



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00851-01 (26359)

Acumulado 25000-23-37-000-2015-01686-00

Demandante: Polux Suministros S.A.S. y Otro

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



CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., cuatro (4) de mayo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho 25000-23-37-000-2015-00851-01 (26359)
Radicación	Acumulado 25000-23-37-000-2015-01686-00
Demandante	POLUX SUMINISTROS S.A.S. Y OTRO
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Tema	Sanción por devolución improcedente. Impuesto sobre la renta año 2010.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación promovidos por la DIAN y Compañía Mundial de Seguros S.A. contra la sentencia del 18 de febrero de 2021, proferidas por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A¹, que dispuso:

“PRIMERO. DECLÁRESE la nulidad parcial de la Resolución Sanción No. 312412013000158 del 10 de diciembre de 2013 y la Resolución No. 900.380 del 27 de noviembre de 2014, proferidas por la DIAN - Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO. En consecuencia, a título de restablecimiento TÉNGASE como liquidación de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, la efectuada por la Sala en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. Sin condena en costas.

CUARTO. De conformidad con lo previsto en el Acuerdo No. CSJBTA20-60 del 16 de junio de 2020 del Consejo Superior de la Judicatura, NOTIFIQUESE electrónicamente la presente providencia a las siguientes partes procesales: (...).”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 18 de abril de 2011, la sociedad Polux Suministros S.A.S. (en adelante Polux) presentó declaración del impuesto de renta del año gravable 2010, registrando un saldo a favor de \$1.856.719.000.

El 08 de junio de 2011, Polux solicitó el saldo a favor en devolución, petición que fue garantizada mediante póliza de cumplimiento Nro. NB-100009394 del 09 de mayo de 2011, expedida por la sociedad Compañía Mundial de Seguros S.A. Dicha petición le fue reconocida mediante Resolución Nro. 672 del 06 de julio del mismo año.

Previa expedición del requerimiento especial, la Administración profirió Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412012000068 del 22 de octubre de 2012, para modificar la liquidación privada, determinando un saldo a favor por valor de \$111.586.000.

Contra esa decisión, el contribuyente presentó recurso de reconsideración, el cual fue resuelto por la Administración mediante la Resolución Nro. 900.498 del 21 de noviembre de 2013, confirmando el acto de determinación.

¹ Samai del Tribunal, índice 54



Adicionalmente, previa expedición del pliego de cargos, la DIAN emitió la Resolución Sanción Nro. 312412013000158 del 10 de diciembre de 2013, notificada al contribuyente y a la garante, mediante la cual impuso sanción por devolución improcedente consistente en el reintegro de la suma de \$1.745.133.000, más los intereses moratorios incrementados en el 50%.

Dicha decisión fue recurrida por Polux y la Aseguradora, recursos de reconsideración que fueron decididos por la DIAN mediante en Resolución Nro. 900.380 del 27 de noviembre de 2014, confirmando su contenido.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

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, los demandantes formularon las siguientes pretensiones:

POLUX SUMINISTROS S.A.S.²:

“VI) PRETENSIONES

Por medio de la interposición de la presente Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, respetuosamente solicitamos al Honorable Tribunal se sirva, decretar las siguientes declaraciones y condenas:

- I. **DECLARAR LA NULIDAD** de la Resolución Número 900.380 de fecha 27 de noviembre de 2014 por la cual se decide Recurso de Reconsideración, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA de DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN) y de la Resolución de Sanción de Devolución Improcedente No. 312412013000158 de fecha 10 de diciembre de 2013, proferida por la DIVISIÓN DE GESTIÓN DE LIQUIDACIÓN DE LA DIVISIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE GRANDES CONTRIBUYENTES, de la misma institución, respecto de los argumentos en contra de nuestra representada al imponerle una sanción que no es procedente, por revisar la declaración de impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal 2010, siendo que tal declaración se encontraba firme.
- II. **RESTABLEZCA EL DERECHO** de la sociedad POLUX SUMINISTROS S.A.S., al dejar sin efecto la sanción impuesta, en virtud de la revisión de la Declaración de Impuesto de Renta y Complementarios del ejercicio fiscal 2010, presentada por la empresa el día 18 de abril de 2011.
- III. **CONDENE A LA DEMANDADA** al pago de las **COSTAS Y AGENCIAS EN DERECHO** a que haya lugar por motivo del ejercicio de la presente acción, de acuerdo con lo que se pruebe dentro del proceso.”

