CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: **JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D. C., veinte (20) de agosto de dos mil veinte (2020)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2015-00379-01 (22756)
Demandante: Compass Group Services Colombia SA
Demandado: DIAN

Temas: Sentencia de unificación. Sanción por devolución y/o compensación improcedente. Principio de favorabilidad. Prohibición de concurrencia de sanciones. Procedimiento de imposición de la sanción. Competencia del juez de lo contencioso administrativo.

SENTENCIA DE UNIFICACIÓN 2020CE-SUJ-4-001

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 14 de julio de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió (f. 242):

> 1.- Se declara la nulidad parcial de la Resolución nro. 312412013000068 de 20 de junio de 2013, por medio de la cual se impone sanción por devolución improcedente por concepto del impuesto de renta del año gravable 2008, así como de la Resolución nro. 900.162 de 27 de junio de 2014, que confirma la sanción impuesta a Compass Group Services Colombia S.A.
>
> 2.- A título de restablecimiento del derecho la sociedad demandante deberá reintegrar a la DIAN la suma de $398.279.000, más los intereses moratorios incrementados en un 50%, los cuales se calcularán únicamente sobre $86.689.000.
>
> 3.- Por no estar probadas, no se condena en costas ni en agencias en derecho.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 16 de abril de 2009, la actora autoliquidó el impuesto sobre la renta del año gravable 2008 (f. 31 caa), estableciendo un saldo a favor, que, tras solicitarlo, le fue compensado por la Administración mediante la Resolución nro. 6080785, del 23 de junio del 2009 (ff. 34 a 36 caa).

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 31241201200004, del 02 febrero del 2012, la demandada modificó la referida declaración de corrección, reduciendo el saldo a favor autoliquidado e imponiendo sanción por inexactitud (ff. 13 a 28 caa). Con fundamento en lo anterior, expidió la Resolución nro. 312412013000068, del 20 de junio de 2013, con la cual sancionó a la actora por devolución o compensación improcedente (ff. 70 a 75 caa), decisión que fue confirmada en la Resolución nro. 900162, del 27 de junio de 2014, que desató el recurso de reconsideración interpuesto (ff. 130 a 139 caa).

SC 5780-6

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 (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló como pretensiones las siguientes (ff. 1 y 2):

> A- Pretensiones principales:
>
> 1. Que son nulos en su totalidad los siguientes actos administrativos por medio de los cuales la DIAN impuso a Compass la sanción de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario (en adelante E.T.):
>
> (a) La Resolución Sanción No. 312412013000068 de 20 de junio de 2013, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN.
>
> (b) La Resolución No. 900.162 del 27 de junio de 2014, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por mi representada el 21 de agosto de 2013 contra la resolución sanción del numeral anterior.
>
> 2. En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos anteriormente mencionados, a título de restablecimiento del derecho a favor de Compass, solicito al Tribunal Administrativo de Cundinamarca declarar lo siguiente:
>
> (a) Que el saldo a favor determinado por Compass en su declaración de renta del año 2008 es correcto y que la solicitud de devolución de ese saldo a favor sí era procedente.
>
> (b) Que Compass no debe reintegrar suma alguna a la Dian por concepto del saldo a favor determinado en su liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, que fue devuelto por la Dian mediante resolución No. 608-785 de 23 de junio de 2009.
>
> (c) Que se declare que mi representada no debe pagar a la DIAN los intereses por mora que dicha entidad reclama en los actos administrativos demandados.
>
> (d) Que se declare que Compass no debe pagar a título de sanción el valor correspondiente al 50% de los intereses de mora.
>
> (e) Que se declare que no son de cargo de Compass las costas en que incurra la Dian con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.
>
> B- Pretensiones subsidiarias:
>
> Que se declare la nulidad parcial de (i) la Resolución Sanción No. 312412013000068 de junio 20 de 2013 y (ii) la Resolución No. 900.162 de junio 27 de 2014, ambas proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Dian en el sentido de determinar que la base para imponer la sanción prevista en el artículo 670 del E.T. es únicamente la suma de COP. $104.669.000, cifra que corresponde al menor saldo a favor determinado a título de impuesto, en la Liquidación Oficial de Revisión No. 31241201200004 de 2 de febrero de 2012 y la Resolución No. 900.061 de 7 febrero de 2013, proferidas por la DIAN.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 95, 209 y 363 constitución; 3.º, 87 y 89 del CPACA; y 634, 638, 670, 683 y 746 del Estatuto Tributario (ET).

El concepto de violación planteado se resume así (ff. 8 a 22):

SC 5780-6

Solicitó la suspensión del proceso habida cuenta de que los actos que modificaron el saldo a favor objeto de compensación habían sido demandados ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Planteó que la liquidación oficial que dio origen a los actos demandados no podía servir de fundamento para la imposición de una sanción por devolución o compensación improcedente, pues su legalidad estaba siendo discutida en sede jurisdiccional; o al menos que no podía serlo hasta que se produjera una decisión definitiva. Por ello, alegó violación del derecho de defensa e indebida motivación de los actos acusados.

Por último, sostuvo que el cálculo de la sanción fue incorrecto porque la Administración incluyó el valor de la multa por inexactitud y así la sancionó dos veces por el mismo hecho.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 142 vto. a 154). Sostuvo que, según el artículo 670 del ET, la imposición de la sanción por devolución o compensación improcedente no requiere de la «*firmeza*» previa de la liquidación oficial que le sirve de fundamento; y que el procedimiento sancionador y el de determinación oficial del impuesto son independientes.

Por último, afirmó que calculó correctamente la base de la sanción en cuestión, puesto que tomó en consideración el saldo a favor autoliquidado y aquel determinado oficialmente; y que, por el mismo motivo, no liquidó intereses moratorios sobre la sanción por inexactitud.

Sentencia apelada

El tribunal anuló parcialmente los actos demandados (ff. 213 a 243), para lo cual:

Con fundamento en el artículo 670 del ET y en un precedente de esta Sección (sentencia del 12 de diciembre de 2014, exp. 19864 CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), señaló que la imposición de la sanción por devolución o compensación improcedente no está supeditada a la firmeza de los actos de determinación oficial del impuesto, de modo que la actuación demandada se ajustó a la normativa que la reglamentaba.

En cuanto a la tasación de la sanción, consideró que en el *sub lite* la base para el cálculo equivalía a la diferencia entre el monto efectivamente compensado por la Administración y la suma que debió haber sido objeto de compensación, de conformidad con las modificaciones planteadas en los actos liquidatorios, excluyendo el valor de la sanción por inexactitud. Asimismo, aclaró que los intereses moratorios debían ser liquidados al momento del pago y calculados con base en el mayor valor del impuesto a pagar, restando cualquier pago parcial por parte de la actora. Por consiguiente, concluyó que la sanción por inexactitud impuesta por la demandada debía ser excluida de la base del cálculo de la multa por compensación improcedente impuesta mediante los actos aquí demandados. Con fundamento en lo anterior, modificó la base de cálculo de la sanción debatida para excluir la sanción por inexactitud y restar el valor reintegrado por la contribuyente.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del *a quo* (ff. 199 a 204), para lo cual insistió en la solicitud de suspensión del proceso debido a que aún estaba pendiente una decisión final respecto de la legalidad de los actos que modificaron el saldo a favor compensado.

Alegó que el tribunal aplicó indebidamente el artículo 670 del ET, pues pasó por alto que ella autoliquidó correctamente el saldo a favor, de manera que no incurrió en el supuesto de hecho previsto en la norma para la imposición de la sanción. Igualmente, reiteró que la multa objeto de litigio era improcedente, porque los actos de determinación oficial del impuesto no estaban en firme.

Subsidiariamente, replicó que, de conformidad con la jurisprudencia de esta Sección (sentencias del 11 de octubre de 2012, exp. 17704, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 18 y 19 de junio de 2014, exps. 20187 y 19885, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia en ambas; y del 12 de diciembre de 2014, exp. 19864 CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), la demandada debió excluir el monto de la sanción por inexactitud de la base de cálculo de la sanción por compensación improcedente.

Alegatos de conclusión

La parte demandante reitero los argumentos esgrimidos en el escrito de apelación junto con la solicitud de suspensión del proceso (ff. 283 a 291). La entidad demandada insistió en los planteamientos expuestos en las anteriores etapas procesales (ff. 275 a 282). El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- En ejercicio de sus atribuciones constitucionales como tribunal supremo de la Jurisdicción de lo Contencioso–Administrativo y con fundamento en los artículos 270 y 271 del CPACA y 14, ordinal 2.º, del Reglamento Interno de esta corporación (Acuerdo nro. 080 de 2019), la Sección Cuarta del Consejo de Estado profiere sentencia de unificación jurisprudencial acerca de la imposición de la sanción por devolución o compensación improcedente consagrada en el artículo 670 del ET.

La necesidad de unificar las reglas que dan respuesta a las cuestiones que se abordan en el caso objeto de enjuiciamiento viene dada por el volumen de litigios que versan sobre la referida sanción, en los cuales se plantea la ilegalidad del acto sancionador por cuenta de la falta de firmeza de la actuación administrativa en la que se determinó el monto del saldo a favor susceptible de devolución o compensación; y porque se requieren criterios uniformes sobre la aplicación de la modificación que le introdujo a la sanción el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016.

2- Pero antes de abordar el análisis de esas cuestiones, para juzgar el caso la Sala advierte que por auto del 19 de julio de 2018 se decretó la suspensión del presente proceso, porque se encontraba pendiente de decisión de último grado el litigio promovido sobre la legalidad de los actos con los cuales la Administración modificó la declaración del impuesto sobre la renta de la demandante del periodo gravable 2008, en la cual se autoliquidó el saldo a favor cuya compensación dio lugar a la sanción aquí discutida. Dado que la circunstancia que dio lugar a la señalada suspensión desapareció con la ejecutoria del fallo del 19 de septiembre de 2019 (exp. 23151, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), ocurrida el 09 de julio de 2020, el despacho expidió el

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia
www.consejodeestado.gov.co
SC 5780-6

auto del 16 de julio de 2020, en el que decretó la reanudación del presente proceso, de conformidad con lo prescrito por el artículo 163 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012). En esos términos, la Sala encuentra cumplidos los presupuestos procesales necesarios para dictar sentencia de segunda instancia en el asunto de la referencia.

3- Atendiendo los cargos de apelación formulados por la parte actora contra la sentencia de primera instancia, la Sala juzgará la legalidad de los actos acusados. Concretamente, corresponde establecer si la expedición de la resolución sancionadora por compensación improcedente dependía de que se hubiera resuelto sobre la legalidad de los actos de determinación oficial de la obligación tributaria. De ser positiva la conclusión, se accederá a las pretensiones de la demanda; mientras que, si es negativa, la Sala tendrá que pasar a determinar si la demandante incurrió en la conducta tipificada en el artículo 670 del ET, y, consecuentemente, si debía excluirse el valor de la multa por inexactitud de la base de cálculo de la sanción por devolución o compensación improcedente.

4- Como primer cargo de la impugnación, la apelante única argumenta que la actuación censurada adolece de falsa motivación y viola el derecho de defensa porque la resolución sancionadora fue dictada antes de que adquiriera firmeza la liquidación oficial de revisión que modificó el saldo a favor compensado. Por su parte, la Administración sostiene que, de conformidad con el artículo 670 del ET, el único requisito que debe acreditarse para imponer la sanción por devolución o compensación improcedente es la expedición y notificación del correspondiente acto de liquidación.

4.1- Esa cuestión, relativa a las actuaciones administrativas que anteceden a la imposición de sanción por devolución o compensación improcedente, ya ha sido juzgada por la Sala en varias sentencias, dentro de las que cabe citar las del 06 de junio y del 01 de agosto del 2019 (exps. 22419 y 23024, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 02 de octubre de 2019 (exp. 23867, CP: Milton Chaves García) y del 29 de abril del 2020 (exp. 22507, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). Según estos pronunciamientos, que siguen los dictados del artículo 670 del ET, las devoluciones o compensaciones 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 en que se determinan permanecen sujetas a revisión por parte de la autoridad tributaria. De ahí que la norma prevea las consecuencias punitivas derivadas de las modificaciones de los saldos a favor que ya han sido devueltos o compensados; y que disponga que, una vez que ha sido notificada la liquidación oficial de revisión que modifica el saldo a favor objeto de compensación o devolución, la Administración está habilitada para exigir su reintegro e imponer la sanción por compensación o devolución improcedente que sea del caso, para lo cual la resolución sancionadora debía expedirse «*dentro del término de dos años contados a partir de que se notifique la liquidación oficial de revisión*» (en la redacción que el artículo 131 de la Ley 223 de 1995 le dio al artículo 670 del ET) o «*dentro de los tres (3) años siguientes a la presentación de la declaración de corrección o la notificación de la liquidación oficial de revisión*» (que es lo que contempla la versión actual del artículo 670 del ET, modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016), sin que al efecto sea exigible que el acto de liquidación haya quedado en firme previamente.

Lo anterior, porque los actos sancionadores y los de determinación oficial del impuesto son actuaciones diferentes, que siguen procedimientos diversos y se justifican en hechos independientes; aun a pesar de que los actos administrativos de liquidación del tributo sean el fundamento fáctico de la sanción por devolución o compensación

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia
www.consejodeestado.gov.co
SC 5780-6

improcedente[1].

4.2- Bajo esos presupuestos procesales que habilitan a la Administración para expedir resoluciones sancionadoras por compensación improcedente, corresponde verificar si en el caso concreto se ajusta a derecho la actuación censurada por la apelante. Al efecto, la Sala tiene por probados los siguientes hechos:

(i) El 16 de abril de 2009, la demandante autoliquidó el impuesto sobre la renta del periodo gravable 2008, determinando un saldo a favor de $2.133.468.000 (f. 31 caa).

(ii) Previa solicitud (ff. 4 y 38), mediante la Resolución nro. 6080785, del 23 de junio de 2009, la demandada ordenó compensar el saldo a favor con la deuda tributaria a cargo de la contribuyente correspondiente al IVA de los bimestres 1.º y 2.º del 2009 (ff. 34 a 36 caa).

(iii) Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 31241201200004, del 02 de febrero de 2012, la demandada redujo el saldo a favor a $1.627.134.000 (ff. 13 a 28 caa).

(iv) Mediante Pliego de Cargos nro. 312382012000145, del 18 de diciembre de 2012, la demandada propuso sancionar a la actora por obtener una compensación improcedente. Planteó, en consecuencia, que se le reintegraran $398.279.000, con los correspondientes intereses moratorios incrementados en un 50%, a título de multa (ff. 38 a 40 vto. caa). La cifra por reintegrar equivale a la diferencia entre el saldo a favor autoliquidado y el establecido oficialmente ($506.334.000), menos el valor previamente reintegrado por la contribuyente ($108.055.000); por lo que en definitiva no se excluyó el monto de la sanción por inexactitud impuesta en la liquidación oficial de revisión, de la base de causación sobre la que se calcularían los intereses moratorios –incrementados a título de sanción por compensación improcedente–.

(v) El 20 de junio de 2013, mediante la Resolución nro. 312412013000068, la demandada sancionó a la actora en los términos propuestos en el acto preparatorio (ff. 35 a 41).

(vi) La anterior decisión fue confirmada en la Resolución nro. 900162, del 27 de junio de 2014 (f. 43 a 52).

4.3- De conformidad con esas demostraciones, está visto que la demandada inició el procedimiento sancionador después de que le notificó a la actora la liquidación oficial de revisión que modificó el saldo a favor que previamente había sido compensado. Esa actuación resulta acorde con lo previsto en el artículo 670 del ET, que habilita para adelantar el procedimiento sancionador por devolución o compensación improcedente antes de que hayan adquirido firmeza los actos por medio de los cuales se determina oficialmente el monto de la obligación tributaria. No prospera el cargo de apelación.

5- Corroborada la legalidad del procedimiento seguido por la demandada para imponer la sanción debatida, debe establecer la Sala si la recurrente incurrió en la conducta tipificada en el artículo 670 del ET. Sostiene la apelante que no lo hizo porque

[1] Al respecto, las sentencias del 19 de julio de 2002 (exps. 12866 y 12934, CP: Ligia López Díaz), del 28 de abril de 2005 (exp.14149, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), del 28 de junio de 2007 (exps. 14763 y 15765, CP: Héctor Romero Díaz), del 17 de julio de 2014 (exp. 19212, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 04 de diciembre de 2014 (exp. 19268, CP: *ibidem*), del 19 de marzo de 2015 (exp. 19507, CP: *ibidem*) y del 23 de abril de 2015 (exp. 19322, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

SC 5780-6

autoliquidó correctamente el saldo a favor que le fue compensado. Sin embargo, encuentra la Sala que, por sentencia del 19 de septiembre de 2019 (exp. 23151, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), esta judicatura no avaló la autoliquidación del impuesto sino la determinación oficial del tributo, aunque anuló parcialmente los actos correspondientes para reducir la cuantía de la sanción por inexactitud, a efectos de determinarla conforme al porcentaje previsto en el actual artículo 648 del ET (100%, artículo 288 de la Ley 1819 de 2016), en lugar del que establecía para la época de los hechos el artículo 647 *ibidem* (160%, artículo 44 del Decreto 2503 de 1987), toda vez que aquel era menos gravoso.

Dicha decisión judicial evidencia la improcedencia de parte de la compensación lograda por la actora, así como la adecuación de la conducta desplegada, con aquella tipificada como infracción en el artículo 670 del ET (*i.e.* obtener una compensación improcedente). Consiguientemente, la Sala confirma el fundamento jurídico de la multa que reprocha la recurrente. No prospera el segundo cargo de apelación.

6- Con todo, habida cuenta de que, con posterioridad a la comisión de la conducta y a la imposición de la multa debatida, el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 modificó en términos favorables al infractor la sanción que reprime la obtención de devoluciones o de compensaciones improcedentes, se impone aplicar este último precepto por mandato del artículo 29 constitucional, según el cual «*en materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable*». En detalle, la norma de la Ley 1819 de 2016 dispuso que la sanción por devolución o compensación improcedente equivale al 10% del monto de la devolución o compensación improcedente, cuando es el propio contribuyente quien corrige la declaración en la cual se autoliquidó el saldo a favor objeto de devolución o compensación; o al 20% de esa misma cifra cuando la modificación del saldo a favor se lleva a cabo mediante liquidación oficial.

6.1- A la luz de los anteriores planteamientos, la Sala establece la siguiente regla de decisión respecto del cálculo de la sanción por compensación o devolución improcedente, en aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionadora (artículo 29 de la Constitución):

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

6.2- Por las razones expuestas, en el *sub lite*, la Sala determinará la multa en un valor equivalente al 20% de la cuantía devuelta o compensada de forma improcedente, pues ese es el porcentaje establecido por la norma posterior y favorable para aquellos casos en los que la Administración rechaza o modifica el saldo a favor mediante liquidación oficial de revisión.

7- Por otra parte, si bien ninguna de las versiones del artículo 670 del ET ha indicado que la sanción por devolución o compensación improcedente no puede concurrir sobre el monto de otras sanciones impuestas al mismo agente –ya sea en una liquidación oficial de revisión o autodeterminadas en una declaración de corrección a aquella en la que se cuantificó el saldo a favor devuelto o compensado–, esta Sección ya había apuntado, al analizar la aplicación de la anterior redacción del artículo 670 del ET (*i. e*. la que le dio el artículo 131 de la Ley 223 de 1995), que el incremento en los intereses

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia
www.consejodeestado.gov.co
SC 5780-6

moratorios exigibles, a título de sanción por devolución o compensación improcedente, no podía causarse sobre aquella parte del saldo a favor improcedente que correspondiera a la sanción por inexactitud.

7.1- Puntualmente, en su momento la Sección señaló que los intereses moratorios y su incremento a título de multa, debían liquidarse sobre el mayor impuesto a pagar determinado, en concordancia con lo dispuesto por el artículo 634 del ET, que preceptúa que los intereses de mora se causan sobre los mayores valores determinados por impuestos, anticipos o retenciones; excluyendo de dicha exigencia dineraria a las multas impuestas por infringir el ordenamiento tributario. Bajo esos argumentos, la jurisprudencia estableció que la base para calcular la sanción prevista en el artículo 670 del ET no incluía las sanciones, particularmente la sanción por inexactitud (entre tantas, en las sentencias del 10 de febrero del 2011, exp. 17909, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 11 de octubre de 2012, exp. 17704, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 05 de septiembre de 2013, exp. 18120, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 30 de abril de 2014, exp. 19307, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 18 de junio de 2014, exp. 19885, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 18 de junio del 2014, exp. 20187, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 10 de julio de 2014, exp. 19212, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 23 de abril de 2015, 19322, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y del 02 de julio del 2015, exp. 18914, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

7.2- En lo que concierne a la redacción actual de la sanción prevista en el artículo 670 del ET, observa la Sala que, aunque no haga remisión alguna al artículo 634 *ibidem*, también resulta perentorio excluir de la base de cálculo de la sanción el monto que corresponda a otras multas tributarias que hayan coadyuvado en la disminución del saldo a favor que se determinó como improcedente, ya fuera en una liquidación oficial de revisión o en una declaración de corrección. Así, por prescripción del artículo 29 de la Constitución.

En efecto, a partir de que el Texto Supremo dispone que el sindicado tiene derecho «*a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho*», la jurisprudencia constitucional ha precisado que la prohibición de doble incriminación no se restringe al ámbito penal, sino que «*se hace extensiva a todo el universo del derecho sancionador*», por lo que es obligatoria la aplicación directa e inmediata de esta garantía, aunque no lo indique expresamente el texto legal (sentencias C-597 de 1996, MP Alejandro Martínez Caballero; C-827 de 2001, MP: Álvaro Tafur Galvis; y C-870 de 2002, MP: Manuel José Cepeda Espinosa; entre tantas); y que no solo impide un doble juzgamiento, sino que también implica la proscripción de que se dé una múltiple valoración y punición, que es en lo que consiste la vertiente material del *non bis in ídem* (sentencias de la Corte Constitucional C-229 de 2008, MP: Jaime Araujo Rentería; C-521 de 2009, MP: María Victoria Calle Correa; y C-164 de 2019, MP: Luis Guillermo Guerrero Pérez).

En atención a la mencionada prohibición constitucional sobre la concurrencia de sanciones (artículo 29), y retomando los análisis previos hechos en la jurisprudencia citada de la Sección, la Sala concluye que, en la aplicación del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 (codificado en el artículo 670 del ET), 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).

7.3- En atención a lo anterior, la Sala fija la siguiente regla de unificación:

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia
www.consejodeestado.gov.co
SC 5780-6

> *En todos los casos, se debe excluir de la base de cálculo de la sanción por devolución o compensación improcedente regulada en el artículo 670 del Estatuto Tributario (en la redacción del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016) el monto de otras sanciones administrativas tributarias que hayan disminuido la cuantía del saldo a favor susceptible de ser devuelto o compensado.*

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

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

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

8- Por lo expuesto, la Sala confirmará la nulidad parcial decidida por el tribunal, pero modificará el restablecimiento del derecho para prescribir que la demandante debe (i) reintegrar a la demandada la suma compensada en exceso, *i. e.* $389.488.000, descontado los montos que hubiere reintegrado a la fecha; (ii) pagar los correspondientes intereses moratorios; y, por último, (iii) pagar a título de sanción por compensación improcedente una multa en cuantía de $38.949.000.

9- Finalmente, debido a que de conformidad con el ordinal 8.º del artículo 365 del Código General del Proceso solo «*habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*», la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia porque en el expediente no existe prueba de su causación.

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,

SC 5780-6

FALLA

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

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

   (ii) En todos los casos, se debe excluir de la base de cálculo de la sanción por devolución o compensación improcedente regulada en el artículo 670 del Estatuto Tributario (en la redacción del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016) el monto de otras sanciones administrativas tributarias que hayan disminuido la cuantía del saldo a favor susceptible de ser devuelto o compensado.

   (iii) Las anteriores reglas jurisprudenciales de unificación rigen para los trámites pendientes de resolver en sede administrativa y judicial. No podrán aplicarse a conflictos decididos con antelación.

2. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia apelada. En su lugar:

   2. A título de restablecimiento del derecho, ***ordenar*** *a la demandante reintegrar* la suma de $389.488.000 *por concepto de saldo compensado en exceso, con los correspondientes intereses moratorios e imponer sanción por compensación improcedente en cuantía de* $38.949.000.

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

4. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sala

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Aclaro voto

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

SC 5780-6