



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL META

Villavicencio, quince (15) de julio de dos mil veintiuno (2021)

SALA DE DECISIÓN ESCRITURAL No. 5

MAGISTRADA PONENTE: CLAUDIA PATRICIA ALONSO PÉREZ

RADICACIÓN:	50 001 23 31 000 2011 00693 00
ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	CLÍNICA MARTHA SA
DEMANDADO:	DIRECCIÓN DE IMPUESTO Y ADUANAS NACIONALES

Revisado detalladamente el proceso de la referencia, en cuanto a los presupuestos de la acción, de la demanda y del procedimiento, encuentra la sala que se han cumplido a cabalidad y no se advierte la existencia de causal de nulidad procesal, razón por la cual se procede a proferir la decisión de fondo correspondiente.

A N T E C E D E N T E S

1. SÍNTESIS DE LA DEMANDA¹:

Ante esta jurisdicción, en ejercicio de la acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho consagrada en el artículo 85 del C.C.A., concurre la CLÍNICA MARTHA SA, en contra de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN- para obtener la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- **Resolución No. 222412010000108 del 30 de julio de 2010**, por medio de la cual se impuso una sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones en la vigencia fiscal 2006.
- **Resolución No 900134 del 22 de julio de 2011**, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración en contra de acto anterior de manera desfavorable.

¹ Ver páginas 2-15 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.19.01 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:19:13 P. M.

Como restablecimiento del derecho, solicita se declare la firmeza de la Resolución 192 del 18 de diciembre de 2007 mediante la cual se resuelve la solicitud de devolución, compensando la suma de \$318.160.000 y devolver \$1.097.744.000.

El sustento fáctico relevante, lo narra el apoderado de la parte actora informando que la CLINICA MARTHA SA presentó su declaración de impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2006 el día 29 de mayo de 2007.

Luego de ello, presentó el 28 de noviembre de 2007 solicitud de devolución y/o compensación con garantía por la suma del saldo a favor, esto es, \$1.416.990.000, cifra reconocida mediante Resolución No. 192 del 18 de diciembre de 2007.

Posteriormente, en Resolución 222412010000108 del 30 de julio de 2010 se impuso sanción por improcedencia en la devolución, ordenándose el reintegro de la suma devuelta y/o compensada, junto con los intereses incrementados en un 50%. Frente a esta decisión se presentó recurso de reconsideración, el cual se resolvió de manera desfavorable.

En el acápite de disposiciones violadas señala como vulneradas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículos 670 del Estatuto Tributario
- Artículo 170 del CPC.

Como concepto de violación, expuso el demandante que la vulneración de los artículos 29 de la Constitución y 670 del Estatuto Tributario radica en que se desconocieron los requisitos regulan la sanción por devolución y/o compensación ya que la liquidación oficial de revisión sobre la declaración de renta y complementarios de 2006, que sirvió de sustento a la sanción, no se encuentra en firme, es decir, que la sanción se fincó en un hecho incierto y no consolidado.

Aduce que cuando se presenta demanda contra la liquidación oficial de revisión ante el Contencioso Administrativo, necesariamente el resultado incide sobre la sanción y por ello no puede iniciarse su cobro hasta tanto tener claro el valor a pagar a la administración tributaria.

Indica que la DIAN *"confunde el término a partir del cual se cuenta el plazo para proferir el pliego de cargos, con el valor base para el mismo o lo que es lo mismo, con el acto previo necesario para proferir el pliego"*. La norma indica que la administración cuenta con 2 años para imponer la sanción, los cuales debe contarse desde la fecha de notificación de la liquidación de revisión, *"pero no quiere decir que sea exclusivamente*

sobre este valor, pues es claro que tal valor solo adquiere firmeza ya sea por no interposición de recursos, renuncia del mismo o fallo del presentado.”

También reprocha el error contenido en la parte resolutive de la Resolución que confirmó el recurso de reconsideración presentado contra la Resolución 222412009000009 del 27 de diciembre de 2009, pues no se indica esta fecha sino el 27 de diciembre de 2010.

En cuanto al artículo 170 del CPC, indica que el mismo se encuentra vulnerado toda vez que no se ha decretado la prejudicialidad en el proceso sancionatorio. Esto por cuanto la administración debió suspender el proceso y esperar el fallo definitivo del recurso de reconsideración y el fallo dentro del proceso de Nulidad y Restablecimiento del Derecho adelantado contra la liquidación oficial.

2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA:

La apoderada de la DIAN contestó la demanda², indicando que de acuerdo a la jurisprudencia del Consejo de Estado el proceso de imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, es independiente a la firmeza y ejecutoria de la liquidación oficial de revisión.

Además, aduce que la restricción contenida en el parágrafo 2 del artículo 670 del ET, *“no se predica de la facultad de imponer sanciones, pues basta con que exista la conducta para imponer la sanción”*, diferente es el cobro de esa sanción que si está vedado.

Seguidamente, explica que en los casos en que después de analizar la vigencia fiscal correspondiente en la que se hicieron devoluciones, se demuestra que en la declaración no existen saldos a favor del contribuyente, la administración tiene la facultad de solicitar el reintegro de esos dineros junto el pago de los intereses moratorios.

De manera que, no se ha vulnerado el debido proceso, ni la norma tributaria, pues la sanción impuesta no depende de la ejecutoria de la liquidación oficial de revisión sino de la notificación de la misma.

Frente a los supuestos errores de transcripción en que se incurrió en el Resolución 900197 del 17 de diciembre de 2010, explica que esta no es la instancia procesal para ese debate por cuanto la legalidad de este acto está siendo debatida en otro proceso.

² Ver páginas 87-94 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.19.01 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:19:13 P. M.

3. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN Y CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO:

Otorgada la oportunidad final de alegaciones³, la parte demandada reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda⁴.

La parte demandante también hizo uso de este derecho⁵ reiterando lo expuesto en la demanda, adicionando que *"En el sentir de la DIAN, basta con que se notifique la liquidación oficial de revisión para que esta habilite, inmediatamente, la instrucción del proceso sancionatorio y empiece a correr el término de los dos años. Sin embargo, esta posición amén de ser extremadamente legalista, no consulta los principios del debido proceso que han sido de especial consideración por parte del Consejo de Estado en los pronunciamientos que se han ocupado de la correcta interpretación del artículo 670 del estatuto tributario"*.

De igual forma, comenta que se pidió la aplicación de la prejudicialidad por existir el proceso con radicado 50001233100020110021300 en el que se debate la nulidad de la liquidación oficial de revisión y el acto de la confirmó, de las cuales se desprende la sanción que se discute en este proceso.

Por su parte, el Ministerio Público, guardó silencio en esta etapa procesal.

4. SUSPENSIÓN POR PREJUDICIALIDAD:

En auto del 24 de junio de 2015⁶, se decidió suspender el presente proceso por prejudicialidad contencioso administrativa respecto del expediente radicado No. 50001233100020110021300, disponiéndose que *"Una vez se demuestre la ocurrencia de los presupuestos necesarios para su reanudación, ésta deberá determinarse mediante auto"*.

Así pues, al cumplirse con el presupuesto exigido por el artículo 172 del C.P.C., esto es, que existe providencia ejecutoriada que puso fin al proceso que dio origen a la

³ Ver páginas 128 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.19.01 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:19:13 P. M.

⁴ Ver páginas 129-137 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.19.01 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:19:13 P. M.

⁵ Ver páginas 148-155 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.19.01 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:19:13 P. M.

⁶ Ver páginas 185 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.19.01 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:19:13 P. M.

suspensión, mediante auto del 3 de junio de 2021⁷, se dispuso reanudar el trámite del proceso tras indicarse que "en el radicado No. 50001233100020110021300 se dictó sentencia de primera instancia el 2 de diciembre de 2014 por este mismo Tribunal, la cual fue recurrida y remitida al Consejo de Estado, quien mediante sentencia del 19 de febrero de 2020 decidió confirmar la decisión.", cuyo obediencia se dispuso el 27 de enero del año que avanza, una vez recibido del superior⁸.

En esas condiciones procede la Sala a dictar sentencia en el asunto, de acuerdo con las siguientes,

CONSIDERACIONES

I. Competencia:

Este tribunal administrativo es competente para fallar en aplicación a lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 132 del C.C.A.

II. Problema Jurídico:

En el caso bajo estudio, el asunto jurídico por resolver se centra en establecer si los actos administrativos contenidos en la Resolución No. 222412010000108 del 30 de julio de 2010, por medio de la cual se impuso una sanción por improcedencia de las devoluciones en la vigencia fiscal 2006 y Resolución No. 900134 del 22 de julio de 2011, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración en contra de acto anterior de manera desfavorable, están viciados de nulidad por infracción de las normas en que debían fundarse, y en consecuencia debe cobrar vigencia el acto administrativo que resolvió favorablemente la solicitud de devolución.

