



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., once (11) de julio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00595-01 (27374)
Demandante: Sanofi - Aventis de Colombia S.A.
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Temas: Imputación improcedente de saldo a favor. Declaración de renta del año 2013.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por ambas partes contra la sentencia del 6 de octubre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos¹:

“PRIMERO. DECLARAR la NULIDAD PARCIAL de la Resolución Sanción No. 312412012000015, del 23 de mayo de 2018 y de la Resolución No. 992232019000002 del 06 de mayo de 2019, por medio de las cuales la DIAN impuso sanción por imputación improcedente y decidió el recurso de reconsideración, respectivamente; de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho se establece que la sanción por imputación improcedente corresponde a los intereses moratorios a liquidar en los términos del artículo 634 del ET sobre la suma de \$400.221.000 que equivale al saldo a favor imputado a la declaración de renta del año 2014, que fue efectivamente desconocido por la DIAN en la Liquidación Oficial de Revisión 312412016000086 del 01 de noviembre de 2016 del año gravable 2013 por el impuesto sobre la renta. De acuerdo con las precisiones realizadas en la parte considerativa de esta sentencia, sin que se le releve el deber de pagar las sumas que por sanción por inexactitud sea confirmada o establecida al interior del proceso judicial que cursa en esta jurisdicción bajo el radicado 25000 23 37 000 2017 00330 00, cuando obtenga sentencia definitiva que a la fecha de esta providencia corresponde a \$799.232.000, en las condiciones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

TERCERO: Sin costas (...)

ANTECEDENTES

El 21 de abril de 2014, la sociedad Sanofi - Aventis de Colombia S.A. presentó la declaración de renta del año gravable 2013², en la que liquidó un saldo a favor de \$799.232.000, imputado en la declaración de renta del año 2014³.

¹ Folios 1 a 28, índice 2, SAMAI.

² Folio 25, índice 2, SAMAI.

³ Folio 90, índice 2, SAMAI.



Previo pliego de cargos⁴, la DIAN profirió la Resolución Sanción nro. 312412018000015 del 23 de mayo de 2018⁵ en la que ordenó el reintegro de \$799.232.000, saldo indebidamente imputado por el contribuyente, más los intereses moratorios correspondientes. Contra el anterior acto se interpuso el recurso de reconsideración⁶, el cual fue resuelto en la Resolución nro. 992232019000002 del 6 de mayo de 2019⁷, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, confirmando el acto cuestionado.

DEMANDA

Sanofi - Aventis de Colombia S.A. 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, formuló ante esta jurisdicción las siguientes pretensiones⁸:

“Mediante el presente escrito solicito a este Honorable Despacho:

Se declare la nulidad total de la Resolución Sanción No. 312412012000015, del 23 de mayo de 2018, proferida por la Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes en el (*sic*) cual se impone sanción a la Compañía por imputación improcedente.

- A. Se declare la nulidad total de la Resolución No. 992232019000002 del 06 de mayo de 2019 por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración presentado contra la Resolución Sanción, expedida por Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.
- B. Que como consecuencia de lo anterior se reestablezca (*sic*) el derecho de SANOFI en el sentido de declarar que no hay lugar a la imposición de sanción por la improcedencia en las Devoluciones y/o Compensaciones determinada por la DIAN, en razón a que mi representada no ha incurrido en ninguna (*sic*) de los hechos sancionables determinados por la ley.
- C. Que se declare que no corresponde a mi representada el pago de las costas en el que incurra la parte demandada con relación a la actuación administrativa, ni las del proceso en curso.

Pretensión subsidiaria.

En caso de que su despacho considere que es procedente la imposición de la sanción, pido respetuosamente, esta se calcule solo teniendo como base el mayor impuesto a pagar liquidado por la DIAN. Pues actualmente la sanción por devolución improcedente que fue determinada por la DIAN incluye la sanción por inexactitud establecida en el proceso de determinación”.

Normas invocadas como vulneradas y concepto de violación

La demandante invocó como normas vulneradas los artículos 13, 29, 95-5, 209 y 363 de la Constitución Política; 42 y 88 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; y 293, 634, 638, 670 y 683 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación se sintetiza así:

⁴ Folios 94 a 100, índice 2, SAMAI. Pliego de Cargos nro. 312382017000072 del 15 de noviembre de 2017.

⁵ Folios 1 a 16, índice 2, SAMAI.

⁶ Folios 178 a 195, índice 2, SAMAI. Presentado el 18 de julio de 2018

⁷ Folios 1 a 18, índice 2, SAMAI.

⁸ Folios 3 a 37, índice 2, SAMAI.



