 (fls. 34-36 c.a.).

2.- El 14 de noviembre de 2013 la sociedad actora mediante formulario con autoadhesivo No. 91000206482555 del 14 de noviembre de 2013, modificó nuevamente la declaración de corrección, manteniendo el saldo a favor que había sido objeto de solicitud de devolución (fl. 37 c.a.).

3. El 9 de mayo de 2014 la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN profirió Liquidación Oficial de Revisión No. 312412014000065, a través de la cual modificó la liquidación privada presentada disminuyendo el saldo a favor a la cuantía de \$2.065.427.000, e imponiendo sanción por inexactitud por valor de \$367.294.000 (fls. 9-24 c.a.); acto que fue notificado por correo el 13 de mayo de 2014 (fl. 25 c.a.), y confirmando mediante la Resolución No. 005188 del 4 de junio de 2015 (fls. 153-180 c.a.).

4.- El 6 de octubre de 2015 la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN expidió el Pliego de Cargos No. 312382015000127, por medio del cual propuso sanción en contra de la sociedad demandante por devolución y/o compensación improcedente, consistente en reintegrar la suma de \$596.445.000, más los intereses moratorios que correspondan aumentados en un 50% (fls. 57-59 c.a.); la sociedad actora dio respuesta al pliego de cargos dentro del término legal (fls. 76-85 c.a.).

5.- El 25 de abril de 2016 la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes profirió la Resolución Sanción No. 312412016000043, en la cual se determinó:

“PRIMERO: Imponer sanción por devolución improcedente en los términos del inciso 2° del artículo 670 del Estatuto Tributario a la Sociedad CLOROX DE COLOMBIA S.A. con NIT 890.329.438-5, por concepto del Impuesto sobre la renta y complementarios año gravable 2010, consistente en el reintegro de la suma de QUINIENTOS NOVENTA Y SEIS MILLONES CUATROCIENTOS CUARENTA Y CINCO MIL PESOS (\$596.445.000), correspondiente al saldo

a favor devuelto en forma improcedente, más el pago de los intereses de mora correspondientes incrementados en un 50%, como lo establece el Artículo 670 del Estatuto Tributario y de acuerdo a lo señalado en los artículos 634 y 635 ibídem.
(...)” (fls. 188-197 c.a.).

6.- El 24 de junio de 2016 la sociedad actora interpuso recurso de reconsideración contra la anterior resolución sanción (fls. 205-226), el cual fue desatado el 8 de mayo de 2017 mediante la Resolución No. 0003146 confirmando el acto recurrido, pero precisando que la sanción impuesta, en virtud de lo dispuesto en el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, consistiría en reintegrar la suma de \$596.445.000, más los intereses moratorios correspondientes sobre base que no involucre la sanción por inexactitud, y a título de sanción en el equivalente al menor valor entre el incremento del 50% de tales intereses moratorios y/o el 20% del valor devuelto improcedentemente (fls. 257-267 c.a.).

7.- La sociedad actora presentó demanda en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412014000065 del 9 de mayo de 2014, a través de la cual la DIAN modificó su liquidación privada del impuesto de renta del año 2010 y de la Resolución No. 005188 del 4 de junio de 2015, que confirmó el acto recurrido, siendo admitida el 21 de enero de 2016 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta-Subsección “B”, expediente No. 25000-23-37-000-2015-01645-00; y proferida sentencia de primera instancia el 10 de noviembre de 2017, declarando la nulidad parcial de los actos demandados y como restablecimiento del derecho, que la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad CLOROX DE COLOMBIA S.A. correspondería a la suma de \$229.402.000, y que en lo demás se mantendrían los actos demandados; decisión contra la cual se interpuso recurso de apelación, encontrándose el proceso en el Consejo de Estado, surtiendo el recurso interpuesto, según verificación efectuada en el Sistema de Gestión Siglo XXI.

En ese orden de ideas, una vez señalado el marco normativo del asunto objeto de debate y los hechos probados, la Sala descenderá a resolver el problema jurídico planteado.