Para tal efecto, la sala considera pertinente efectuar el estudio de la *sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones*, para posteriormente realizar el análisis de subsunción en el *caso concreto* de acuerdo con los elementos probatorios allegados en debida forma al proceso, en el que se abordará el asunto teniendo en cuenta la decisión emitida el pasado 19 de febrero de 2020 por el Consejo de Estado dentro del proceso radicado 50001233100020110021300, sobre la legalidad de los actos que sirvieron de soporte a la sanción aquí debatida.

⁷ Ver documento 07AUTOORDENA.PDF, de la actuación AUTO ORDENA, registrada en la fecha y hora 3/06/2021 11:25:21 A. M.

⁸ Según actuación registrada en SigloXXI - <https://consultaprocesos.ramajudicial.gov.co/Procesos/NumeroRadicacion>

III. Sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones:

En cuanto a la sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones el artículo 670 del Estatuto Tributario⁹ establece lo siguiente:

"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 período siguiente, la Administración exigirá su reintegro, incrementado en los intereses moratorios correspondientes.

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

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

PARAGRAFO 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."

Al respecto el Consejo de Estado en la providencia del 20 de agosto de 2020¹⁰ unificó su jurisprudencia en torno a este tema, dado el "*volumen de litigios que versan sobre la referida sanción, en los cuales se plantea la ilegalidad del acto sancionador por cuenta de la falta de firmeza de la actuación administrativa en la que se determinó el monto del saldo a favor susceptible de devolución o compensación; y porque se requieren criterios uniformes sobre la aplicación de la modificación que le introdujo a la sanción el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016*".

⁹ Texto modificado por la Ley 223 de 1995 vigente a la fecha del año fiscal que ocupa a la sala (2006)

¹⁰ Consejo de Estado. Sección Cuarta. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez. Rad: 25000-23-37-000-2015-00379-01(22756) 2020CE-SUJ-4-001. Actor: COMPASS GROUP SERVICES COLOMBIA SA. Ddo: DIAN.

Para tales efectos trajo a colación diversas providencias proferidas por la Corporación¹¹, para concluir que conforme a lo descrito en el artículo 670 del Estatuto Tributario: i) las devoluciones o compensaciones de los saldos a favor de los contribuyentes no son un reconocimiento definitivo, pues están sujetas a revisión por la autoridad tributaria; ii) una vez notificada la liquidación oficial de revisión que modifica el saldo a favor del contribuyente que fue objeto de compensación o devolución “la Administración está habilitada para exigir su reintegro e imponer la sanción por compensación o devolución improcedente que sea del caso, para lo cual la resolución sancionadora debía expedirse «dentro del término de dos años contados a partir de que se notifique la liquidación oficial de revisión» (en la redacción que el artículo 131 de la Ley 223 de 1995 le dio al artículo 670 del ET) o «dentro de los tres (3) años siguientes a la presentación de la declaración de corrección o la notificación de la liquidación oficial de revisión» (que es lo que contempla la versión actual del artículo 670 del ET, modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016), sin que al efecto sea exigible que el acto de liquidación haya quedado en firme previamente.”; y iii) los actos sancionadores y los de determinación oficial del impuesto son actuaciones diferentes que se tramitan en procedimientos diferentes y hechos independientes.

De igual forma, se expuso que la modificación al artículo 670 ibídem introducida por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, lo fue en términos favorables al contribuyente infractor, ya que por ende, en aplicación del artículo 29 de la Constitución, a los casos anteriores a la citada ley también debe aplicarse este contenido normativo por resultar más favorable al sancionado.

Así mismo, explicó que “resulta perentorio excluir de la base de cálculo de la sanción el monto que corresponda a otras multas tributarias que hayan coadyuvado en la disminución del saldo a favor que se determinó como improcedente, ya fuera en una liquidación oficial de revisión o en una declaración de corrección. Así, por prescripción del artículo 29 de la Constitución”.