Indicó que los actos sancionatorios demandados son nulos por falsa motivación y con ellos se vulneró el derecho al debido proceso de la empresa porque tuvieron como fundamento la liquidación oficial de revisión de la declaración del impuesto de renta del año 2013, aun cuando no se encontraba en firme por estar siendo discutida su legalidad ante la jurisdicción de lo contencioso administrativa.

Sostuvo que si bien el proceso de determinación es diferente al proceso sancionatorio, este último se ve necesariamente afectado por lo que se resuelva en aquel. Por lo anterior, la sanción impuesta no se fundamentó en hechos que dieran certeza de la obligación tributaria del contribuyente, ni de que se hubiese cometido una conducta sancionable, siendo necesario la suspensión del presente proceso hasta resolver la legalidad del acto de revisión.

Por tratarse de un cuestionamiento contra la imputación en el año siguiente del saldo a favor liquidado en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2013, el artículo 670 del Estatuto Tributario solo dispone el reintegro de las sumas indebidamente imputadas con la respectiva liquidación de intereses moratorios.

Consideró que se vulneró el principio de favorabilidad, dado que no se atendió lo dispuesto por el artículo 634 *ibidem* y la jurisprudencia, en donde se establece que los intereses se causan por la mora en el pago de impuestos, es decir que la base para liquidarlos la constituye únicamente el valor del mayor impuesto a cargo, excluyendo la sanción por inexactitud.

Por último, solicitó que se condenara en costas y agencias en derecho a la DIAN según las pruebas aportadas y los gastos necesarios para la defensa de sus intereses.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda⁹ al considerar que tenía plenas facultades para proferir los actos demandados y se cumplieron todos los presupuestos normativos establecidos en el artículo 670 del Estatuto Tributario para imponer la sanción por imputación improcedente.

Manifestó que las resoluciones demandadas son legítimas, en tanto es deber del contribuyente reintegrar la suma que imputó injustificadamente por haberse desconocido el saldo a favor declarado en el año 2013, junto con los intereses moratorios a que hubiere lugar. Lo anterior, ya que la administración cumplió con el término y procedimiento que dispone el artículo indicado, esto es, dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión, lo cual supone que no se requiere la firmeza de los actos de revisión del impuesto para proferir los actos sancionatorios por ser procesos autónomos e independientes, todo esto siendo razón suficiente para no desvirtuar su legalidad.

Señaló que no resulta aplicable el principio de favorabilidad porque en la imputación improcedente de saldos a favor no existe propiamente una sanción, sino únicamente el reintegro del valor imputado y los intereses moratorios respectivos. Con relación a los intereses, indicó que los actos cuestionados no vulneraron la ley porque reconocen que en los artículos 634 y 670 del Estatuto Tributario se establece que la base para liquidarlos no puede incluir sanciones del proceso de determinación oficial.

⁹ Folios 4 a 28, índice 2, SAMAI.



Finalmente, expuso que no procede la condena en costas en su contra porque el asunto discutido es de interés público. Sin embargo, de considerarse que no lo es, tampoco proceden porque la actuación de la DIAN no fue temeraria o desleal. Solicitó condenar en costas a la parte demandante.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca¹⁰ accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, por las siguientes razones:

Consideró que no procede la suspensión porque el proceso sancionatorio es autónomo e independiente del proceso de determinación del impuesto, pudiendo tramitarse las discusiones judiciales de manera separada y concomitante.

La administración tiene la facultad para iniciar el proceso sancionatorio por imputación improcedente de los saldos a favor modificados o rechazados, siempre que se cumpla con las condiciones y términos que dispone el artículo 670 del Estatuto Tributario, entre estos, la notificación de la liquidación oficial de revisión. Indicó que de acuerdo con la sentencia de unificación del 20 de agosto de 2020, es posible adelantar el proceso sancionatorio sin que se haya agotado sobre el acto de determinación la discusión en sede administrativa o judicial. No obstante, en el evento en que este sea declarado nulo se tendrá que reconocer dicho efecto en la decisión a adoptar contra aquellos.

Advirtió que no se vulneró el principio de *non bis in idem*, ya que sobre los mismos hechos la administración no impuso doble sanción, más cuando la naturaleza propia de los procesos de determinación y sancionatorio es diferente. Sin embargo, de acuerdo con una interpretación armónica de los artículos 634 y 670 del Estatuto Tributario, la base para calcular la sanción por imputación improcedente y los respectivos intereses por mora no puede incluir la sanción por inexactitud determinada por la DIAN.