(i) Si se incurrió en infracción de las normas en que deberían fundarse, en particular los artículos 29 y 338 de la Constitución Política, por exigir el reintegro del saldo a favor e imponer sanción por devolución improcedente sin que se hubiere agotado toda la discusión frente a la determinación del impuesto en el que se generó dicho saldo a favor; (ii) si es predicable que se haya confundido la ejecutividad y la ejecutoriedad del acto administrativo que modificó la declaración privada del tributo donde se generó el saldo a favor pedido en devolución; (iii) si es predicable que la Administración desconozca

la firmeza de la declaración y si ello determina la nulidad de los actos acusados; (iv) si era procedente imponer sanción sin haberse resuelto la determinación del impuesto de renta; y (v) si había lugar a la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

Teniendo en consideración la similitud argumentativa de los cargos de nulidad formulados por la parte actora, se procederá a su estudio de forma conjunta.

Expone la sociedad demandante que los actos acusados vulneran los artículos 29 de la Constitución Política y 670 del E.T., por cuanto se impuso sanción por compensación y/o devolución improcedente sin que estuviere en firme la liquidación oficial de revisión y su confirmatoria, porque los actos acusados fueron expedidos antes que se definiera en vía judicial la legalidad de dichos actos.

El trámite para la expedición de la liquidación oficial de revisión y de la resolución sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones, es diferente e independiente, en la medida en que la primera tiene que ver con la actuación administrativa relacionada con la determinación oficial del tributo, que 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, en tanto que la segunda, se relaciona con el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso, como consecuencia de la modificación del saldo a favor que fue objeto de devolución o compensación.

Sobre la independencia de procedimientos, el Consejo de Estado ha dicho:

“El artículo 670 del Estatuto Tributario dispone que las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y sobre las ventas, no constituyen reconocimiento definitivo a favor de los declarantes. También prevé que si dentro del proceso de determinación, la Administración rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, procede el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados en un 50%. La sanción debe imponerse dentro de los dos años, contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

Así mismo, la norma señala que cuando el recurso contra la sanción por devolución improcedente fuere resuelto desfavorablemente, y estuviere pendiente de resolverse 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 la devolución, la Administración no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso [par. 2 ibídem].

Así pues, la devolución de saldos a favor declarados en renta y ventas tiene carácter provisional, dado el proceso de fiscalización que eventualmente puede

iniciarse respecto de dichos tributos y dentro del cual es posible que tales saldos se modifiquen o rechacen.

Los actos sancionatorios, como la resolución que ordena el reintegro de sumas devueltas o compensadas, hacen parte de una actuación oficial diferente a la de determinación del impuesto. La actuación administrativa relacionada con el reintegro de la devolución efectuada y la correspondiente al proceso de determinación oficial del tributo, son dos trámites distintos y autónomos aun cuando la orden de reintegro se apoye en la actuación de revisión³.

Para la procedencia de la sanción, el artículo 670 del Estatuto Tributario sólo exige la preexistencia de devolución o compensación de un saldo a favor, el rechazo o la modificación del mismo a través de liquidación oficial de revisión y la notificación de ésta.

Aunque la firmeza de la liquidación oficial de revisión no se consagró como requisito de la sanción, la Sala ha señalado que del artículo 670 del E. T. se deduce que para imponerla debe existir una decisión definitiva en vía gubernativa, que rechace o modifique el saldo a favor⁴.

(...)

La Sala ha señalado que si la liquidación oficial del impuesto ha sido sometida a control jurisdiccional y se anula, desaparece el fundamento de la sanción por devolución improcedente y ésta también debe anularse. No significa lo anterior que se confundan los procesos de determinación y sancionatorio, sino que, aunque son diferentes y autónomos, el primero tiene efectos en el segundo⁵ y debe existir correspondencia entre ambas decisiones⁶”.

De ello se infiere que si se declara la nulidad parcial de un acto y se fija un nuevo saldo a favor, la diferencia entre lo efectivamente devuelto según la liquidación privada y el nuevo saldo determinado como consecuencia de la declaratoria de nulidad, debe devolverse a la Administración. También se deduce que si se niega la nulidad de la liquidación oficial de revisión, la sanción por devolución improcedente impuesta debe permanecer incólume”⁷.