En ese orden de ideas, se fijaron las siguientes reglas de unificación, las cuales son aplicables a los asuntos que están pendientes de decisión administrativa y judicial, veamos:

“Unificar la jurisprudencia del Consejo de Estado la determinación e imposición de la sanción por devolución o compensación improcedente, consagrada en el artículo 670 del ET, para adoptar las siguientes reglas:

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

¹¹ “[Sentencia del] 06 de junio y del 01 de agosto del 2019 (exps. 22419 y 23024, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 02 de octubre de 2019 (exp. 23867, CP: Milton Chaves García) y del 29 de abril del 2020 (exp. 22507, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez)”

- (ii) *En todos los casos, se debe excluir de la base de cálculo de la sanción por devolución o compensación improcedente regulada en el artículo 670 del Estatuto Tributario (en la redacción del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016), el monto de otras sanciones administrativas tributarias que hayan disminuido la cuantía del saldo a favor susceptible de ser devuelto o compensado.*
- (iii) *Las anteriores reglas jurisprudenciales de unificación rigen para los trámites pendientes de resolver en sede administrativa y judicial. No podrán aplicarse a conflictos decididos con antelación."*

Entonces es bajo estos presupuestos que se resolverá el caso concreto en este proceso.

IV. Caso Concreto:

En el caso bajo estudio, se demandó la nulidad de la Resolución Sanción No. 222412010000108 del 30 de julio de 2010¹², por medio de la cual se impuso sanción a la demandante por *"el hecho sancionable: 8. Improcedencia en las Devoluciones y/o Compensaciones al contribuyente CLÍNICA MARTHA S.A., Nit 892001588, de conformidad con lo expuesto en la parte considerativa del presente acto administrativo. En consecuencia ordenar el reintegro de la suma devuelta y/o compensada en forma improcedente, por valor de UN MIL CUATROCIENTOS DIEZ Y SEIS MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA MIL PESOS/MCTE. (\$1.416.990.000), más los intereses moratorios aumentados en un cincuenta por ciento (50%)"*.

De la explicación sumaria de esta decisión¹³, según lo dicho por la DIAN, se extrae que la CLÍNICA MARTHA SA presentó su declaración de renta del año gravable 2006 el 29 de mayo de 2007, presentando un saldo a favor de \$1.416.990.000¹⁴, los cuales fueron solicitados el 28 de noviembre de 2007¹⁵, especificándose que el monto a compensar era de \$319.246.000 y a devolver de \$1.097.744.000, lo cuales fueron reconocidos en Resolución No. 192 del 10 de diciembre de 2007 (que no obra en el expediente), pero compensando la suma de \$318.160.000 y devolviendo la suma \$1.097.744.000¹⁶.

¹² Ver página 27 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.19.01 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:19:13 P. M.

¹³ Ver página 29 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.19.01 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:19:13 P. M.

¹⁴ Ver página 47 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.20.21 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:20:28 P. M.

¹⁵ Ver página 36 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.20.21 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:20:28 P. M.

¹⁶ Según se extrae de la Resolución 900134 del 22 de julio de 2011 página 38 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.19.01 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:19:13 P. M.

Seguidamente, se tiene que mediante auto del 9 de enero de 2008¹⁷ se ordenó por parte de la DIAN iniciar investigación por el programa devolución con garantía, la cual conllevó a proferir el requerimiento especial del 16 de junio de 2009¹⁸, proponiendo modificar la liquidación privada presentada el 29 de mayo de 2007.

Según se describe en la Resolución 900134 del 22 de julio de 2011¹⁹ (sobre la que se aludirá más adelante), *"La administración dentro del expediente DG 2006 2008 2009, previo Requerimiento Especial No. 22238200900003 del 16 de junio de 2009 (folios 123 a 150), practicó la Liquidación Oficial de Revisión No. 2241200900009 el 27 de noviembre de 2007 (sic), mediante la cual modificó la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementario del año gravable 2006 y determinó un saldo a pagar por la suma de \$6.319.274.000 (folios 8 a 26), contra la cual fue interpuesto recurso de reconsideración, hoy resuelto mediante Resolución No. 622-9000197 el 17 de diciembre de 2010, notificada el 24 de diciembre de 2010, con la que se confirmó el acto impugnado."*

Posteriormente, el 6 de enero de 2010²⁰, se profirió auto de apertura de investigación por el año gravable 2006, por el programa sanción por devolución improcedente, que finalmente conllevó a la expedición de la citada Resolución Sanción No. 222412010000108 del 30 de julio de 2010²¹, la cual fue objeto de recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante Resolución 900134 del 22 de julio de 2011²², confirmando íntegramente la anterior decisión. Este acto también fue demandado en este proceso.

En resumen, tenemos que en el asunto, la CLÍNICA MARTHA SA presentó al declaración privada de renta por el año gravable 2006, en la que se evidenció un saldo a favor de \$1.416.990.000, cuya devolución y/o compensación solicitó ante la DIAN. De dicha actuación surgieron 4 actos administrativos a saber: 1) Liquidación Oficial de Revisión No. 2241200900009 el 27 de noviembre de 2009; 2) Resolución No. 622-9000197 el 17 de diciembre de 2010 que resolvió desfavorablemente el recurso de reconsideración contra el anterior acto; 3) Resolución Sanción No. 222412010000108

¹⁷ Ver página 127 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.20.21 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:20:28 P. M.