COMPAÑÍA MUNDIAL DE SEGUROS S.A.³:

“PRIMERA: Que una vez surtido el trámite correspondiente se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

1. Resolución Sanción 312412013000158 del 10 de Diciembre de 2013 proferida por la UNIDAD ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN) – DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE GRANDES CONTRIBUYENTES, por medio de la cual se le impuso sanción por devolución improcedente a la sociedad **POLUX SUMINISTROS S.A.S.** identificada con el NIT 830.031.687-3, sanción correspondiente a efectuar el reintegro de la suma de MIL **SETECIENTOS CUARENTA Y CINCO MILLONES CIENTO TREINTA Y TRES MIL PESOS (\$1.745.133.000)**, más los intereses moratorios correspondientes, incrementados en un 50%, tal como lo establece el artículo 670 del Estatuto Tributario, liquidados como lo señalan los artículos 634 y 635 ibídem y se notificó la misma a mi representada **COMPAÑÍA MUNDIAL DE SEGUROS S.A.** en calidad de garante.
2. Resolución No. 900.380 del 27 de Noviembre de 2014 proferida por **UNIDAD ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN) – SUBDIRECCIÓN**

² Fl. 6 CP 4

³ Fls. 3 a 4 cp3





Radicado: 25000-23-37-000-2015-00851-01 (26359)
Acumulado 25000-23-37-000-2015-01686-00
Demandante: Polux Suministros S.A.S. y Otro.



DE GESTIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS DE LA DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA, por medio de la cual se decide un recurso de reconsideración y así mismo se confirma la Resolución Sanción No. 312412013000158 del 10 de Diciembre de 2013 proferida por la **UNIDAD ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN) – DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE GRANDES CONTRIBUYENTES**.

3. Pliego de Cargos No. 312382013000087 del 31 de Mayo de 2013 proferido por **UNIDAD ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN) – DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE GRANDES CONTRIBUYENTES**, por medio de la cual se formula Pliego de Cargos por parte de la **GESTIÓN DE FISCALIZACIÓN** con base en la revisión de la declaración tributaria del contribuyente denominado **POLUX SUMINISTROS S.A.S.**⁴.

SEGUNDA: Que en consecuencia de lo descrito en el acápite anterior, se decrete como restablecimiento del derecho lo siguiente:

1. La suspensión de toda actuación administrativa derivada de los Actos Administrativos aquí impugnados.
2. Que se declare que la sociedad **POLUX SUMINISTROS S.A.S** (sic) no está obligada a efectuar el reintegro de suma alguna por concepto de impuesto sobre la Renta y complementarios del año gravable 2010, ni al pago de los intereses de mora incrementados en un 50%.
3. Igualmente, que se declare que mi representada **COMPAÑÍA MUNDIAL DE SEGUROS S.A. NIT. 860.037.013** en su posición de garante tampoco está obligada a efectuar el reintegro de suma alguna por concepto de impuesto sobre Renta y complementarios del año gravable 2010, ni al pago de los intereses de mora incrementados en un 50%.
4. Prevenir a la demandada para que dé estricto cumplimiento a la Sentencia de conformidad a los artículos 187 y ss de la Ley 1437 de 2011.

TERCERA: Restituir a la **COMPAÑÍA MUNDIAL DE SEGUROS S.A.** el valor que se haya cancelado hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia que se dicta en este proceso, o en su defecto se ordene restituir los valores que ella hubiera desembolsado con base en la garantía constituida mediante la Póliza de Seguro de Cumplimiento Disposiciones Legales No. NB.100009394, según lo ordenado por el acto administrativo demandado.

CUARTA: Pagar a la **COMPAÑÍA MUNDIAL DE SEGUROS S.A.** la suma correspondiente a los intereses moratorios y en subsidio los comerciales sobre las sumas de dinero que eventualmente ella hubiera pagado conforme a los actos administrativos demandados, réditos que deberán liquidarse a la tasa máxima de interés corriente certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia, incrementada en un cincuenta por ciento conforme al artículo 1080 del Código de Comercio, modificado por la Ley 510 de 1999 con ocasión de la garantía constituida mediante la Póliza de Seguro de Cumplimiento Disposiciones Legales No. NB.100009394; intereses que se calcularán hasta la fecha del reembolso o pago de las sumas indicadas anteriormente.”

A los anteriores efectos, invocaron como violados los artículos 2, 6, 29, 83, 95, 121, 209, 287, 362 y 363 de la Constitución Política; 264 de la Ley 223 de 1995; Ley 1607 de 2012; Ley 1739 de 2014; 104, 107, 615, 670, 683, 685, 689-1 y 746 del Estatuto Tributario; 3, 137 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 1, 10, 13, 15, 127, 134 y 143 del Código Sustantivo del Trabajo; 1036 a 1162 del Código de Comercio; 2469 del Código Civil Colombiano y el Concepto DIAN Nro. 011104 del 24 de febrero de 2004.

El concepto de violación de estas disposiciones se resume así:

POLUX SUMINISTROS S.A.S.⁵:

Consideró que la DIAN desconoció la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, ya que esta gozaba del beneficio de auditoría. De manera que una vez transcurridos 6 meses después de la presentación del denuncia tributario, este era inmodificable tanto para el contribuyente como para la

⁴ Frente a esta pretensión, en la audiencia inicial del 23 de octubre de 2018, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca señaló que el objeto del litigio se concretaba en el estudio de la legalidad de la resolución sanción y la resolución que resolvió el recurso (FI. 242 CP)

⁵ Fls 3 a 37 CP 4

Administración, para lo cual alegó que la declaración se encontraba en firme desde el día 18 de octubre de 2011,

Explicó que el emplazamiento para corregir expedido por la Administración y notificado el 7 de julio de 2011 tuvo como único propósito interrumpir el término de firmeza de la declaración, de manera ilegal y sin fundamento en la medida que, el acto no cumplió con varios requisitos esenciales para su validez, de manera que hubo una falta de motivación respecto de dicho pronunciamiento administrativo.

Comentó que los actos posteriores expedidos por la DIAN pretendieron simular la legalidad del emplazamiento para corregir, por lo tanto, la resolución que impuso la sanción y su confirmatoria eran nulos.

Sostuvo que se vulneró el espíritu de justicia, porque el acto preparatorio no fue sustentado y solo tenía como objetivo suspender el término del beneficio de auditoría y precisó que la sanción impuesta al contribuyente no era procedente al operar la firmeza de la declaración.

Señaló que las glosas sobre las cuales se fundamenta la liquidación oficial de revisión y su resolución confirmatoria no están conformes con las normas tributarias y para el efecto, trajo a colación los argumentos de defensa del proceso de determinación respecto a la procedencia de las deducciones de provisiones y descuentos comerciales para concluir que no procedía la modificación de la liquidación privada.

COMPAÑÍA MUNDIAL DE SEGUROS S.A.⁶:

Señaló que dentro del emplazamiento para corregir no se establecieron o determinaron los indicios de inexactitud que lo sustentaban, aun cuando el artículo 685 del Estatuto Tributario así lo exigía y, como consecuencia, el mismo carecía de motivación legal que derivaba en la nulidad del acto.

Dijo que tal situación violó el derecho al debido proceso, ya que el contribuyente no tuvo la posibilidad de conocer que elementos debía agregar, aclarar o subsanar y citó al respecto el Concepto DIAN Nro. 62798 del 08 de septiembre de 1995.

Se refirió a los argumentos según los cuales eran procedentes las deducciones rechazadas en el proceso de determinación, y explicó que hubo una violación a los derechos de defensa y del debido proceso de la compañía aseguradora porque no se le notificó la liquidación oficial de revisión.

Oposición de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de los demandantes, por las siguientes razones:

POLUX SUMINISTROS S.A.S.⁷:

Afirmó que la demanda se fundamentaba en inconformidades relacionadas con la liquidación del tributo, no obstante, el presente caso versaba en relación con la sanción por devolución improcedente, por lo que dichos reparos solo podían efectuarse ante el proceso de determinación, por tal motivo solicitó al Tribunal declararse inhibido para pronunciarse sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión y no decretar las pruebas solicitadas ya que eran inconducentes por referirse a otro proceso.

Explicó que la resolución sanción y su confirmatoria eran legales, ya que seguían lo dispuesto en el artículo 670 del Estatuto Tributario, de manera que las devoluciones

⁶ Fls 1 a 22 CP 3

⁷ Fls 107 a 115 CP4



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00851-01 (26359)

Acumulado 25000-23-37-000-2015-01686-00 IMPUESTOS

Demandante: Polux Suministros S.A.S. y Otro



de los saldos a favor generados en el impuesto sobre la renta no eran un reconocimiento definitivo en favor del contribuyente, ya que estaba sujeto a la facultad de fiscalización de la DIAN.

Manifestó que la sanción por devolución improcedente suponía que previamente se hubiera adelantado un proceso de determinación que disminuyera o modificara el saldo objeto de devolución, situación que se presentaba en este caso y aclaró que no se requería la firmeza de la liquidación de revisión, de acuerdo con lo señalado en el artículo 670 *ibidem*.

Precisó que el proceso de determinación era independiente y autónomo del sancionatorio, por tanto, en caso de que el proceso de determinación sea prospero para la actora, no quiere decir que los actos del sancionatorio sean nulos, sino que ocurriría el decaimiento del acto administrativo.

COMPAÑÍA MUNDIAL DE SEGUROS S.A. ⁸:

Explicó que la demanda se fundamentaba en inconformidades respecto del proceso de determinación por lo que solicitó la inhibición del Tribunal en relación con dichos reparos y se refirió a los mismos argumentos de los procesos liquidatorio y sancionatorio, esbozados en la contestación de la demanda del proceso incoado por la contribuyente.

En relación con la notificación de la liquidación oficial a la garante, señaló que el Consejo de Estado⁹ había indicado la necesidad de contar con el acto de imposición de la sanción para el proceso de cobro, sin referirse a otras actuaciones anteriores, entre ellas notificar a la aseguradora del acto de determinación. Además, la aseguradora no puede disponer del litigio de determinación, por lo tanto, la falta de vinculación no genera impedimento o nulidad, para su posterior vinculación al proceso sancionatorio.

Respecto de la restitución de valores cancelados por la compañía de seguros, comentó que se debía realizar un proceso de solicitud de sumas pagadas en exceso o de lo no debido que era independiente del sancionatorio, que ocupaba este caso y, que el reconocimiento de intereses solo procedía cuando se cumplía lo dispuesto en los artículos 855, 863 y 864 del Estatuto Tributario, por lo que no eran admisibles las pretensiones de la demandada.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados, con fundamento en los siguientes planteamientos¹⁰:

Señaló que las devoluciones, compensaciones o imputaciones efectuadas con base en las declaraciones tributarias no constituían un reconocimiento definitivo en favor de los contribuyentes, por lo que la DIAN podía efectuar un proceso de fiscalización para verificar la veracidad de la información contenida en la declaración privada.

Explicó que, si la Administración modificaba el denuncia tributario, dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación oficial podía imponer sanción por devolución y/o compensación improcedente. Manifestó que, si bien el proceso sancionatorio se derivaba del proceso de fiscalización, estos eran autónomos e

⁸ Fls. 164 a 186 CP3

⁹ Sentencias del 02 de abril de 2009, exp. 16158, C.P. Hugo Fernando Bastidas; del 12 de mayo de 2009, exp. 17601 y del 06 de octubre del mismo año C.P. William Giraldo; del 30 de abril de 2009, exp. 16777, C.P. Martha Teresa Briceño; del 24 de septiembre de 2009, exp. 16954, C.P. Héctor J. Romero Díaz; 29 de junio de 2006, exp. 15264 del 29 de junio de 2006 y del 11 de noviembre de 2009, exp. 0179-01, C.P. Héctor Romero Díaz.

¹⁰ Samai del Tribunal, índice 54



independientes y se refirió a la sentencia del 28 de septiembre de 2016, exp. 011399-01, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Precisó que el proceso de determinación tenía como finalidad el establecimiento de la realidad de la obligación tributaria, modificando la declaración privada, mientras que el sancionatorio, tenía como objetivo imponer la penalidad del artículo 670 del Estatuto Tributario.

Comentó que el legislador estableció como requisitos para la procedencia de la sanción, la existencia de la notificación de la liquidación oficial y que su imposición se haya dado dentro de los dos años siguientes a la fecha de notificación del acto liquidatorio. Empero, hasta tanto los actos de determinación adquieran firmeza no es posible ejecutar el cobro de la penalidad del artículo 670 del Estatuto Tributario y señaló que una vez revisado el acervo probatorio y fáctico se concluía que no se vulneró el derecho al debido proceso de la accionante, porque le era viable a la DIAN imponer la sanción, teniendo en cuenta que se modificó el denuncia rentístico del año 2010.

Explicó que, dentro del proceso de determinación, el fallo de primera instancia declaró la nulidad parcial de los actos, pronunciamiento que fue objeto de apelación por las partes, y que en virtud de dicha decisión se disminuyó la base de la sanción por devolución improcedente, por lo que el contribuyente sólo estaba obligado al pago de las sumas allí determinadas.

En relación con la notificación de la liquidación oficial de revisión a la aseguradora, sostuvo que en el ordenamiento tributario no existe una disposición que le ordene a la Administración vincular a los deudores solidarios desde la etapa de fiscalización, investigación o determinación de la obligación tributaria, sino que su intervención se encuentra prevista en el momento en que la obligación se consolida, es decir, cuando se profiere el mandamiento de pago y se le hace exigible la obligación en calidad de deudor solidario de la misma.

Argumentó que el Consejo de Estado en sentencia CE-SUJ-4-011 procedió a unificar y rectificar la jurisprudencia de la Sección en relación con la intervención de los deudores solidarios, garantes y aseguradoras en los procedimientos de determinación de tributos, imposición de sanción por devolución improcedente y de cobro coactivo, así como sobre la legitimación de los mismos para controvertir ante la jurisdicción los actos de la Administración y, que en el presente caso, no le era obligatorio a la DIAN notificar el acto de liquidación, al no ser una deudora solidaria del contribuyente.

Dio aplicación al principio de favorabilidad contemplado en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario y estableció el valor de la sanción por devolución improcedente en \$535.056.000, tomando como base para ello, el valor devuelto de manera improcedente, junto con la multa equivalente al 20% del mismo, esto es \$107.011.200, de acuerdo con lo consagrado en el artículo 670 *ibidem*.

Finalmente, no condenó en cosas por no encontrarse probadas.

Recursos de apelación

La **Compañía Mundial de Seguros S.A.** presentó recurso de apelación¹¹, al considerar que en los actos demandados se prescindió evaluar los argumentos relacionados con las deducciones que fundamentaron la imposición de la sanción por devolución improcedente.

¹¹ Samai, índice 11





Radicado: 25000-23-37-000-2015-00851-01 (26359)
Acumulado 25000-23-37-000-2015-01686-00
Demandante: Polux Suministros S.A.S. y Otro



Señaló que la provisión de acreedores correspondía realmente a un gasto real de la contribuyente, efectuado en 2010, que fue erróneamente categorizado dentro de la contabilidad de la compañía. Explicó que la provisión por otros activos se refería a gastos generados por un contrato de colaboración empresarial y que solicitar facturas o documentos equivalentes era ilegal, porque no existió una venta o prestación de servicios.

Se refirió a los descuentos a grandes superficies otorgados aclarando que no procedía la solicitud de facturas por tratarse de descuentos otorgados en virtud de la relación comercial de las partes involucradas y precisó que la deducción por descuentos estaba debidamente soportada, por lo que el contribuyente tenía derecho a la devolución del saldo a favor declarado.

Solicitó que, en caso de no acceder a los anteriores reparos, se aplicara la liquidación efectuada por el Consejo de Estado en sentencia del 18 de febrero de 2021, exp. 24718, C.P. Milton Chaves García, relacionada con el proceso de determinación del tributo.

Precisó que debía aplicarse el principio de favorabilidad contemplado en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, así se debía tomar como base el valor de \$349.064.000 para el cálculo de los intereses moratorios y de la multa equivalente al 20% de dicho valor.

Finalmente, reiteró su argumento relacionado con la violación al derecho de defensa y al derecho fundamental del debido proceso del asegurador por falta de notificación de la liquidación oficial de revisión.

Por su parte, la **DIAN** afirmó que¹² se encuentra demostrado la configuración de los supuestos fácticos que originan la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

Señaló que el 1 de marzo de 2021 se notificó la sentencia de segunda instancia dentro del proceso judicial que analizaba la legalidad de los actos de determinación, en la que se estableció un saldo a favor por un valor de \$1.158.591.000, por lo que se debe liquidar la sanción teniendo en cuenta este monto, arrojando como valor a reintegrar la suma de \$698.128.000, y este tomarlo a su vez como base para el cálculo de la sanción determinándola en aplicación al principio de favorabilidad en el (20%), esto es, la suma de \$139.625.600.

Oposición a los recursos

El contribuyente allegó memorial¹³ solicitando tener en cuenta el fallo proferido el 18 de febrero de 2021, exp. 24718, CP. Milton Chaves García, que modificó la liquidación privada y “determinó la sanción de inexactitud en la cuantificación de la sanción por devolución improcedente” y señaló que esta debe ser excluida, como se indicaba en la sentencia del 20 de agosto de 2020, exp. 22756, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

Concepto del Ministerio Público

El agente del Ministerio no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Previo a resolver el asunto de fondo, la Sala debe pronunciarse sobre el impedimento para conocer del proceso manifestado por la Dra. Stella Jeannette

¹² Ibidem

¹³ Samai, índice 26



Carvajal Basto, con fundamento en el numeral 2º del artículo 141 del Código General del Proceso¹⁴. Para la Sala, el impedimento manifestado es procedente porque la consejera conoció del proceso en la primera instancia, por lo que quedara separada del presente asunto.

Ahora, de conformidad con los cargos de apelación formulados por la demandada y la Compañía Mundial de Seguros S.A. respecto de la sentencia de primera instancia, juzga la Sala la legalidad de los actos mediante los cuales la Administración impuso a la sociedad Polux Suministros S.A.S. la sanción por devolución improcedente del saldo a favor por el impuesto de renta del año 2010. En concreto, se debate *i)* la necesidad de notificar a la sociedad Compañía Mundial de Seguros S.A. el contenido de la liquidación oficial de revisión; *ii)* la legalidad de la sanción por devolución improcedente y en caso de ser necesario; *iii)* la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria.

Así mismo, la Sala precisa que los argumentos relacionados con el rechazo de las deducciones tomadas por la contribuyente no son objeto de debate de este proceso, en tanto, la discusión planteada por la Compañía Mundial de Seguros S.A. es ajena al proceso sancionatorio, ya que sus reparos están dirigidos a cuestionar la determinación del impuesto sobre la renta del año 2010, consecuentemente, a atacar la procedencia de la liquidación oficial de revisión y su acto confirmatorio, actos administrativos que constituyen la determinación del tributo ajenos al presente litigio.

Por lo expuesto, los argumentos presentados en el recurso de apelación, en relación con la procedencia de las deducciones, no serán analizados.

1. Notificación por parte de la DIAN del acto liquidatorio a la aseguradora

La apelante, Compañía Mundial de Seguros S.A., reiteró los argumentos respecto a la violación de su derecho de defensa y contradicción por la falta de notificación del acto liquidatorio. Sostuvo que la debida notificación era una garantía al derecho de defensa y, en el presente caso, al no configurarse la oportunidad para ejercerlo se estaría violando abiertamente dicho derecho fundamental.

Al respecto, se debe precisar que la Sala, en Sentencia CE-SUJ-4-011 del 14 de noviembre de 2019 (exp. 23018, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), decidió unificar la jurisprudencia en cuanto a la *“intervención de los deudores solidarios, garantes y aseguradoras en los procedimientos de determinación de tributos, imposición de sanciones por devolución improcedente y de cobro coactivo, así como sobre su legitimación para controvertir los actos de la administración tributaria ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo”*; no obstante, debe tenerse en cuenta que si bien la citada providencia constituye un precedente obligatorio en la materia, que implica un cambio de posición jurisprudencial, en la misma se ordenó que sus efectos eran hacia el futuro.

De acuerdo con lo anterior, en un caso similar al que acá se estudia en sentencia del 19 de agosto de 2021, exp. 25327, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, la Sala consideró lo siguiente:

“A esos efectos, debe tenerse en cuenta que, antes de la sentencia de unificación [CE-SUJ-4-011 del 14 de noviembre de 2019], la posición jurisprudencial de la Sala (sentencia del 27 de agosto de 2015, exp. 20493, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia), consistía en que «la notificación del acto liquidatorio, dentro del término de vigencia de la póliza a que hace referencia el artículo 860 del Estatuto Tributario, debe efectuarse al contribuyente y no al garante de la obligación», en razón a que este es un acto de determinación tributaria y el contribuyente es el titular de la relación jurídica sustancial y el directo responsable del pago del tributo. Y, que en los casos de devolución amparados con póliza de garantía, la resolución sanción es el acto que declara la improcedencia de la devolución y ordena el correspondiente reintegro, y por tanto, el que determina la exigibilidad de la obligación garantizada.

Aunque la anterior posición fue rectificada en la sentencia de unificación, en el sentido de que

¹⁴ Samai, índice 20



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00851-01 (26359)
Acumulado 25000-23-37-000-2015-01686-00
Demandante: Polux Suministros S.A.S. y Otro



es deber de la administración tributaria notificar el requerimiento especial y el pliego de cargos al asegurador, se advierte que esa nueva regla jurisprudencial no puede ser aplicada en esta oportunidad, en la medida en que la sentencia de unificación, como se explicó, solo tiene efectos hacia el futuro.

En ese orden de ideas, con fundamento en el precedente específico aplicable al asunto en concreto, como la Administración no estaba obligada a notificarle el requerimiento especial a la actora, no se configuró la aludida violación al debido proceso y al derecho de defensa de la aseguradora, quien ejerció su derecho de defensa y contradicción, a través de la interposición del recurso de reconsideración contra la resolución sanción y la demanda ante la jurisdicción." (Énfasis propio)

Así, si bien a partir de la sentencia de unificación antes mencionada, la notificación del acto liquidatorio debe efectuarse igualmente a la parte garante, también es cierto, que la sentencia tiene efectos hacia futuro y, en la medida en que el fallo de unificación fue proferido en el año 2019 y el acto de liquidación se expidió en el año 2012, no le era exigible esa regla jurisprudencial a la demandada para el caso objeto de análisis.

De lo expuesto, se concluye entonces que para la época de los hechos, no existía esa regla jurisprudencial y con fundamento en el precedente aplicable, la Administración no vulneró el derecho de defensa ni contradicción de la compañía aseguradora. No prospera el cargo.

2. Procedencia de la sanción por devolución improcedente

Señala la Compañía Mundial de Seguros S.A. que no hay lugar a la imposición de la sanción por devolución improcedente en la medida en que se omitió la procedencia de las deducciones tomadas por la contribuyente dentro de la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año 2010. Por su parte, la DIAN sostiene que sí se configuraron los supuestos fácticos que dan lugar a la imposición de la sanción por devolución improcedente, dado que la declaración fue modificada por liquidación oficial de revisión. Así, le era aplicable el reintegro de las sumas devueltas y el pago de la sanción consistente en los intereses moratorios incrementados en un 50%.

Al respecto, el *a quo* consideró que la Administración sustentó su decisión en el artículo 670 del Estatuto Tributario, en la medida en que el saldo a favor objeto de devolución, había sido modificado mediante proceso de determinación fiscal y, como consecuencia, disminuyó el saldo a favor declarado por la sociedad contribuyente.

La Sala pone de presente que la sanción impuesta se fundamentó en la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412012000068 del 22 de octubre de 2012, por medio de la cual se modificó la declaración privada del contribuyente, determinando el saldo a favor en la suma de \$111.586.000.

Ahora bien, el acto liquidatorio y su confirmatorio fueron demandados ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, el cual fue resuelto en última instancia mediante Sentencia 24718 del 18 de febrero de 2021, C.P. Milton Chaves García, donde se decidió sobre su legalidad en los siguientes términos:

"(...)

SEGUNDO: Modificar el ordinal segundo y tercero de la sentencia del 26 de septiembre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A" en el trámite del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la sociedad POLUX SUMINISTROS S.A.S. contra la DIAN. En su lugar,

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho:

- A. MODIFICAR la Liquidación Oficial de Revisión 312412012000068 de 22 de octubre de 2012, del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, presentada por la sociedad POLUX SUMINISTROS S.A.S., de acuerdo con la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia.
- B. DECLÁRESE que la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad demandante es de \$ 349.064.000.



C. TERCERO: No condenar en costas (...)."

Así, aunque exista autonomía entre el proceso de determinación y el sancionatorio, se deben tener en cuenta los resultados del primero para la cuantificación de la sanción por devolución improcedente, en la medida que constituye la base para liquidar el monto devuelto de manera improcedente, así como la sanción correlativa.

En efecto, en el proceso de determinación, Sentencia 24718 del 18 de febrero de 2021, se estableció un nuevo saldo a favor, por lo que la suma a reintegrar será modificada así:

Saldo a reintegrar	
Concepto	Liquidación Consejo de Estado
Saldo a favor declarado por el contribuyente	\$1.856.719.000
Saldo a favor determinado por la sentencia (exp.24718)	\$1.158.591.000
Total saldo a reintegrar	\$698.128.000

Ahora bien, en atención a lo dispuesto en la Sentencia de Unificación (exp. 22756 del 20 de agosto de 2020, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez) se debe excluir de la base de cálculo de la sanción por devolución o compensación improcedente el monto de otras multas que hayan disminuido la cuantía del saldo a favor susceptible de ser devuelto o compensado, en los actos oficiales o en la declaración de corrección, según sea el caso (v.g. las sanciones por inexactitud o por corrección), motivo por el cual la sanción se liquidará de la siguiente manera:

Liquidación de la sanción	
Concepto	Liquidación Consejo de Estado
Saldo a favor declarado por el contribuyente	\$1.856.719.000
Saldo a favor determinado por la sentencia (exp.24718) antes de la sanción por inexactitud	\$1.507.655.000
Base de la sanción	\$349.064.000
Porcentaje de sanción por devolución improcedentes en aplicación del principio de favorabilidad (Artículo 293 Ley 1819 de 2016)	20%
Sanción por devolución improcedente	\$69.813.000

Así las cosas, el saldo a favor devuelto de forma improcedente asciende a \$698.128.000, suma que deberá ser reintegrada a la entidad demandada, más los intereses de mora correspondientes y adicionalmente, deberá ser pagada una sanción por devolución improcedente equivalente a \$69.813.000.

En consideración a lo anterior, se modificará la sentencia apelada en los términos aquí señalados.

Finalmente, no se impondrá condena en costas porque no fue demostrada su causación, tal como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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. **Declarar** fundado el impedimento manifestado por la consejera Stella Jeannette Carvajal Basto.
2. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia del 18 de febrero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta,

10





Radicado: 25000-23-37-000-2015-00851-01 (26859)
 Acumulado 25000-23-37-000-2015-01686-00
 Demandante: Polux Suministros S.A.S. y Otro

Subsección A, el cual quedará así:

“SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, DECLARAR que la sanción por devolución improcedente y la suma a reintegrar corresponde a la señalada en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia”.

3. Confirmar en lo demás la sentencia apelada.
4. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
 Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARGA
 SECCION CUARTA - SECRETARIA

Santafé de Bogotá D.C. 6 MARZO 2024

En la fecha se expiden fotocopias auténticas en once (11) folios
 tomadas del original. expediente No. 15-00851 Demandante _____

POLUX SUMINISTROS SAS y OTRO

Se deja constancia que la anterior providencia fue notificada legalmente a las
 partes y queda ejecutoriada el día 16 MAYO 2023 a las 5 p.m.

El Secretario