Conforme a la jurisprudencia en cita, para la Sala no cabe duda que la actuación administrativa relacionada con el reintegro de la devolución efectuada y la correspondiente al proceso de determinación oficial del tributo, son dos trámites distintos y autónomos, aun cuando la orden de reintegro se apoye en la actuación de revisión.

³ Sentencias de fechas 19 de julio de 2002, Exp. 12866 y 12934, C. P. Dra. Ligia López Díaz y de 23 de febrero de 1996, Exp. 7463 C.P. Dr. Julio E. Correa R.

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 3 de septiembre de 2009 (exp. 16241), M. P.: doctora Martha Teresa Briceño, y de 24 de septiembre de 2009, exp. 16954, M. P. doctor Héctor J. Romero Díaz.

⁵ Ob cit. Nota 2.

⁶ Sentencias de 28 de junio de 2007, exps. 14763 y 15765 (acumulados), CP. Dr. Héctor J. Romero Díaz; 19 de julio de 2002, exps. 12866 y 12934, C. P. Dra. Ligia López Díaz; de 28 de abril de 2005, exp.14149 C. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; y de 24 de septiembre de 2009, exp. 16954, M. P. doctor Héctor J. Romero Díaz.

⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 11 de noviembre de 2009, expediente No. 25000-23-27-000-2005-00056-01(16708), actor: CONSORCIO METALURGICO NACIONAL S. A , demandado: UAE DIAN, C.P. Dr. HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ.

Por su parte la Corte Constitucional, al resolver sobre la exequibilidad del artículo 670 del E.T., expresó⁸:

“(…) la decisión administrativa de devolver el saldo reportado por el contribuyente tiene sólo carácter provisional pues una decisión definitiva sólo puede tomarse cuando culmine el proceso de determinación del tributo y de eventual imposición de sanciones. Sólo en este momento la administración cuenta con todos los elementos de juicio necesarios para liquidar o no un saldo a favor del contribuyente y para definir si hay lugar a su devolución. De allí que en aquellos casos en que hubo lugar a devoluciones y se acredite luego que en la declaración no existen saldos a favor del contribuyente o responsable, la administración tenga derecho a solicitar el reintegro de las sumas devueltas, a exigir el pago de intereses moratorios y a imponer sanciones.
(…)

En ese contexto se entienden las decisiones legislativas contenidas en el artículo 670 del Estatuto Tributario y de acuerdo con las cuales: a. 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. Esta regla de derecho es legítima pues, como se indicó, la actuación que promueve la administración para la realización de una devolución, es previa e independiente del proceso de determinación del tributo. Se trata de una actuación preliminar, en la que se parte de la buena fe del contribuyente o responsable, se adelanta una mínima actividad probatoria y se ordena una devolución que tiene carácter provisional y que sólo constituye un reconocimiento definitivo cuando se acredite que hay lugar a ella tras el proceso de determinación del tributo. b. 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 estos últimos en un cincuenta por ciento (50%); sanción ésta que debe imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.
(…)

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. En este caso debe darse traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder.

En este evento no solo se demuestra que no existe un saldo a favor del contribuyente sino que, además, se acredita que ello no obedeció a una inexactitud en la declaración sino a la utilización de documentos falsos o fraude. Es decir, no se trata de un supuesto en el que un contribuyente, sin intención fraudulenta alguna, incurre en una inexactitud en su declaración en virtud de la cual reporta un saldo a favor, sino que se trata de un evento en el que el contribuyente, de manera deliberada, utiliza documentos falsos o acude a conductas fraudulentas con el fin de engañar a la administración y generar para

⁸ Sentencia C-075 del 3 de febrero de 2004, M.P. Jaime Córdoba Triviño

sí un saldo a favor y una devolución a los que no había lugar. En este tipo de supuestos, la ley consagra una fuerte sanción económica que equivale al 500% del monto devuelto.

(...)” (Subrayas fuera de texto).