¹⁸ Ver página 132-159 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.20.21 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:20:28 P. M.

¹⁹ Ver página 37 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.19.01 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:19:13 P. M.

²⁰ Ver página 66 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.21.29 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:21:47 P. M.

²¹ Ver página 27 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.19.01 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:19:13 P. M.

²² Ver página 37 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.19.01 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:19:13 P. M.

del 30 de julio de 2010 en la que se impuso sanción por improcedencia de devolución y /o compensación y; 4) Resolución 900134 del 22 de julio de 2011 que resolvió el recurso de reconsideración con este acto de manera desfavorable.

Los dos últimos, surgieron como consecuencia de la modificación oficial de la declaración de renta, presentada por la CLÍNICA MARTHA SA en el periodo gravable de 2006.

La legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración de renta privada del año 2006 (numerales 1 y 2 ante citados), fue analizada en el proceso con radicado 50001233100020110021301, decidiendo el Consejo de Estado en sentencia del 19 de febrero de 2020²³ confirmar la sentencia del 2 de diciembre de 2014, proferida por este Tribunal que negó las pretensiones de la demanda tendientes a obtener la nulidad de aquellos actos administrativos, por ende, en este asunto no se abordarán argumentos encaminados a atacar la legalidad de tales actos ya que ese no es el objeto de este litigio.

Así las cosas, en este proceso corresponde el estudio de los actos administrativos que impusieron la sanción por improcedencia de devolución y /o compensación como pasa a efectuarse.

De entrada rememórese que conforme al artículo 670 de Estatuto Tributario vigente para este caso, y la sentencia de unificación del 20 de agosto de 2020 descrita en el marco teórico de esta providencia, el término que tiene la administración tributaria para imponer la sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones es dentro de *"dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión"*, *"sin que al efecto sea exigible que el acto de liquidación haya quedado en firme previamente"*.

En el particular, tenemos que según se desprende de la Resolución 900197 del 17 de diciembre de 2010²⁴, la Liquidación Oficial de Revisión No. 2241200900009 se expidió el 27 de noviembre de 2009 (no obra en el expediente) y en esa misma fecha fue notificada²⁵.

²³ Ver documento 09CONSTANCIASECRETARIAL.PDF, de la actuación CONSTANCIA SECRETARIAL, registrada en la fecha y hora 1/07/2021 1:49:43 P. M.ya

²⁴ Ver página 47 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.19.01 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:19:13 P. M.

²⁵ Ver página 156 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.21.29 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:21:47 P. M.

Así mismo, tenemos que mediante auto del 6 de enero de 2010²⁶, se dio apertura de investigación por el año gravable 2006²⁷ y en auto del 12 de febrero de 2010²⁸, se formuló pliego de cargos por *"Improcedencia en las Devoluciones y/o Compensaciones"*.

Finalmente, mediante Resolución Sanción No. 222412010000108 del 30 de julio de 2010²⁹, se impuso sanción por improcedencia de devolución y /o compensación, la cual fue confirmada mediante Resolución 900134 del 22 de julio de 2011³⁰.

De manera que, en este asunto llegamos a idéntica conclusión a la que arribó el Consejo de Estado en la unificación expuesta en acápite anterior, pues aquí también *"está visto que la demandada inició el procedimiento sancionador después de que le notificó a la actora la liquidación oficial de revisión que modificó el saldo a favor (...). Esa actuación resulta acorde con lo previsto en el artículo 670 del ET, que habilita para adelantar el procedimiento sancionador por devolución o compensación improcedente antes de que hayan adquirido firmeza los actos por medio de los cuales se determina oficialmente el monto de la obligación tributaria."*, por ende, no prosperan los argumentos expuestos en la demanda.

Ahora bien, como quiera que el Consejo de Estado en el proceso radicado 50001233100020110021301, confirmó la sentencia del 2 de diciembre de 2014, proferida por este Tribunal que negó las pretensiones de la demanda, tendientes a obtener la nulidad de los actos administrativos de Liquidación Oficial de Revisión de la vigencia fiscal 2006 y el que resolvió el Recurso de Reconsideración, resulta entonces obvio que la parte demandante sí incurrió en la conducta descrita en los actos aquí cuestionados y que la hacen merecedora de la sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones, pero no en la forma allí descrita según pasa a exponerse.

Recuérdese que el Consejo de Estado en la sentencia de unificación expuesta en el acápite anterior fijó dos reglas a seguir en la imposición de la referida sanción, esto es, que *"Cuando la sanción por devolución o compensación improcedente determinada de conformidad con la redacción del artículo 670 del Estatuto Tributario vigente a la*

²⁶ Ver página 66 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.21.29 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:21:47 P. M.

²⁷ Ver página 66 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.21.29 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:21:47 P. M.

²⁸ Ver página 83 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.21.29 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:21:47 P. M.

²⁹ Ver página 27 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.19.01 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:19:13 P. M.

³⁰ Ver página 37 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.19.01 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:19:13 P. M.

fecha en que se cometió la conducta infractora resulte más gravosa para el infractor que la calculada en virtud de una norma posterior, se aplicará esta sobre aquella” y; “En todos los casos, se debe excluir de la base de cálculo de la sanción por devolución o compensación improcedente regulada en el artículo 670 del Estatuto Tributario (en la redacción del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016) el monto de otras sanciones administrativas tributarias que hayan disminuido la cuantía del saldo a favor susceptible de ser devuelto o compensado.

La redacción de la norma, en el punto concreto de la sanción aquí debatida, vigente al momento de la infracción en el *sub judice*, en comparación con la sanción actual, es del siguiente tenor:

Art. 670 del E.T. modificado por la Ley 223 de 1995 (Art. 131)	Art. 670 del E.T. modificado por la Ley 1819 de 2016 (Art. 293)
<p>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.</p> <p>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%).</p> <p>/.../</p>	<p>ARTICULO 670. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES 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.</p> <p>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.</p> <p>La devolución y/o compensación de valores improcedentes será sancionada con multa equivalente a:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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. <p>/.../</p>

*La letra roja representa las diferencias entre las normas.

De este cuadro comparativo, se advierte que en ambas disposiciones el contribuyente deberá reintegrar a la DIAN las sumas objeto de devolución o compensación en exceso a su favor y que resultaron improcedentes, más los intereses moratorios que correspondan.

Ahora bien, del análisis literal de tal contenido normativo se extraen las siguientes diferencias:

1. La norma anterior aumenta los intereses moratorios en un 50%; mientras que la actual solo exige el pago de los intereses moratorios.
2. La norma actual señala expresamente que los intereses se liquidan sobre el valor objeto de reintegro a la DIAN, lo cual no aparece en la disposición anterior.
3. Igualmente, la norma modificada en 2016 precisó el período de liquidación de los intereses –fecha de notificación del acto que reconoció el saldo a favor hasta el pago de la suma a reintegrar por el contribuyente-. Este aspecto no estaba señalado expresamente con anterioridad
4. De igual forma, sobre la base de liquidación para los intereses, dejó claro que no podían incluirse sanciones que se lleguen a imponer *"con ocasión del rechazo o modificación del saldo a favor objeto de devolución y/o compensación"*.
5. Finalmente, el legislador decidió que la improcedencia de la devolución y/o compensación que había solicitado el contribuyente, sería sancionada con un 10% o 20% de la suma que éste debe reintegrar a la DIAN como consecuencia de tal improcedencia, según el origen de la determinación de esta. Entonces, si la improcedencia la advierte el contribuyente, se aplica la sanción menor, y si es la propia administración tributaria la que la detecta, se aplicará el porcentaje mayor.

No obstante, de una lectura detenida del caso concreto traído en la sentencia de unificación del 20 de agosto de 2020, y en el que se materializan las reglas jurisprudenciales atrás citadas, se extrae otra regla a seguir en estos asuntos, la cual no está expresamente descrita en el actual artículo 670 del Estatuto Tributario, que de acuerdo con la aplicación jurisprudencial resulta más favorable.

Dicha regla consiste en que para establecer la base de cálculo de la sanción (20% o 10% de la suma a reintegrar a la DIAN como consecuencia de la improcedencia en la devolución y/o compensación) debe excluirse también *"el monto que corresponda a otras multas tributarias que hayan coadyuvado en la disminución del saldo a favor que se determinó como improcedente, ya fuera en una liquidación oficial de revisión o en una declaración de corrección. Así, por prescripción del artículo 29 de la Constitución."*, que prohíbe la concurrencia de sanciones (*non bis in ídem*).

Como se dijo en el numeral 4 anterior, esta exclusión solo la prevé la norma para

liquidación de los intereses moratorios sobre las sumas que deben reintegrarse, sin embargo, la jurisprudencia hace extensivo ese beneficio a la base para la liquidación de la sanción, sustentado en el principio *non bis in ídem*, interpretación que sin mayor elucubraciones conlleva a concluir que la actual disposición resulta ser más beneficiosa al contribuyente.

Ello porque, de acuerdo con la interpretación integral a la sentencia de unificación, es decir, la hermenéutica que surge tanto de su regla jurisprudencial como de su aplicación al caso concreto que allí se resuelve, puede afirmarse que mientras la disposición anterior preveía como sanción por devolución improcedente: (a) el reintegro de la suma devuelta al contribuyente y que a la postre resultó improcedente y (b) los intereses moratorios aumentados en un 50%; la nueva disposición deja intacto el reintegro y el pago de los intereses moratorios, pero (i) reduce la sanción de un 50% adicional, y (ii) aunque señala un 20% como sanción, éste se liquida sobre la cifra a reintegrar menos las otras sanciones que se hayan aplicado, para nuestro caso y el de la unificación corresponde a la sanción por inexactitud.

En ese orden de ideas, en nuestro caso concreto, se observa que la sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones consistió en *"el reintegro de la suma de MIL CUATROCIENTOS DIECISÉIS MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA MIL PESOS M/CTE (\$1.416.990.000), más los interés moratorios aumentados en un cincuenta por ciento (50%) en relación con el impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable 2006"*.

Es decir, que se impuso la sanción conforme a lo descrito por el artículo 670 del ET sin la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016 que señala que la sanción será del *".../ veinte por ciento (20%) del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando la Administración Tributaria rechaza o modifica el saldo a favor."*, como ocurre en nuestro caso, lo cual si bien en su momento estaba ajustado a derecho pues corresponde a la normatividad vigente a esa fecha, por virtud de la sentencia de unificación y ante el cambio normativo, debe ahora aplicarse en esta sede judicial la regla más favorable.

En ese orden, se observa que la aludida sanción, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016 resulta más favorable que la impuesta por los actos acusados, en consecuencia se declarará la nulidad parcial de estos.

Ahora bien, en cuanto al restablecimiento del derecho se tiene claro que el valor a reintegrar por el contribuyente sigue siendo la suma MIL CUATROCIENTOS DIECISÉIS MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA MIL PESOS M/CTE (\$1.416.990.000), más los interés moratorios correspondientes, 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.

De otro lado, en cuanto a la sanción POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES Y/O COMPENSACIONES consistente en multa, la misma corresponderá al 20% del valor devuelto y/o compensado de forma improcedente para el año gravable 2006, excluyendo de la base de cálculo de la sanción el monto de otras sanciones administrativas tributarias que hayan disminuido la cuantía del saldo a favor susceptible de ser devuelto o compensado, como sucede con la sanción por inexactitud.

Aplicando lo anterior al caso concreto, tenemos lo siguiente:

Ítem	Valor
Suma a reintegrar	\$1.416.990.000 ³¹
Sanción por inexactitud	\$4.470.778.000 ³²
Total sustracción	-\$3.053.788.000
Sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones (20%)	\$0

En esas condiciones, aplicado el contenido normativo del artículo 670 de ET con la modificación introducida en el año 2016 y los criterios establecidos por el Consejo de Estado en la sentencia de unificación del año 2020, particularmente por la forma en que resolvió el caso concreto en dicha providencia, se tiene en el *sub judice* que el valor a pagar por el contribuyente con ocasión de la sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones consistente en multa equivalente al 20% del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando la Administración Tributaria rechaza o modifica el saldo a favor, es de CERO PESOS \$0, es decir que en este caso, si bien el contribuyente es acreedor de la sanción por improcedencia, lo cierto es que de las operaciones aritméticas se advierte que no existe un valor que deba sufragarse por ese concepto.

Esto por cuanto, la base de liquidación de la sanción por improcedencia de la devolución obedece a una suma inferior que el valor de la sanción por inexactitud, por ende, al descontar esta sanción la suma queda en un valor negativo, no siendo posible aplicar el 20% sobre esa suma.

Nótese que en la sentencia de unificación tantas veces citada, se hace la misma deducción de la base, sin embargo allí sí arrojó una cifra a cancelar por concepto del

³¹ Ver página 27 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.19.01 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:19:13 P. M.

³² Ver página 49 del documento 50001233100020110069300_ACT_INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO_19-10-2020 5.19.01 P.M..PDF, de la actuación INCORPORA EXPEDIENTE DIGITALIZADO, registrada en la fecha y hora 19/10/2020 5:19:13 P. M.

20% porque después de realizar la deducción del valor de la sanción por inexactitud de la base de liquidación de la sanción por improcedencia de la devolución, quedó una suma de dinero a la que se aplicó el 20%. Ello debido a que la sanción por inexactitud era inferior a la suma a reintegrar, veamos:

"7.4- Como en el sub lite una parte del saldo a favor compensado, que a la postre se determinó como improcedente por parte de esta Sección en la sentencia dictada el 19 de septiembre de 2019 (exp. 23151, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), obedeció al valor de la sanción impuesta a la apelante por haber autoliquidado de manera inexacta su deuda tributaria correspondiente al impuesto sobre la renta del periodo gravable 2008 (ff. 54 a 83), resulta imperativo para la Sala restar la cuantía de esa multa de la base sobre la que se debe calcular la sanción por devolución o compensación improcedente. De no hacerlo, se estaría violando la garantía constitucional que prohíbe la concurrencia de sanciones.

*La Sala establece que la sanción por compensación improcedente que se le debe imponer a la apelante por la infracción en la que incurrió corresponde al 20% de la diferencia entre el saldo a favor compensado (\$2.133.468.000, ff. 34 a 36 caa) y el saldo a favor determinado en sede judicial (\$1.743.980.000, sentencia de esta Sección del 19 de septiembre de 2019, exp. 23151, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), **lo cual arroja una cifra de \$389.488.000. Pero, a su vez y por los motivos estudiados en la presente providencia, de dicho valor se debe restar la sanción por inexactitud impuesta a la apelante en la mencionada sentencia (\$194.744.000).***

En definitiva, la base de cálculo de la sanción por compensación improcedente equivale a \$194.744.000 y la sanción, correspondiente al 20% de esa suma totaliza \$38.949.000."

Por último, de conformidad con lo reglado en el artículo 171 del C.C.A., modificado por el artículo 55 de la ley 446 de 1998, no habrá lugar a condenar en costas, por cuanto no se evidencia que la parte actora haya actuado con temeridad o mala fe.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo del Meta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

R E S U E L V E:

PRIMERO: **DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL** de Resolución No. 222412010000108 del 30 de julio de 2010, por medio de la cual se impuso una sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones en la vigencia fiscal 2006 y la Resolución No 900134 del 22 de julio de 2011, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración en contra de acto anterior, por las razones expuestas en esta providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, **DETERMINAR** que el contribuyente **CLÍNICA MARTHA SA**, debe reintegrar a la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN** la suma de **MIL CUATROCIENTOS DIECISÉIS MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA MIL PESOS**

M/CTE (\$1.416.990.000) por concepto de devolución y/compensación improcedente, más los interés moratorios correspondientes (sin el incremento del 50%).

TERCERO: De igual forma, **DETERMINAR** que no hay lugar al pago de sumas de dinero por concepto de la sanción consistente en multa prevista en el numeral 2 del artículo 670 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 393 de la Ley 1819 de 2016, por las razones expuesta en esta providencia.

CUARTO: La **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN**, dará cumplimiento a esta sentencia en el término previsto en el artículo 176 del C.C.A.

QUINTO: Sin condena en costas.

SEXTO: Ejecutoriada esta providencia, procédase a su archivo, no sin antes hacer la devolución de la suma correspondiente al remanente de gastos procesales, si a ello hay lugar.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE,

Esta providencia fue discutida y aprobada en Sala de Decisión Escritural No. 5 celebrada el día 15 de julio de 2021 según Acta No. 035.

Firmado Por:

CLAUDIA PATRICIA ALONSO PEREZ

MAGISTRADO

MAGISTRADO - TRIBUNAL 005 ADMINISTRATIVO MIXTO DE LA CIUDAD DE VILLAVICENCIO-META

HECTOR ENRIQUE REY MORENO

MAGISTRADO

MAGISTRADO - TRIBUNAL 003 ADMINISTRATIVO MIXTO DE LA CIUDAD DE VILLAVICENCIO-META

CARLOS ENRIQUE ARDILA OBANDO
MAGISTRADO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO MIXTO 002 VILLAVICENCIO-META

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

Código de verificación:

1a714b6b8e11e9704f073efa355be7b1acf14d26d8cfad8ba6496ec3f2c23c8d

Documento generado en 19/07/2021 04:48:27 PM