Por consiguiente, concluyó que *“la sanción debe limitarse al valor que corresponde a la diferencia del saldo a favor imputado y aquél que se obtiene de la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración privada”*, es decir, que el valor efectivamente desconocido del saldo a favor imputado corresponde a \$400.220.000, suma sobre la cual deben causarse los intereses moratorios. Así, precisó que la autoridad tributaria *“le dio un alcance distinto a lo previsto en el inciso 4 del artículo 670 del ET, al haber incluido dentro de la suma a reintegrar por imputación improcedente el valor de la sanción por inexactitud, cuando no había lugar a ello”*. No condenó en costas por no encontrarlas acreditadas.

RECURSOS DE APELACIÓN

La parte **demandada** apeló el fallo¹¹, con base en los siguientes argumentos:

Solicitó revocar la sentencia de primera instancia porque el Tribunal confundió el valor de la suma a reintegrar por la improcedencia en la imputación y el valor de la base para liquidar los intereses moratorios.

¹⁰ Folios 1 a 28, índice 2, SAMAI.

¹¹ Folios 1 a 10, índice 2, SAMAI. Recurso de apelación presentado el 27 de octubre de 2022.



La primera de ellas corresponde en realidad a la suma de \$799.232.000, toda vez que fue el saldo a favor declarado en el año 2013 e imputado en la declaración del año siguiente, que fue rechazado en su totalidad por la administración en el proceso de revisión de renta del periodo 2013. De esta forma como la jurisprudencia ha reconocido que de la suma a reintegrar no debe detrarse el valor de la sanción por inexactitud, el Tribunal erró al limitar ese reintegro a \$400.220.000.

Respecto del reconocimiento de los intereses, sostuvo que la entidad no contravino lo establecido por los artículos 634 y 670 del Estatuto Tributario, dado que no efectuó ningún cálculo para determinar su valor, reconociendo que para este fin debía excluirse de la base de liquidación la sanción por inexactitud.

En último lugar, consideró que no vulneró el principio de *non bis in idem*, ya que el objeto y causa de la sanción por inexactitud y la sanción por imputación improcedente no eran la misma.

La parte **demandante** apeló el fallo¹², destacando que se incurrió en falsa motivación y vulneración al derecho al debido proceso, en tanto que no se debió imponer la sanción de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario, ni proferirse sentencia de primera instancia sin que de forma previa se hubiere definido la legalidad del acto de determinación que fue demandado ante la jurisdicción contencioso administrativa, ya que al no encontrarse en firme, no existía certeza de la conducta sancionable.

Señaló que el Tribunal desconoció los principios de economía, eficacia, equidad y espíritu de justicia, e imposibilitó a la demandante presentar argumentos de defensa adecuados contra los actos sancionatorios, puesto que si la liquidación oficial de revisión es declarada nula, desaparece el fundamento de hecho de la sanción impuesta. Por lo anterior, adujo que el *a quo* resolvió bajo una presunción de culpabilidad de la demandante, aun cuando no existía certeza de la legalidad del proceso de revisión del impuesto.

Para concluir, solicitó la suspensión por prejudicialidad del proceso y alegó que en el expediente sí se encontraban pruebas de la causación de las costas y agencias en derecho, siendo procedente su condena a la parte demandada.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

Al no decretarse pruebas en segunda instancia, en concordancia con el numeral 5 artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 del 2021, no se corrió traslado para alegar. Igualmente, según lo prevé el numeral 4 *ibidem*, ninguna de las partes se pronunció respecto de los recursos de apelación interpuestos.

El **Ministerio Público**¹³ solicitó confirmar la sentencia de primera instancia. Señaló que la DIAN tenía la facultad para imponer la sanción por imputación improcedente, en la medida que el artículo 670 del Estatuto Tributario no exige la firmeza de la liquidación oficial de revisión, sino solo su notificación. Además expuso que la base para liquidar los intereses moratorios no puede ser el monto total del saldo a favor determinado, sino que debe excluirse la sanción por inexactitud.

¹² Folios 1 a 9, índice 2, SAMAI. Recurso de apelación presentado el 1 de noviembre de 2022.

¹³ Folios 1 a 14, índice 14, SAMAI.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada, le corresponde a la Sala determinar si hay lugar al reintegro del saldo a favor declarado en el año gravable 2013 e imputado en el año 2014 por la demandante. En caso de ser afirmativa la respuesta, deberá determinarse el valor a devolver y la base para el cálculo de los intereses correspondientes.