Así las cosas, una vez verificado el hecho sancionable en la liquidación oficial, la Administración, en el término legal, debe solicitar el reintegro de la devolución, compensación o imputación improcedente, cobrar los intereses e imponer la sanción, sin que se requiera un pronunciamiento definitivo respecto del proceso de determinación del tributo, pues la única limitante que consagra el parágrafo 2º del artículo 670 del Estatuto Tributario, es la imposibilidad de iniciar el proceso de cobro coactivo de la sanción hasta tanto exista decisión definitiva sobre los actos que determinaron el tributo y dieron origen a la sanción⁹.

La sociedad demandante considera que los actos demandados son nulos habida cuenta que la Administración Tributaria impuso la sanción por devolución y/o compensación improcedente antes que se definiera la legalidad en vía judicial de la liquidación oficial de revisión, y que por lo tanto, la DIAN no podía ejercer actos sancionatorios derivados de la misma hasta tanto no estuviera en firme la liquidación oficial en que se basó la sanción.

Está acreditado a proceso y no es objeto de discusión que la entidad demandada profirió en contra de la sociedad actora la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412014000065 del 9 de mayo de 2014 por medio de la cual modificó la declaración de corrección del impuesto de renta del año gravable 2010 presentada por la sociedad demandante el 5 de mayo de 2011, modificando en la suma de \$2.065.427.000 el saldo a favor de \$2.661.872.000 que fue registrado en la declaración de corrección; debiendo precisarse que el saldo a favor registrado en la declaración privada fue reconocido a favor de la actora mediante la Resolución No. 6282-1141 del 22 de septiembre de 2011; razón por la cual la demandada profirió la Resolución Sanción No. 312412016000043 del 25 de abril de 2016 imponiendo la sanción prevista en el artículo 670 del E.T., ordenando el reintegro de la suma devuelta y/o compensada en forma improcedente por valor de \$596.445. 000 más los intereses moratorios aumentados en un 50%; sanción que fue confirmada mediante la Resolución No. 003146 del 8 de mayo de 2016, precisando que conforme lo previsto en el artículo 670 del E.T., modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, la sanción consistiría en el reintegro de la suma devuelta

⁹ Sentencia del 18 de julio de 2011, del Consejo de Estado-Sección Cuarta exp. 18124, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

improcedentemente, más el pago de intereses moratorios liquidados sobre base que no involucre sanción por inexactitud, y a título de sanción en el equivalente al menor valor entre el incremento del 50% de tales intereses moratorios y/o el 20% del valor devuelto improcedentemente.

En ese orden, como quiera que el saldo a favor de la declaración del impuesto de renta del año 2010, devuelto a la sociedad demandante, fue modificado mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412014000065 del 9 de mayo de 2014, acto que fue debidamente notificado, en aplicación del artículo 670 del E.T. era procedente la sanción impuesta en los actos demandados, y en esa medida, contrario a lo indicado por la sociedad actora, no hubo una aplicación indebida de la referida norma, ni confusión interpretativa respecto de los conceptos de ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo que modificó la declaración privada del tributo donde se generó el saldo a favor pedido en devolución, y menos aún desconocimiento de la firmeza de la declaración, debido a que no había impedimento legal para imponer la sanción por el hecho que la liquidación oficial de revisión estuviera demandada ante la jurisdicción contenciosa administrativa, pues se reitera el proceso liquidatorio y sancionatorio, son trámites distintos y autónomos, tesis que ha sido reiterada por el Consejo de Estado¹⁰, así:

“La Sala parte de reiterar que la DIAN está facultada para iniciar el proceso administrativo sancionatorio por devolución y/o compensación improcedente de saldos a favor (artículo 670 del E.T.), a pesar de estar en discusión la liquidación oficial de revisión, como ocurrió en el presente asunto¹¹.

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

Al respecto, la Sala ha dicho que la declaratoria de nulidad de la liquidación oficial de revisión deriva en la desaparición del supuesto de hecho que justifica la sanción por devolución y/o compensación improcedente y, por consiguiente, también procede la nulidad de la sanción. Pero esto no significa que los dos trámites, el de determinación y el sancionatorio, se confundan, sino que se parte del reconocimiento de los efectos que el primero tiene en el segundo, pues aunque son diferentes y autónomos, se reconoce el efecto que el proceso de

¹⁰ Sentencia del 8 de junio de 2017 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. (E) Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, expediente No. 76001-23-31-000-2010-01130-01(19389).

