



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., veintitrés (23) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00517-01 (26324)
Demandante: Parex Resources de Colombia Ltd. Sucursal
Demandada: DIAN

Temas: Imputación improcedente de saldo a favor rechazado en liquidación oficial. Doble cobro de la deuda fijada en el acto de determinación y en el sancionador.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 09 de julio de 2021 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones sin condenar en costas (índice 2).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante Resolución nro. 312412018000012, del 09 de marzo de 2018, y el acto que la confirmó, Resolución nro. 002004, del 19 de marzo de 2019, la demandada ordenó a la demandante el reintegro y pago de intereses de mora de una porción del saldo a favor improcedentemente imputado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012 (inciso 4.º artículo 670 ET), pues la declaración de renta del período 2011 que dio origen a dicho saldo fue revisada mediante liquidación oficial, la cual fue demandada junto con su confirmatoria ante la jurisdicción.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (índice 2):

Que se declaren nulos en su totalidad los siguientes actos administrativos, por medio de los cuales la (...) DIAN impuso sanción por imputación improcedente relacionada con la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013, presentada por Parex: (a) Resolución por Imputación Improcedente 312412018000012, del 9 de marzo de 2018. (b) Resolución por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración 002004, del 19 de marzo de 2019.



En virtud de la declaratoria de los actos administrativos anteriormente mencionados, a título de restablecimiento del derecho a favor de Parex, solicito al señor magistrado declarar lo siguiente: (a) declarar que Parex no está obligada a pagar sanción alguna por concepto de imputación improcedente del saldo a favor originado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011. (b) Que no son de cargo de Parex las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

Igualmente solicito al señor magistrado se sirva condenar por las costas del proceso y agencias en derecho a la DIAN, según lo disponga en la sentencia.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 29 de la Constitución; 670 del ET (Estatuto Tributario); y 137 del CPACA (Código Contencioso Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011); bajo el siguiente concepto de violación (índice 2):

La demandante planteó la falsa motivación del acto acusado que ordenó el reintegro de la porción del saldo a favor imputado en el denuncia de renta del año gravable 2012 de forma improcedente, tras haber sido rechazado ese saldo mediante liquidación oficial de revisión de la declaración del impuesto sobre la renta del período 2011 que dio origen a este. Con ese fin, arguyó motivos de ilegalidad que acusa respecto de los actos de determinación que rechazaron parte del saldo a favor que como ya se dijo fue imputado en el período del impuesto sobre la renta del 2012 y, seguidamente, concluyó que, ante la ilegalidad de esos actos demandados en otro proceso judicial, las resoluciones aquí debatidas también serían nulas debido a la improcedencia de la orden de reintegro y pago de intereses de mora sobre un saldo a favor debidamente imputado. En otro punto, aseguró que el inciso 4.º del artículo 670 del ET propiamente no regula una sanción, pues la orden de reintegro del saldo a favor presuntamente imputado de forma improcedente, junto con el pago de intereses de mora, no tiene una naturaleza punitiva, como sí la tendría el que se hubiere devuelto o compensado un saldo a favor rechazado mediante liquidación oficial de revisión; de manera que estimó que la aplicación del artículo 670 del ET en los actos demandados en tanto no apareja consecuencias punitivas, estaría duplicando una orden de reintegro de la misma deuda fijada en el acto de liquidación oficial de revisión junto con la sanción por inexactitud -esta última que no debería pagarse en una doble ocasión como se pretende, según lo aseguró-, además de que la duplicación de procedimientos que reclamen el pago de la misma suma es un desgaste injustificado de la actuación administrativa y un detrimento para ella quien tendrá que incurrir en gastos de defensa en ambos procedimientos administrativos independientes que propenden por la satisfacción de la misma deuda, pese a que lo demandado en el presente asunto no podría ser ejecutado coactivamente hasta definirse la legalidad de los actos de determinación.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 2). Aseveró que la contribuyente autoliquidó un mayor saldo a favor del que le correspondía, según fue determinado mediante el rechazo parcial de dicho saldo en liquidación oficial de revisión, por lo cual incurrió en el supuesto del artículo 670 del ET que daba lugar a imponerle a la demandante el reintegro del saldo a favor imputado de forma improcedente, junto con el pago de los intereses de mora correspondientes. En lo demás, expuso la impertinencia de los reparos de legalidad que efectúa la actora contra los actos acusados empleando cuestionamientos de nulidad respecto de los actos de determinación demandados en otro juicio, pues se tratan de procesos judiciales independientes; a su turno, que el procedimiento atendía al principio de eficiencia del recaudo de los tributos y que la suma ordenada en reintegro no incluye la multa por inexactitud, sino que el monto reclamado en reintegro hace parte del arrastre de saldo que hizo la contribuyente en la declaración



del impuesto sobre la renta del período 2012, el cual, a la postre, resultó improcedente. Finalmente, estimó que la imputación de saldos a favor rechazados afectan el recaudo de los tributos y ello reafirma que la imposición de la orden de reintegro cumple con la observancia del principio de lesividad, sin perjuicio de que su cobro solo se pueda realizar una vez que el acto sancionador adquiriera la fuerza ejecutoria (artículo 829 del ET).

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda (índice 2). Señaló que la imposición de la sanción por imputación improcedente no exige la firmeza de la liquidación oficial que rechazó parte del saldo a favor autoliquidado, pues reafirma que se trata de dos actuaciones administrativas independientes, sin perjuicio de que el cobro de la suma a reintegrar y los intereses de mora no puedan ejecutarse coactivamente hasta definirse la legalidad contra los actos de determinación. Expuso que el resultado del juicio contra el acto de determinación incidirá en la legalidad de los presentes actos, pero que al margen de la eventual pérdida de los fundamentos de derecho de los actos acusados, la autoridad aplicó correctamente el artículo 670 del ET, en tanto que los actos advirtieron que la suma a reintegrarse causaría intereses de mora que no se cuantificarían sobre la multa por inexactitud.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal (índice 2). Insistió en que los procedimientos de determinación y el sancionador del artículo 670 del ET no son totalmente independientes, por lo que estimó debía suspenderse por prejudicialidad el debate de los actos acusados hasta que se definiera la legalidad de la liquidación oficial de revisión, pues incluso la deuda sometida a reintegro no podía cobrarse coactivamente hasta adquirir ejecutoria el acto de determinación [el auto admisorio de la apelación desestimó la suspensión al advertir que el 29 de septiembre de 2022 se emitió sentencia de segunda instancia que anuló parcialmente los actos de determinación que fundan los actos censurados por la apelante, exp. 26071, CP: Milton Chaves García]. Igualmente, reiteró que el reintegro del saldo a favor presuntamente imputado de forma improcedente, más la deuda establecida en la liquidación oficial de revisión significan un doble cobro de la deuda ya fijada desde el acto de determinación, por lo que su pago debería efectuarse tras la decisión que desestime las pretensiones de nulidad del acto liquidatorio y no con los actos sancionadores debatidos en el presente juicio. Adicionalmente, que de todas formas el saldo a favor fue debidamente imputado, habida cuenta de los juicios de ilegalidad que efectúa respecto de la liquidación oficial que no es demandada en el *sub lite*.

Pronunciamientos sobre el recurso

Las partes y el ministerio público guardaron silencio (índice 32).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos enjuiciados, atendiendo a los precisos cargos de impugnación planteados por la actora, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó las súplicas de la demanda. Se debe establecer, por tanto, si el procedimiento por el cual la demandada sancionó a la actora por la imputación de un saldo a favor que a la postre una porción de este se determinó como



improcedente, deviene en ilegal en tanto que los motivos que determinaron el rechazo parcial del saldo a favor autoliquidado son asimismo ilegales, según lo asegura la parte apelante. Además, si la orden de reintegro y el pago de intereses de mora que se indica en los actos acusados implicarían un doble cobro y pago de la misma deuda que es fijada en los actos de determinación.

2- Como se anunció, la apelante insiste en que el saldo a favor imputado en la declaración del impuesto sobre la renta del período 2012 no fue improcedente, toda vez que los actos de liquidación oficial de revisión tienen vicios de nulidad al haber fijado un mayor tributo a cargo, producto de incluir el valor de la inversión de unos pozos improductivos como renta líquida gravable por recuperación en deducción, lo que a su entender desconocía la prerrogativa del artículo 158-3 del ET. Por otra parte, expresó que previo a cobrarse la medida atinente al reintegro de lo imputado de forma improcedente debían adquirir ejecutoria los actos de determinación que fundaron el rechazo del saldo a favor que fuere registrado en la declaración del impuesto sobre la renta del siguiente período (2012), puesto que la suma sometida a reintegro y el pago de intereses, en tanto que no es propiamente una sanción, coincide con la deuda que tendrá que satisfacer en el evento de que cobre ejecutoria la liquidación oficial de revisión que rechazó la porción de ese saldo a favor imputado y que es demandado en un juicio independiente. Su contraparte sostiene que, de conformidad con el artículo 670 del ET, el único requisito que debe acreditarse para adoptar la decisión contenida en los actos enjuiciados era la expedición y notificación de la liquidación oficial de revisión que desconoció una parte del saldo a favor y este acto es independiente de los actos sancionadores que ordenan el reintegro de las sumas imputadas de forma improcedente, por lo que no se trata de un doble cobro de la misma deuda, al margen de que fuere cierto que no puede cobrarse coactivamente el monto sometido a reintegro hasta definirse la legalidad de los actos demandados.

3- Sobre el primero de los planteamientos de la demanda, vale indicarse que la presente controversia recae sobre la legalidad de los actos administrativos que disponen del reintegro de la suma de \$3.004.990.000 que resultó imputada de forma improcedente en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, luego de que la autoridad revisara la declaración del mismo impuesto por el período 2011, en el que la contribuyente había autoliquidado un saldo a favor en el monto de \$4.656.811.000. Aunque resulta impropio al debate promover cargos de ilegalidad de los actos demandados a partir de la presunta nulidad que alega de los actos de determinación, en esta oportunidad la Sala debe señalar que, mediante sentencia del 29 de septiembre de 2022 (exp. 26071, CP: Milton Chaves García), se dirimió la demanda de nulidad contra los señalados actos de determinación que sirven de fundamento a la expedición de los actos aquí cuestionados. Al efecto, esta judicatura decidió confirmar el fallo de primera instancia que pese a desestimar los cargos de ilegalidad sobre la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración presentada por la contribuyente por el período 2011, estimó la procedencia de exonerarla de la multa por inexactitud impuesta, habida cuenta de que hubo una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, tras evidenciar que los extremos de las posturas sobre la deducibilidad de la inversión del activo fijo real productivo de pozos petroleros en fase de exploración estuvo razonadamente fundamentada por la parte actora, aunque la autoridad tributaria haya acertado en que la demostración de que el pozo fue improductivo en el período 2011 debió significar adicionar la inversión a la renta líquida gravable por recuperación de la deducción.

Con motivo de esa decisión, los actos de determinación que son el fundamento de hecho y de derecho de los actos debatidos en el *sub lite* disminuyeron el saldo a favor inicialmente declarado en la suma de \$4.656.811.000, pasando a ser un saldo a favor sin sanciones por valor de \$3.154.316.000. En consecuencia, se estima que de la totalidad



del saldo a favor inicialmente autoliquidado que fue imputado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, persiste una porción que fue improcedentemente imputada y que equivale a la cifra de \$1.502.495.000, sin perjuicio de lo cual, debe atenderse el efecto jurídico que sobre los actos aquí acusados trae la sentencia que confirmó la anulación parcial de los actos de determinación, pues esta reliquidación del saldo a favor en el acto de determinación significará la adecuación de la suma sometida a reintegro y pago de intereses de mora, como se indicará más adelante en esta providencia.

4- Ahora bien, plantea la apelante, que la orden de reintegro del saldo a favor imputado de forma improcedente, junto con el pago de sus intereses de mora no constituyen una medida sancionadora, sino que se trata de la satisfacción de la misma deuda que se fija en los actos de determinación tras establecer un mayor tributo a cargo o un menor saldo a favor, por lo cual sostiene que esta duplicidad de procedimientos podría significar el doble cobro y pago de la misma deuda, al tiempo que somete a la autoridad a un desgaste administrativo y a un detrimento en su contra al tener que incurrir en gastos de defensa en dos procedimientos independientes.

4.1- Según pronunciamientos de esta corporación (entre otras, sentencias del 27 de agosto de 2010 y del 29 de mayo de 2021, exps. 24610 y 24775, CP: Milton Chaves García; del 22 de octubre de 2020, exp. 23919, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; del 20 de agosto 2020 2020CE-SUJ-4-001; y del uno de julio de 2021, exps. 22756 y 25305, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez) que siguen los dictados del artículo 670 del ET, las devoluciones, compensaciones e imputaciones de los saldos a favor de los contribuyentes no constituyen un reconocimiento definitivo sobre la existencia o validez del saldo a favor, en la medida en que las autoliquidaciones que los determinan permanecen a disposición de la autoridad para su revisión. El procedimiento de revisión de las autoliquidaciones responde a propósitos que comprueban la correcta determinación del tributo a cargo respecto de la declaración tributaria sometida a revisión, actuación administrativa que podrá derivar en el rechazo parcial o total del saldo a favor autoliquidado. Por su parte, el procedimiento del inciso 4.º del artículo 670 del ET pretende solucionar la repercusión del arrastre de los saldos a favor rechazados que fueron imputados en las declaraciones tributarias de los períodos gravables siguientes, de tal manera que la autoridad no activará el procedimiento de liquidación oficial de revisión para rechazar la imputación improcedente del saldo a favor rechazado en otro procedimiento adelantado, sino que empleará el procedimiento previsto en el inciso 4.º de la referida disposición para que aquella declaración en la que se imputó el saldo a favor improcedente regularice el pago del tributo al que se le haya aplicado el saldo a favor o elimine el efecto de incrementar los saldos que eventualmente se hayan seguido arrastrando en las subsiguientes declaraciones tributarias. En ese orden de ideas, el instituto jurídico que tendrá la autoridad para la consecución del reintegro de esas sumas es el contemplado en el artículo 670 del ET, a través del cual también podrá reclamar los eventuales intereses de mora en los casos en que estos se causen (sentencia del 17 de marzo de 2022, exp. 23367, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), de tal forma que no se trata de una duplicidad de cobros de la misma deuda como lo asegura la parte apelante.

4.2- Particularmente, tras la reliquidación que el tribunal de primera instancia efectuó sobre el impuesto sobre la renta del año gravable 2011 -y que esta corporación confirmó en decisión de segunda instancia-, se estableció que el saldo a favor de la contribuyente por ese período ascendió a \$3.154.316.000, cifra que en comparación con la inicialmente autoliquidada (\$4.656.811.000) da como resultado una diferencia de \$1.502.495.000 que corresponde a la cuantía del saldo a favor imputado de forma improcedente en la declaración de renta del período 2012. Ello es así, puesto que a decir de los actos



demandados y no siendo un punto de controversia entre las partes, la actora imputó en su declaración de renta del período 2012 la totalidad del saldo a favor autoliquidado en su denuncia del período 2011, de tal forma que el rechazo parcial del saldo a favor en la suma de \$1.502.495.000, convierte esta cifra en una imputación improcedente, siendo este el valor sometido a reintegro junto con el pago de los intereses de mora en la forma prevista en el artículo 670 del ET (modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016). No prospera el cargo de apelación.

5- Ahora bien, conforme a lo señalado en el fundamento jurídico 3 de las consideraciones, la anulación parcial de los actos de determinación incidirán en la legalidad de los presentes actos acusados, en la medida en que se disminuyó el monto del saldo a favor imputado de forma improcedente, por lo que la cuantía que tendrá que reintegrar la parte actora y sobre la que se determinarán los respectivos intereses de mora es el monto de \$1.502.495.000, imputado de forma improcedente en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012.

En ese sentido, se revocará el ordinal primero de la sentencia apelada a fin de declarar la nulidad parcial de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, se establecerá que la cifra que reintegrará la contribuyente ascenderá a \$1.502.495.000, junto con los intereses de mora que se hubieren causado.

6- Finalmente, no se impondrá condena en costas en esta instancia, debido a que no existe prueba de su causación (ordinal 8.º del artículo 365 del CGP).

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

FALLA

1. **Revocar** el ordinal primero de la sentencia apelada. En su lugar:

Primero. Declarar la nulidad parcial de la Resolución nro. 312412018000012, del 09 de marzo de 2018, mediante la cual se ordenó el reintegro de la porción del saldo a favor imputado de forma improcedente en la declaración del impuesto sobre la renta del período 2012, presentada por la contribuyente. Asimismo, la nulidad parcial de la Resolución nro. 002004, del 19 de marzo de 2019, que confirmó el primero de estos actos al resolver el recurso interpuesto. A título de restablecimiento del derecho, declarar que el saldo a favor imputado de forma improcedente que deberá ser reintegrado asciende a la suma de \$1.502.495.000, junto con los intereses de mora que se hubieren causado.

2. En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.

3 Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.



Radicado: 25000-23-37-000-2019-00517-01 (26324)
Demandante: Parex Resources de Colombia Ltd. Sucursal

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN