



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintiuno (21) de noviembre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00243-01 (28754)
Demandante: **SYNGT.**
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Temas: IVA. Bimestre 6 de 2013. Sanción por no informar impuesta en liquidación oficial. Requisitos. Reiteración jurisprudencial.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 26 de octubre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió¹:

PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD de Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412018000109, de 08 de noviembre de 2018 proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por medio de la cual se modificó la declaración de corrección de impuesto sobre las ventas bimestre 6º presentada por la demandante para el periodo gravable 2013 y la Resolución nro. 992232019000163 de 30 de octubre de 2019 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración contra de la anterior.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE la firmeza de la declaración de corrección presentada por la sociedad demandante mediante el formulario nro. 3009610867324 del 08 de mayo de 2018, relacionada con el impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre del año gravable 2013.

TERCERO: No se condena en costas a la parte vencida, conforme lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

ANTECEDENTES

Mediante requerimiento especial del 9 de febrero de 2018, la DIAN propuso modificar a **SYNGT.**, la declaración del IVA del sexto bimestre de 2013. Además, propuso una sanción por no enviar información.

Syngenta dio respuesta al requerimiento especial y se allanó parcialmente a las glosas propuestas, para lo cual, presentó declaración de corrección, en la que no incluyó la sanción reducida por no enviar información, que, sin embargo, fue liquidada y pagada en recibo aparte, una vez regularizada la conducta omisiva.

¹ Samai Tribunal, Índice 36.



El 8 de noviembre de 2018, la DIAN profirió liquidación oficial de revisión solo para incluir el valor de la sanción reducida por no informar en el renglón «*sanciones*» de la corrección presentada por la actora. En los demás renglones, no hubo modificación. Tras la interposición del recurso de reconsideración, la liquidación oficial de revisión fue confirmada por resolución del 30 de octubre de 2019.

DEMANDA

En ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), **SYNGT.**, formuló las siguientes pretensiones²:

A. A TÍTULO DE NULIDAD

Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que, como consecuencia de estar plenamente probada la ilegalidad de los actos administrativos demandados, se sirva declarar la nulidad absoluta de: (i) la Liquidación Oficial de Revisión nro. 1312412018000109, del 08 de noviembre de 2018, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes; y de (ii) la Resolución nro. 992232019000163, del 30 de octubre de 2019, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y aduanas Nacionales –DIAN, actos administrativos mediante los cuales se modificó indebidamente la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por mi representada con formulario nro. 3009610867324, del 08 de mayo de 2018, en relación con el sexto bimestre del año 2013.

En caso [de] que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por Syngenta durante este proceso, solicito respetuosamente a su Honorable Despacho se declare la nulidad parcial de los actos administrativos antes mencionados, derivada de los fundamentos aceptados.

B. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Solicito respetuosamente a su Honorable Despacho, se sirva declarar la firmeza de la declaración de corrección presentada por Syngenta mediante el formulario nro. 3009610867324, del 08 de mayo de 2018, relacionada con el impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre del año gravable 2013, en la cual se declaró un saldo a favor de la Compañía por valor de ciento cuatro millones noventa y dos mil pesos (\$104.092.000). En caso de que su Honorable Despacho declare la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, solicito subsidiariamente se determine el importe relacionado con las modificaciones consideradas por su Honorable Despacho.

La demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 95, 228 y 363 de la Constitución Política.
- Artículo 137 del CPACA.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.
- Artículos 1625, 1627 y 1634 del Código Civil (CC).
- Artículos 638, 683 y 831 del Estatuto Tributario (ET).
- Circular DIAN 175 de 2001.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Falsa motivación y violación de normas superiores. La sanción por no informar no está relacionada con la presentación de la declaración tributaria, a diferencia de las sanciones por corrección, extemporaneidad, por no declarar y por inexactitud. Por tanto, dicha sanción no debe declararse, lo cual queda ratificado en el formulario 300,

² Samai Tribunal, Índice 1.



dispuesto por la DIAN para la presentación de la declaración del IVA por el periodo discutido, que al efecto dispuso que en el reglón de sanciones debe incluirse única y exclusivamente el «*valor total de las sanciones que se generen por la presentación de la declaración*».

De este modo, la liquidación oficial de revisión es ilegal pues solo se profirió para incluir una sanción por no informar que, además, ya había sido pagada, por lo que no cabía determinar una nueva obligación por ese concepto. Al hacerlo, la DIAN impuso un doble castigo por un mismo hecho, pues fijó nuevamente una sanción que ya había aceptado, asumido y pagado la sociedad, pretendiendo con ello, además, un doble pago constitutivo de enriquecimiento sin justa causa.

Al no tener en cuenta el pago de la sanción reducida por no informar, la DIAN vulneró el principio de primacía de la realidad sobre la forma, porque sustentó la actuación en un aspecto puramente formal (que la sanción no se incluyó en la corrección) siendo que materialmente dicha sanción ya había sido pagada y, por tanto, la obligación se había extinguido.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera³:

Si bien Syngenta cumplió los requisitos para la aceptación de la corrección provocada y liquidó correctamente las sanciones reducidas por inexactitud y por no informar, en dicha corrección no incluyó la última sanción mencionada, como era su deber, toda vez correspondía a una sanción propuesta en el requerimiento especial y que se causó en el periodo investigado, lo cual justifica la expedición de la liquidación oficial de revisión, no solo para reflejar correctamente la obligación tributaria producto del allanamiento al requerimiento especial, sino, también, para generar el título correspondiente, sin el cual la administración no podría cargar el monto de la sanción por no informar previamente pagado, en la cuenta corriente de la demandante.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados y se abstuvo de condenar en costas, conforme a las siguientes razones⁴:

En los actos demandados no hubo ninguna modificación al tributo declarado. De acuerdo con el instructivo para el diligenciamiento de la declaración del IVA (formulario 300), en la casilla de sanciones debe registrarse el valor total de las sanciones relacionadas única y exclusivamente con la presentación de la declaración tributaria, estas son, las sanciones por extemporaneidad, por no declarar, por corrección, por inexactitud y por rechazo o disminución de pérdidas.

En efecto, las referidas sanciones se encuentran tipificadas en el acápite denominado «*sanciones relacionadas con las declaraciones tributarias*» del título III, capítulo III del Estatuto Tributario, donde no se encuentra la sanción por no informar (artículo 651 del ET), por cuanto esta se lista dentro de las que el mismo estatuto denomina «*sanciones relativas a informaciones y expedición de facturas*». Luego, la última sanción no es

³ Samai Tribunal, Índice 10.

⁴ Samai Tribunal, Índice 36.



una conducta que esté vinculada directamente con la presentación de las declaraciones tributaria, de modo que no era procedente que se modificara la declaración de corrección para incluirla dentro del renglón de sanciones.

Teniendo en cuenta que la sanción por no informar fue la única circunstancia que motivó la expedición de la liquidación oficial de revisión lo procedente es declarar su nulidad y a título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la declaración de corrección del IVA presentada por Syngenta por bimestre 6 de 2013.

2. Sobre la condena en costas. No se impone condena en costas porque su causación no se demostró.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló la sentencia de primera instancia de la siguiente manera⁵:

En el requerimiento especial se propuso, además, la sanción por no enviar información, por lo que, ante el allanamiento parcial a las glosas, era necesario que en la corrección se incluyera dicha sanción, no solo para reflejar correctamente la obligación tributaria referente al periodo fiscalizado, sino, también, para proveer el título que justifique el pago realizado por tal concepto y poder cargarlo en la cuenta corriente de la sociedad.

Contrario al entendimiento del Tribunal, así la sanción por no informar no haga parte del título III, capítulo III del ET, relativo a «*sanciones relacionadas con las declaraciones tributarias*», la obligación de incluirla en la declaración de corrección deviene de que fue propuesta en el requerimiento especial y del propio artículo 709 del ET, que regula los requisitos de la corrección provocada.

No tiene asidero el argumento de que se castiga dos veces por un mismo hecho, ya que, como se anotó, el valor pagado se carga en la cuenta corriente y es tenido en cuenta por la administración para saldar la obligación tributaria.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La demandante se opuso al recurso de apelación interpuesto por la demandada, reiterando, en términos generales, los argumentos de la demanda⁶:

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada, la Sala decide si es legal que la DIAN haya proferido liquidación oficial de revisión para determinar únicamente la sanción por no enviar información.

La Sala confirma la sentencia apelada, según el siguiente análisis:

⁵ Samai del Tribunal, Índice 39.

⁶ Samai Consejo de Estado, Índice 11.



El artículo 712 del ET establece que la liquidación oficial de revisión, debe contener, entre otros, el periodo gravable a que corresponda, las bases de cuantificación del tributo, el monto de los tributos «y sanciones a cargo del contribuyente», y «la explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración». Por su parte, el artículo 637 del ET dispone que «las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales».

En relación con lo anterior, en sentencia de unificación, esta Sección ratificó que el procedimiento sancionador es independiente del de determinación tributaria, aunque es factible que en el marco de las liquidaciones oficiales se impongan sanciones y que «no obstante la independencia que existe en los procedimientos aludidos, cuando la sanción se impone en liquidación oficial se debe ajustar a las reglas aplicables a esta última para su procedencia» y debe «guardar coherencia con el tributo en discusión, periodo, bases de cuantificación y monto del gravamen cuando afecten la base de imposición». Es decir, para que sea procedente, «la sanción requiere [de] la existencia de un proceso de determinación que culmine con la expedición de una liquidación oficial»⁷.

Al decidir un caso particular sobre sanción por no informar impuesta en liquidación oficial de revisión, a la luz de la referida sentencia de unificación, esta Sección precisó lo siguiente⁸:

En el caso concreto, como se deriva de los antecedentes administrativos, la sanción por no informar surgió dentro de un procedimiento de fiscalización, expediente DT 2009 2009 001242, por tanto, con apego a lo dispuesto en el artículo 637 del Estatuto Tributario resulta procedente imponer en la liquidación oficial de revisión la sanción de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario. Por esto, no se comparte la afirmación de la recurrente, en el sentido [de] que la única sanción que se puede imponer en la liquidación oficial de revisión es la sanción descrita en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

No obstante, atendiendo las reglas fijadas en la sentencia de unificación, para la Sala resulta lesionada la legalidad del acto administrativo demandado, **toda vez que no comportó modificación alguna a los conceptos y cifras de la declaración privada del IVA por el III Bimestre del año 2009 presentada por la actora, sino que solo se circunscribe a la imposición de la sanción por no informar y/o informar tardíamente señalada en el referido artículo 651.**

Si bien es cierto que en ella está habilitada la administración para imponer la sanción de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario, no lo es menos que debe implicar modificación y/o alteración a la declaración privada objeto de fiscalización, señalando para el efecto las bases sobre las cuales se cuantifica el o los tributos, el monto y la explicación de las modificaciones realizadas. **Por tanto, solo cuando cumpla los requisitos exigidos en el artículo 712 del Estatuto Tributario, podrá imponerse en la liquidación oficial de revisión la sanción por no informar y/o informar tardíamente, como lo señala el fallo de unificación.** (Se destaca)

Este fallo fue reiterado en sentencia del 16 de junio de 2022, en la que la Sección señaló⁹:

La Sala ha dicho¹⁰ que el procedimiento de determinación del tributo es independiente del proceso sancionatorio, pues mientras el primero se concreta en la determinación y cuantificación

⁷ Sentencia del 3 de septiembre de 2020, exp. 24264 (2020CE-SUJ-4-002), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto..

⁸ Sentencia del 18 de febrero de 2021, exp. 23970, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁹ Exp. 25142, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁰ Sentencia de unificación 2020 CE-SUJ-002 del 3 de septiembre de 2020, Exp. 24264, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



de los hechos económicos del tributo, el segundo sanciona las conductas infractoras tipificadas en la normativa fiscal, y que en los casos en que se impongan sanciones en liquidaciones oficiales, se deben ajustar a las reglas aplicables a estas para su procedencia.

En ese sentido, el artículo 637 del Estatuto Tributario dispone que «*las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales*», lo cual indica que las sanciones impuestas en resolución independiente se rigen por la normativa que regula el procedimiento sancionatorio, mientras las establecidas en liquidaciones oficiales se deben ajustar al proceso de determinación.

En este último caso, la sanción requiere la existencia de un proceso de determinación que culmine con la expedición de una liquidación oficial (*de revisión o de aforo*) que contenga los requisitos del artículo 712 del Estatuto Tributario (...).

Así pues, las sanciones impuestas en liquidaciones oficiales deben ser coherentes con el proceso de determinación, sin perder su independencia, pues se originan en hechos sancionables diferentes de los que motivan la determinación oficial de los tributos.

(...)

En el caso concreto, **pese a que la Administración no modificó ninguno de los hechos económicos registrados por la contribuyente en su denuncia privado, acudió al procedimiento de determinación del tributo con el único fin imponer sanción por inexactitud en relación con las pérdidas disminuidas en su declaración privada.**

(...)

Por lo anterior, al margen de la discusión sobre las circunstancias en torno a la disminución de la pérdida, se considera que la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados *-que por demás resulta improcedente porque la disminución de pérdidas con anterioridad al emplazamiento es una conducta atípica en los términos del artículo 647-1 del Estatuto Tributario-*, apareja su expedición irregular y la vulneración del debido proceso¹¹, pues no consulta la naturaleza jurídica de las liquidaciones de revisión, en tanto no se presentaron modificaciones oficiales a los hechos económicos declarados por la contribuyente, en relación con la corrección a la declaración tributaria presentada por aquella el 19 de junio de 2015.

Así las cosas, como **la DIAN debió adelantar un procedimiento sancionatorio independiente del de determinación para imponer sanción por inexactitud, dada la inexistencia de modificaciones a los hechos económicos declarados por la fundación**, se confirmará la declaratoria de nulidad de los actos administrativos demandados y el restablecimiento del derecho decretado por el Tribunal en los ordinales primero y segundo de la sentencia apelada. (Se destaca).

Caso concreto

Mediante Requerimiento Especial 312382018000013 del 9 de febrero de 2018, la DIAN propuso modificar la declaración del IVA presentada por **SYNGT.** por el sexto bimestre de 2013. En dicho acto, además de la modificación del tributo y la sanción por inexactitud, propuso una sanción por no enviar información por \$497.340.000.

Syngenta dio respuesta al requerimiento especial, allanándose parcialmente a las glosas propuestas. A tales efectos, presentó la correspondiente corrección a la declaración inicial (18 de mayo de 2018) en la que incluyó los mayores valores aceptados y la correspondiente sanción por inexactitud reducida (\$20.000.000). Asimismo, en dicho acto, Syngenta informó que normalizaba la conducta infractora de no enviar de información, para lo cual allegó la documentación requerida y pagó la sanción reducida de la siguiente manera:

¹¹ Sentencia del 18 de febrero de 2021, Exp. 23970, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, que reitera la sentencia de unificación 2020 CE-SUJ-002 del 3 de septiembre de 2020, Exp. 24264, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Concepto	Valor
Sanción propuesta por la DIAN	\$497.340.000
Sanción reducida al 50% (artículo 651 del ET)	\$248.670.000
Reducción del 50% (artículo 640 del ET)	\$124.335.000

No obstante, esta sanción no fue incluida en la declaración de corrección, por considerar la actora que, acuerdo con el instructivo de diligenciamiento de la declaración del IVA (formulario 300) expedido por la propia DIAN, mediante la Resolución 00021 del 6 de febrero de 2013, en el renglón «sanciones» únicamente se incluye «el valor total de las sanciones que se generen por la presentación de la declaración a que haya lugar», es decir, las sanciones por corrección, extemporaneidad, por no declarar y por inexactitud.

La DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 3124120180000109 del 8 de noviembre de 2018, con la finalidad única de incluir en el renglón «sanciones», de la corrección presentada – que aceptó – el valor de la sanción reducida por no informar. En lo demás, no modificó la corrección provocada. El acto liquidatorio fue confirmado por Resolución 992232019000163 del 30 de octubre de 2019.

Como se aprecia, en la liquidación oficial de revisión no se modificó el tributo declarado por la actora en la corrección. De hecho, tampoco hubo determinación de una nueva obligación por concepto de sanciones, pues la liquidada oficialmente corresponde a la misma sanción reducida por no enviar información que la demandante había aceptado, liquidado y pagado mediante recibo oficial, tras regularizar su conducta omisiva.

Como se anotó, de acuerdo con el criterio fijado en el fallo de unificación del 3 de septiembre de 2020¹² y en las sentencias del 18 de febrero de 2021¹³ y del 16 de junio de 2022¹⁴, la imposición de sanciones mediante liquidaciones oficiales necesariamente debe estar precedida de modificaciones a la declaración tributaria, no siendo válido la expedición de estos actos con la única finalidad de imponer sanciones, pues de ser así, se debe acudir al proceso sancionatorio, razón por la cual, en este caso no es procedente la expedición de liquidación oficial de revisión con el único propósito de imponer la sanción por no informar.

Ahora bien, la DIAN sostiene que la liquidación oficial de revisión es el título que sustenta la sanción por no enviar información, de manera que, anulado este acto, desaparece la fuente de la obligación tributaria, por lo que «la cuenta corriente del contribuyente aparecerá con un excedente de pago, o mayor valor pagado, aparentemente sin justificación – o título».

Sobre el particular, la Sala advierte que es un hecho probado y no discutido que la demandante incurrió en la conducta infractora prevista en el artículo 651 del ET¹⁵, que prevé, entre otras, una sanción del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida dentro del plazo establecido, conducta que, como se vio, fue regularizada por la actora al liquidar y pagar la correspondiente sanción

¹² Exp. 24264, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹³ Exp. 23970, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁴ Exp. 25142, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁵ Vigente para la época de los hechos.



reducida, de conformidad con los artículos 640 y 651 del ET, lo cual fue aceptado por la DIAN. La existencia de la sanción reducida, que fue reconocida por la actora al liquidarla en los recibos oficiales de pago y cubrir su monto, no se ve alterada por la nulidad de la liquidación oficial de revisión.

Es decir, dicha nulidad no convierte el pago realizado por la actora en un pago de lo no debido o sin causal legal, pues, se enfatiza, la conducta infractora existió y fue aceptada por la actora, como consta en la respuesta al requerimiento especial y en el recibo oficial de pago de sanción reducida, sanción que permanece incólume a pesar de no quedar registrada en la corrección provocada por el acto previo a la liquidación oficial de revisión. Por lo demás, la existencia de la conducta infractora y su normalización, así como la validez del pago fue ratificado por la actora en la demanda.

Asimismo, en reciente providencia, la Sala precisó que como el objetivo de las normas que regulan las declaraciones provocadas es que el obligado honre en debida forma su deber de contribuir, mediante la restitución del impuesto derivado de la aceptación de las glosas y las respectivas sanciones, en ese caso reducidas por la etapa procesal en la cual se da la aceptación y pago, *«el hecho de que no se hubiese incorporado la sanción en el renglón correspondiente de la declaración provocada no [da lugar a que se rechace la corrección] [...] porque, en todo caso, la sanción [...] sí fue aceptada, liquidada y pagada con ocasión [de] la respuesta al requerimiento especial, circunstancias que no cuestiona la Administración»*¹⁶.

Por lo expuesto, se confirma la decisión de primera instancia, que anuló los actos demandados y declaró la firmeza de la corrección provocada, presentada el 8 de mayo de 2018, dado que, como lo ha precisado la Sala, no procede la expedición de liquidación oficial de revisión únicamente con fines sancionatorios. En esa medida, como lo decidió el Tribunal, no es necesario el estudio de los restantes cargos de nulidad planteados en la demanda.

Costas. No se condena en costas en esta instancia, que incluyen las agencias en derecho (artículo 361 del CGP), de conformidad con los artículos 188 del CPACA y 365 numeral 8 del CGP, según el cual *«solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación»*, requisito que no se cumple en el presente asunto.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. Reconocer personería al abogado Marco Tulio Montes Canales como apoderado de la DIAN en los términos del poder conferido (índice 12, Samai Consejo de Estado).

¹⁶ Sentencia del 7 de noviembre de 2024, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, exp. 27240.



Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen.
Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Aclarar voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador.aspx>