¹¹ Ver, entre otras, las sentencias de 30 de abril de 2009 (expediente 16777), del 8 de octubre de 2009 (expediente 16608), del 2 de abril de 2009 (expediente 16158) y del 23 de abril de 2009 (expediente 16205).

determinación del impuesto tiene respecto del sancionatorio y la correspondencia que debe existir entre ambas decisiones¹².

Entonces, la anulación de los actos de determinación oficial del tributo implica que el contribuyente tiene derecho a la devolución del saldo a favor declarado y que desaparece el supuesto de hecho que sustenta la sanción. De hecho, la confirmación o anulación parcial de la liquidación de revisión significa que el contribuyente utilizó dineros que pertenecían a la Administración y que debe reintegrarlos, por lo cual procede la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario.”

Por lo expuesto, como quiera que para la expedición de la resolución sanción el artículo 670 del E.T., sólo indica como requisito la debida notificación de la liquidación oficial de revisión que modifica el saldo a favor que fue objeto de devolución, compensación o imputación, y en el presente caso, dicho requisito se cumplió, la DIAN podía expedir la resolución por medio de la cual impuso sanción a la demandante por devolución y/o compensación improcedente, pues la norma solo indica de forma expresa como única limitación cuando está en discusión la liquidación oficial, iniciar acción de cobro, más no la de iniciar el proceso sancionatorio.

Ahora bien, la Sala observa que el 10 de noviembre de 2017 el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta- Subsección “B”, M.P. Dra. Lina Ángela María Cifuentes Cruz, profirió sentencia dentro del proceso No. 25000-23-37-000-2015-01945-00, en el que declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412014000065 de 9 de mayo de 2014, y de su confirmatoria, la Resolución No. 005188 de 4 de junio de 2015; no obstante, dicha nulidad parcial obedeció a la aplicación del artículo 288¹³ de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de

¹² Sentencias del 19 de julio de 2002, expedientes 12866 y 12934, Consejera ponente Ligia López Díaz; del 28 de abril de 2005, expediente 14149, Consejero ponente Juan Ángel Palacio Hincapié; del 28 de junio de 2007, expedientes 14763 y 15765 (acumulados), Consejero ponente Héctor J. Romero Díaz y, del 24 de septiembre de 2009, expediente 16954, Consejero ponente Héctor J. Romero Díaz.

¹³ Artículo 288. Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así:

Artículo 648. Sanción por inexactitud. 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.

Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:

1. Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.
2. Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1o de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5o del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.
3. Del veinte por ciento (20%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5 del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.

reducir la sanción por inexactitud impuesta en los actos referidos, y en esa medida no prosperaron los argumentos de nulidad propuestos contra los actos acusados, subsistiendo la modificación de la declaración de renta del año gravable 2010 presentada por la sociedad demandante, y la modificación del saldo a favor, por lo que la sanción por devolución improcedente conforme al artículo 670 del E.T. sigue siendo procedente, **por lo que no tiene vocación de prosperidad los argumentos de nulidad analizado.**

De otra parte, se debe señalar que la Administración en la resolución sanción demandada ordenó el reintegro de la suma de \$596.445.000, más los intereses moratorios incrementados en un 50%; y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, en aplicación del principio de favorabilidad, determinó que la contribuyente debía reintegrar dicho valor, más los intereses moratorios correspondientes sobre base que no involucre la sanción por inexactitud, más el equivalente al menor valor entre el incremento del 50% de tales intereses moratorios y/o el 20% del valor devuelto improcedentemente; no obstante, la sociedad actora solicita que se aplique el referido principio.

El artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 modificó la tarifa y la base de la sanción prevista en el artículo 670 del E.T., 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 y como quiera que el parágrafo 5 del artículo 282¹⁴ de

4. Del cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la Administración Tributaria y el declarado por el contribuyente, en el caso de las declaraciones de monotributo.