Imputación improcedente de saldos a favor

El artículo 670 del Estatuto Tributario establece la sanción por improcedencia de las devoluciones, compensaciones e imputaciones, la cual se causa por el rechazo o modificación del saldo a favor que fue inicialmente determinado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o el impuesto sobre las ventas, y posteriormente, es objeto de devolución, compensación o imputación.

Específicamente en el caso de imputación, señala la norma que, cumplidos los requisitos establecidos en esta, el contribuyente deberá reintegrar las sumas imputadas indebidamente, junto con los intereses moratorios que correspondan.

Esta Sección mediante sentencia de unificación del 20 de agosto de 2020¹⁴ estableció el criterio según el cual los actos de determinación oficial del impuesto y los sancionatorios constituyen actuaciones diferentes, que siguen procedimientos diversos y se justifican en hechos independientes, aunque los primeros sean el fundamento fáctico de la sanción por devolución, compensación o imputación improcedente.

Esto implica para este caso en particular, que si bien la decisión que se profiera en el estudio de legalidad del acto de determinación del impuesto sobre la renta del año 2013, incide en la legalidad de los actos sancionatorios aquí demandados, la ley habilita a la administración tributaria a adelantar los dos procesos de manera independiente y concomitante.

Aclarado lo anterior, esta Sala advierte que el estudio de legalidad del acto de liquidación oficial demandado en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho con radicado nro. 25000-23-37-000-2017-00330-01 (27402), ya fue resuelto mediante la sentencia de segunda instancia del 6 de junio de 2024¹⁵, por lo que se procederá a analizar el presente caso con fundamento en lo allí decidido. Se precisa que no procede la suspensión por prejudicialidad, toda vez que ya existe pronunciamiento definitivo sobre el saldo a favor declarado en el año 2013 que permite decidir sobre las pretensiones de nulidad contra los actos demandados.

En la mencionada sentencia, la Sala confirmó la decisión de primera instancia de declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412016000086 del 1.º de noviembre de 2016, mediante la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2013, y como restablecimiento del derecho

¹⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia Unificada del 20 de agosto de 2020, exp. nro. 22756, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 6 de junio de 2024, exp. nro. 27402, M.P. Milton Chaves García.



declaró su firmeza. Con base en esta decisión el saldo a favor registrado por la demandante en dicho periodo e imputado con posterioridad en la declaración del año siguiente, fue debidamente liquidado por la demandante.

Al existir una relación de dependencia entre la legalidad de los actos que ordenaron el reintegro del saldo a favor y la legalidad de la liquidación oficial de revisión del impuesto de renta del año 2013, esta Sala acoge lo resuelto en la indicada providencia por tener una incidencia directa en la prosperidad de las pretensiones propuestas por la demandante.

Por consiguiente, no hay lugar al reintegro del saldo a favor imputado en el año 2014, ya que existe certeza sobre la procedencia de la imputación del saldo a favor declarado en el año gravable 2013 por valor de \$799.232.000; en consecuencia, la demandante no se encuentra obligada a reintegrar suma alguna, pues la nulidad del acto de determinación del impuesto y la declaratoria de firmeza de la liquidación privada del año 2013, conllevan la nulidad de los actos aquí cuestionados.

Condena en costas

Respecto de la condena en costas, en la demanda se adjuntó propuesta de servicios jurídicos para la defensa de los intereses de la demandante dentro del proceso de la referencia¹⁶, lo que satisfaría la comprobación de expensas incurridas por honorarios de abogado.

Por lo que, conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, procede la imposición de costas en esta instancia y se determinarán las agencias en derecho en el equivalente a un salario mínimo, mensual, legal y vigente al momento de la ejecutoria de la presente providencia, acorde con los parámetros fijados en el Acuerdo PSAA16-10554, del 5 de agosto de 2016, del Consejo Superior de la Judicatura⁴⁰. Liquidense por la secretaría del Tribunal.

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

PRIMERO: **Revocar** la sentencia del 6 de octubre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia, y en su lugar,

SEGUNDO: **Declarar** la nulidad de la Resolución Sanción nro. 312412018000015 del 23 de mayo de 2018 y la Resolución nro. 992232019000002 del 6 de mayo de 2019, por medio de las cuales la DIAN impuso sanción por imputación improcedente.

TERCERO: **Condenar** en costas a la parte demandada, determinando las agencias en derecho de acuerdo con lo señalado en la parte motiva de esta

¹⁶ Copia magnética de la propuesta de servicios contenida en CD que obra folio 30 del expediente físico.



sentencia y lo dispuesto por el Acuerdo PSAA16-10554, del 5 de agosto de 2016.

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)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salvo parcialmente voto

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

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>