PARÁGRAFO 1o. La sanción por inexactitud prevista en el inciso 1o del presente artículo se reducirá en todos los casos siempre que se cumplan los supuestos y condiciones de que tratan los artículos 709 y 713 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 2o. La sanción por inexactitud a que se refiere el numeral 1 de este artículo será aplicable a partir del periodo gravable 2018.

¹⁴ **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.

Cuando la sanción deba ser liquidada por el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante:

1. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y

b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

2. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

a) Que dentro del año (1) año anterior a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y

b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

Cuando la sanción sea propuesta o determinada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

la Ley 1819 de 2016 consagró el principio de favorabilidad, en el presente caso, era procede, como lo hizo la Administración tener en cuenta la norma modificada para determinar la sanción por devolución y/o compensación improcedente impuesta en los actos demandados.

Ahora bien, establecido que en el presente caso era procedente la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, se debe determinar cuál es la base de liquidación de dicha sanción.

Sobre el particular el Consejo de Estado, ha indicado¹⁵:

“(…)

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.

3. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

- a) Que dentro de los cuatro (4) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y
- b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

4. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

- a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y
- b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

PARÁGRAFO 1o. Habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. El funcionario competente deberá motivarla en el acto respectivo.

PARÁGRAFO 2o. Habrá reincidencia siempre que el sancionado, por acto administrativo en firme, cometiere una nueva infracción del mismo tipo dentro de los dos (2) años siguientes al día en el que cobre firmeza el acto por medio del cual se impuso la sanción, con excepción de la señalada en el artículo 652 de este Estatuto y aquellas que deban ser liquidadas por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante.

El monto de la sanción se aumentará en un ciento por ciento (100%) si la persona o entidad es reincidente.

PARÁGRAFO 3o. Para las sanciones previstas en los artículos 640-1, numerales 1, 2, y 3 del inciso tercero del artículo 648, 652-1, numerales 1, 2 y 3 del 657, 658-1, 658-2, numeral 4 del 658-3, 669, inciso 6o del 670, 671, 672 y 673 no aplicará la proporcionalidad ni la gradualidad contempladas en el presente artículo.

PARÁGRAFO 4o. Lo dispuesto en este artículo tampoco será aplicable en la liquidación de los intereses moratorios ni en la determinación de las sanciones previstas en los artículos 674, 675, 676 y 676-1 del Estatuto Tributario.

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

¹⁵ Sentencia del 2 de julio de 2015 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 11001-03-27-000-2011-00020-00(18914)

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%)¹⁶.” (Subrayas fuera del texto).

*Norma que a su vez debe armonizarse con el artículo 634 ibídem, 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.***

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 rectificadas en la sentencia del 10 de febrero de 2011¹⁷, 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.
(...)*

¹⁶ Artículo 670 ib.

¹⁷ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de febrero de 2011. Radicado No. 17909. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Ahora, si bien mediante sentencia del 6 de octubre de 2009¹⁸, 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 norma¹⁹ 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 previó así la norma citada.

Consecuente con lo expuesto, la Sala²⁰, con posterioridad a la sentencia del 6 de octubre de 2009, también ha dicho que la sanción por devolución impropia, 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

¹⁸ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO 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.

¹⁹ Refiriéndose al artículo 670 del E.T.

²⁰ 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 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 impropia, que se impone previo traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder.” (resaltados fuera de texto).

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 ibídem²¹.

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”**²² 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 sanción por devolución y/o compensación improcedente, valiéndose de elementos a los que la norma que regula la sanción, no se refirió. (...)

Con el artículo 670 del E.T., antes de la modificación efectuada por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, la sanción por devolución improcedente, en estricto sentido, correspondía al incremento del 50% de los intereses moratorios que corresponda

²¹ 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).

²² Cfr. Corte Constitucional C-571 de julio 14 de 2010. Expediente D-7985. C.P. Dra. María Victoria Calle Correa.

liquidar; debiendo precisarse que los intereses que corresponden son los que legalmente se deben liquidar sobre el mayor impuesto determinado; y con la modificación, la sanción corresponde al 20% del valor indebidamente devuelto objeto de reintegro.

La Alta Corporación²³ sobre la aplicación del principio de favorabilidad en los procesos de sanción por devolución improcedente indicó:

“(…)

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 contribuyente sobre el saldo a favor devuelto de manera improcedente que, para el caso, asciende a \$67.652.000, y sobre esa suma calcular el 50%, que es lo que corresponde, en realidad, a la sanción por devolución improcedente²⁴.

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 5° del artículo 282 ibídem, la sanción por devolución improcedente equivale al 20% del valor devuelto indebidamente a la contribuyente (\$67.652.000), esto es, a \$13.530.400, cifra que, sin necesidad de hacer la operación aritmética correspondiente, resulta menor que el 50% de los intereses que se han causado durante un período aproximado de siete (7) años, si se tiene en cuenta que la devolución improcedente tuvo lugar el 22 de junio de 2010 y que la causación de los intereses cesó el 23 de abril 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].

(…)”

Aplicando el precedente judicial transcrito, se tiene que si en el presente caso, se calcula la sanción conforme con el artículo 670 Estatuto Tributario, sin la modificación del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, ésta correspondería al reintegro de la suma devuelta y/o compensada de forma improcedente, que para el caso, asciende a \$596.445.0000, más sus respectivos intereses moratorios, aumentados en un 50%, que es lo que corresponde, en realidad, a la sanción por devolución improcedente.

Pero si se aplica el artículo 670 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, en concordancia con el parágrafo 5° del artículo 282 ibídem,

²³ Sentencia del 20 de septiembre de 2017 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dr. Milton Chaves García, expediente No. 25000-23-37-000-2015-00337-01(22700).

²⁴ Se recuerda que la COMERCIALIZADORA SOLOPIES Y ACCESORIOS E.U., en la declaración de IVA del 1 bimestre del 2010, determinó un saldo a pagar de \$132.244.000.

la sanción por devolución improcedente sería equivalente al 20%²⁵ del valor compensado indebidamente a la demandante (\$596.445.000), esto es, a \$119.289.000, cifra que resulta menor que el 50% de los intereses que se han causado durante un período de 8 años y 4 meses, si se tiene en cuenta que la devolución improcedente tuvo lugar el 22 de septiembre de 2011²⁶ y que la causación de los intereses se suspendió el 18 de enero de 2020, esto es, dos años después de haberse admitido la demanda²⁷ ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, de conformidad con lo previsto en el artículo 634 parágrafo 2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 278 de la Ley 1819 de 2016²⁸, en cuyo evento el 50% de los intereses moratorios correspondería a \$732.685.500

Ahora bien, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra la resolución sanción, si bien se hizo referencia a la modificación del artículo 670 del E.T. por parte de la Ley 1819 de 2016 y a la aplicación del principio de favorabilidad, dicha aplicación no se hizo de forma expresa, sino que se determinó la sanción en el equivalente del menor valor entre el incremento del 50% de los intereses moratorios y/o el 20% del valor devuelto improcedente, cuando conforme lo expuesto en precedencia, y aplicando materialmente el principio de favorabilidad es más benéfico para el contribuyente que la sanción sea determinada conforme lo dispuesto en el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, es decir, sobre el 20% del valor devuelto improcedente.

En esa medida, la Sala procede en virtud del principio de favorabilidad a aplicar el artículo 670 del E.T con la modificación introducida por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016; en consecuencia se declarará la nulidad parcial de los actos acusados, y a título de restablecimiento del derecho, que la sociedad CLOROX DE COLOMBIA S.A., por sanción por compensación improcedente respecto del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, debe (i) reintegrar a la DIAN Quinientos noventa y seis millones cuatrocientos cuarenta y cinco mil pesos m/cte (\$596.445.000), que es la suma indebidamente devuelta; (ii) pagar los intereses

²⁵ Si se tiene en cuenta que mediante Liquidación Oficial de Revisión No. 312412014000065 del 9 de mayo de 2014 la Administración modificó el saldo a favor declarado en la declaración de renta del año 2010 de \$2.661.872.000 a \$2.065.427.000.

²⁶ Fecha de expedición de la Resolución No. 6282-1141 por medio de la cual se compensó y devolvió la suma de \$2.661.872.000 a la demandante (fl. 34-35 c.a).

²⁷ La demanda fue admitida por auto del 18 de enero de 2018 (fl. 72).

²⁸ “Artículo 634. Intereses Moratorios. (...)

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

moratorios a que haya lugar y (iii) pagar la sanción del 20% del valor devuelto indebidamente, esto es, \$119.289.000.

Respecto de la condena en costas, y aplicando la posición jurisprudencial del Consejo de Estado²⁹, de conformidad con las reglas previstas en los numerales 1° y 8° del artículo 365 del CGP, aplicable por remisión del artículo 306 del CPACA, que prevén la condena en costas a la parte vencida en el proceso, y que habrá lugar a éstas cuando aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación, la Sala verifica que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas a cargo de la entidad demandante, **por lo que no se le condenará en costas.**

Finalmente, el Consejo Superior de la Judicatura expidió el Acuerdo No. PCSJA20-11549 del 7 de mayo de 2020, por medio del cual prorrogó la suspensión de términos, amplió sus excepciones y adoptó otras medidas por motivos de salubridad pública y fuerza mayor, disponiendo en su artículo 5°, entre otras, como excepción a la suspensión de términos en materia de lo contencioso administrativo, los procesos que se encuentran en estado de dictar sentencia, así como sus aclaraciones y adiciones; y que dichas decisiones se notificaran electrónicamente, pero los términos para su control o impugnación seguirán suspendidos hasta tanto el Consejo Superior así lo disponga; razón por la cual la presente sentencia se notificará a las partes vía correo electrónico, precisando que los términos para apelación iniciarán una vez lo disponga la Alta Corporación.

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: DECLÁRASE la NULIDAD PARCIAL de la Resolución Sanción No. No. 312412016000043 del 25 de abril de 2016, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN le impuso a la demandante sanción por devolución y/o compensación improcedente; y de la Resolución No. 003146 del 8 de mayo de 2017,

²⁹ Sentencia del 6 de julio de 2016 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 25000-23-37-000-2012-00174-01, y sentencia del 30 de agosto de 2016 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 050012333000201200490-01 [20508].

a través de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN confirmó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE que CLOROX DE COLOMBIA S.A. a título de sanción por devolución improcedente respecto del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, debe (i) reintegrar a la DIAN la suma de Quinientos noventa y seis millones cuatrocientos cuarenta y cinco mil pesos m/cte (\$596.445.000), que es la suma indebidamente devuelta; (ii) pagar los intereses moratorios a que haya lugar y (iii) pagar la sanción del 20% del valor devuelto indebidamente, esto es, Ciento diecinueve millones doscientos ochenta y nueve mil pesos m/cte (\$119.289.000), de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

TERCERO: No se condena en costas, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

CUARTO: De conformidad con lo previsto en el artículo 5° del Acuerdo No. PCSJA20-11549 del 7 de mayo de 2020 del Consejo Superior de la Judicatura, **NOTIFIQUESE** electrónicamente la presente providencia así:

- A la parte demandante, quien actúa a través de los Drs. Camilo Torres Romero y Luisa Fernanda Correa Hurtado, a los correos camilo.torresjr@tower-consulting.com y luisa.correa@tower-consulting.com.

- A la DIAN, quien actúa a través de la Dra. Carmen Adela Cruz Molina, al correo notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co.

- Al Ministerio Público al correo djbernal@procuraduria.gov.co.

Precisándose que los términos para apelación empezaran a correr una vez se disponga el levante de suspensión de términos por parte del Consejo Superior de la Judicatura

QUINTO: En firme, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del excedente de gastos del proceso, teniendo en consideración lo previsto en la Resolución No. 4179 del 22 de mayo de

2019 de la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial del Consejo Superior de la Judicatura. Déjense las constancias del caso.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE

Constancia: El proyecto de esta providencia fue estudiado y aprobado en sesión virtual de la fecha. Las firmas del documento son digitalizadas y se incorporan por cada magistrado.

LOS MAGISTRADOS



GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ



AMPARO NAVARRO LÓPEZ



LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO