

## **DEBIDO PROCESO – Dentro de este principio está el non bis in idem**

El artículo 29 de la Constitución Política consagra que el debido proceso es aplicable a todas las actuaciones judiciales y administrativas. Dentro de las garantías de la norma superior se encuentra la prohibición de ser juzgado dos veces por el mismo hecho o “*non bis in ídem*”, esto es, la imposibilidad que las conductas debatidas en determinado proceso vuelvan a ser discutidas por otro funcionario.

## **LIQUIDACION OFICIAL Y RESOLUCION SANCION POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES – Son actuaciones diferentes / LIQUIDACION DE REVISION – Modifica la declaración privada**

Tratándose de la liquidación oficial de revisión y de la resolución sanción por improcedencia de las devoluciones, esta Corporación ha señalado que se trata de dos actuaciones diferentes e independientes: una es la actuación administrativa relacionada con determinación oficial del tributo y otra la correspondiente a la exigencia del reintegro de la devolución efectuada, aún cuando la orden de reintegro se apoye fácticamente en la actuación de revisión. El procedimiento que culmina con una liquidación oficial de revisión tiene por objeto modificar las declaraciones privadas cuando la Administración establezca que la determinación del impuesto hecha por el contribuyente, responsable o agente retenedor no fue la correcta. Por su parte los procesos sancionatorios pretenden castigar las infracciones a las normas tributarias.

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre diferencias entre la liquidación oficial y la resolución sanción por devolución improcedente, Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 23 de febrero de 2003, Rad. 7463, M.P. Julio E. Correa Restrepo

## **DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR – Procedencia / SANCION POR INEXACTITUD Y POR IMPROCEDENCIA – Diferencias**

Es así como el artículo 850 del Estatuto Tributario exige taxativamente para la procedencia de la devolución, la presentación de una solicitud ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; articulado que pertenece a un capítulo diferente a los que contemplan la determinación del tributo, o el que impone la sanción por devolución improcedente; procesos autónomos cada uno de ellos en su desarrollo aunque la modificación oficial en la determinación, incida en el resultado de la segunda. A su vez, el Estatuto Tributario contempla una serie de sanciones que buscan reprimir imponiendo castigos que subsanen la infracción y que tienda a evitar su posterior ocurrencia. Los artículos 647 y 670 ibídem consagran las sanciones por inexactitud y por improcedencia en las devoluciones de las que se concluye sin dificultad que describen eventos diferentes: La sanción por inexactitud se impone porque en las declaraciones tributarias se han omitido ingresos, impuestos, bienes, o se han incluido costos gastos, beneficios tributarios y en general datos falsos equivocados o incompletos de los cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor para el declarante. La sanción por improcedencia en las devoluciones se produce cuando la Administración tributaria, mediante liquidación oficial modifica o rechaza un saldo a favor que ha sido previamente devuelto o compensado y tiene como fundamento fáctico, el hecho de haber utilizado un dinero que no le pertenecía. La sanción por inexactitud y la de improcedencia de las devoluciones tienen un objeto diferente, porque como se vio, ni su finalidad, ni el pronunciamiento que se pretende es el

---

mismo. Es equivocado afirmar que la sanción por inexactitud y la de improcedencia en la devolución se originaron en los mismos hechos, porque la inclusión de descuentos improcedentes en las declaraciones tributarias es independiente de la posterior solicitud de devolución, compensación o imputación que se realice y del hecho mismo de haber recuperado una suma que no le pertenecía. La inclusión de beneficios tributarios no siempre genera saldos a favor.

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

Consejera Ponente: **MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D. C.

Radicación Número: 250002327000200200614-01 (**16955**)

Actor: **PANAMCO COLOMBIA S.A. C/ U.A.E. DIAN**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 10 de octubre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las súplicas de la demanda.

**ANTECEDENTES**

La sociedad **PANAMCO COLOMBIA S.A.** presentó la declaración de renta y complementarios por el año gravable de 1996, el 11 de abril de 1997, la cual fue corregida posteriormente en varias ocasiones, siendo la última declaración la correspondiente al proyecto de corrección presentado el 4 de noviembre de 1997, en la cual se consignó un salvo a favor por \$2.056.078.931.

Mediante Requerimiento Especial N° 900059 del 16 de diciembre de 1999, la Administración propuso la modificación de la declaración del impuesto de renta dándole, la sociedad respuesta oportuna el 15 de marzo del 2000.

La División de Liquidación de la Administración, mediante liquidación Oficial de Revisión N° 900036 del 4 de abril de 2000, determinó un mayor impuesto de renta año gravable 1996 e impuso sanción por inexactitud por \$7.635.121.000.

El 1 de junio del 2000 se envió al contribuyente pliego de cargos por improcedencia de devolución y se ordenó el reintegro de la suma devuelta con los intereses moratorios incrementados en un 50%.

La División de Liquidación impuso la sanción por devolución improcedente mediante la Resolución 310642000000088 de diciembre 26 de 2000, contra la que se interpuso recurso reconsideración, resuelto con la Resolución N° 647-9000015 del 29 de noviembre de 2001 que confirmó el acto impugnado.

### **LA DEMANDA**

La sociedad **PANAMCO COLOMBIA S.A.** presentó nulidad de la liquidación de revisión y de la resolución que la confirmó y a título de restablecimiento de derecho solicitó que se declarara que la sociedad actora no estaba obligada a reintegrar suma alguna por devolución improcedente, ni al pago de intereses de mora.

Invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política, 670, 683 del Estatuto Tributario y 84 del Código Contencioso Administrativo.

Los cargos de la demanda se resumen así:

La actuación que determinó un mayor impuesto se encuentra demandada en el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Radicado N° 01-2192 y dado que dicho proceso tiene íntima relación con el que se demanda en esta ocasión, solicita que la decisión que allí se tome, sea tomada en cuenta con el fin de no obtener sentencias encontradas.

---

Alegó la violación al principio fundamental de "*non bis in ídem*", con el argumento de que la Administración le está imponiendo tres tipos de sanciones por el mismo hecho, como son la de inexactitud en el proceso de determinación oficial del impuesto, el cobro de intereses moratorios, que tienen carácter sancionatorio y la sanción por devolución improcedente, todas con fundamento en el desconocimiento de la procedencia de la deducción por depreciación por obsolescencia sobre unos activos fijos destinados a la actividad productora de renta solicitada en la declaración del impuesto de renta de 1996.

Afirmó que la generación de un saldo a favor y la devolución del mismo constituyen un solo hecho, por tanto no pueden imponerse diversas sanciones con fundamento en el mismo, sin que se incurra en el desconocimiento del debido proceso.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales solicitó denegar las súplicas de la demanda y confirmar los actos administrativos acusados con los siguientes argumentos:

Señaló que la actuación administrativa tuvo como fundamento el artículo 670 del Estatuto Tributario, que dispone que si la administración dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, puede exigir el reintegro con sus respectivos intereses, circunstancia que faculta a la Administración para exigir el reintegro de las sumas devueltas en exceso imponiendo sanción por devolución improcedente, sin importar que dicha liquidación sea impugnada en vía gubernativa o ante la jurisdicción contencioso administrativa.

Resaltó que no es cierto que por estar establecido un proceso de determinación que modifica una liquidación oficial de revisión e impone sanciones por inexactitud, como en este caso, no pueda imponerse la sanción por improcedencia de la compensación del saldo a favor de la declaración de renta

---

efectuada, contemplada de manera específica, independiente y clara por el legislador tributario.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal, denegó las súplicas de la demanda con base en las siguientes consideraciones:

Conforme al artículo 670 del Estatuto Tributario, el hecho de que la administración efectuó una devolución, no quiere decir que exista un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente, toda vez que sus liquidaciones privadas pueden ser modificadas mediante liquidación de revisión, lo que puede dar como resultado un saldo a su cargo, debiéndose reintegrar las sumas devueltas en exceso, más los intereses moratorios correspondientes aumentados en un cincuenta por ciento (50%).

El saldo a favor declarado por el contribuyente en su declaración privada no fue encontrado ajustado a derecho, razón por la cual el valor compensado por él igualmente se torna en improcedente. Confirmó que para que la Administración pueda imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente, se requiere se constate la improcedencia del saldo a favor reflejado en la declaración tributaria que fue objeto de compensación, por lo que la DIAN mediante liquidación oficial modificó la declaración privada presentada por el actor, decisión que fue confirmada parcialmente en primera instancia por el Tribunal.

Así mismo indicó que no tiene solidez jurídica la violación al principio del "non bis in ídem", pues no puede confundirse el proceso de determinación del impuesto, con la sanción por devolución y/o por compensación improcedente los cuales tienen presupuestos diferentes, pues el primero se da por la indebida determinación del impuesto por parte del contribuyente y el segundo porque el contribuyente liquida un saldo a favor en su declaración, el cual posteriormente es declarado improcedente mediante liquidación oficial.

## RECURSO DE APELACIÓN

La demandante planteó los siguientes cargos contra la decisión:

El Tribunal no dio aplicación al principio constitucional de "*non bis in ídem*". Aunque el hecho objetado y originario de la correspondiente penalidad, sólo debe tener una sanción y no tres como se pretende, al no existir la sanción de inexactitud originada en el saldo que fue devuelto indebidamente, la parte resolutive de la sentencia no limitó la sanción a imponer, por el contrario declaró en firme todo el acto demandado en relación con el impuesto.

Manifestó que resulta imposible entender que incluir una deducción y un descuento en la declaración de renta, así como la devolución del saldo a favor generado, sean considerados como dos hechos distintos. El saldo a favor generado surge con ocasión de la determinada y específica situación económica y fiscal del contribuyente, a quien por demás le asiste el derecho de propiedad, el cual no puede ser vulnerado por el Estado.

Aseguró que el legislador ha precisado que la generación del saldo a favor y la devolución del mismo constituyen un solo hecho, al pretender establecer desde 1995 un sistema de devolución automática.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** se remitió a sus escritos de demanda y apelación e insiste que fue sancionado tres veces por el mismo hecho.

Agregó que el proceso de determinación del impuesto de renta por la vigencia fiscal de 1996, fue resuelto mediante fallo del Tribunal el 14 de diciembre de 2005 y confirmado por el Consejo de Estado el 10 de octubre del 2007, número interno 15930. Agregó que las sentencias citadas por la entidad demandada no son

---

aplicables al caso porque no analizaron el indebido incremento del 50% de los intereses de mora.

**La entidad demandada** reiteró lo dicho con ocasión a la contestación de la demanda.

Insistió en que solo mediante un proceso de determinación la administración cuenta con todos los elementos de juicio necesarios para establecer el verdadero saldo a favor del contribuyente y definir si hay lugar a su devolución. Que en los casos en que se efectuaron devoluciones y luego se acredite que en la declaración no existen saldos a favor del contribuyente, la Administración tiene derecho a solicitar el reintegro de las sumas devueltas, a exigir el pago de intereses moratorios e imponer las correspondientes sanciones.

Manifestó que mediante sentencia del 10 de octubre de 2007 en el proceso 15930, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, confirmó la sentencia del tribunal en que se declaró la legalidad de la liquidación oficial año gravable 1996 en cuanto a la determinación del impuesto y anuló la sanción por inexactitud.

**El Ministerio Público** no presentó concepto alguno en esta oportunidad procesal.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

El asunto sometido a consideración de la Sala, se concreta en determinar la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN, impuso sanción por devolución improcedente consagrada en el artículo 670 del Estatuto Tributario, en relación con el saldo a favor registrado en la declaración de renta correspondiente al año gravable de 1996.

Para resolver observa la Sala que la sanción tuvo como fundamento la determinación oficial del impuesto sobre la renta a cargo de la actora por el año gravable de 1996, proceso en el que se modificó el saldo a favor inicialmente

---

declarado de \$2.112.906.000 y se determinó un mayor impuesto a cargo de \$5.522.215.000 y sanción por inexactitud en cuantía de \$2.056.931.000. Como a la sociedad se le devolvió la suma de \$2.056.931.000, saldo a favor de la declaración inicial, se le impuso la sanción por devolución improcedente en la misma cuantía, más los intereses de mora e incrementados en un 50%.

El Tribunal en la sentencia que se apela, decidió negar las súplicas de la demanda por considerar en síntesis que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 670 del E.T. para que la Administración pueda imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente, se requiere que se constate la improcedencia del saldo a favor reflejado en la declaración tributaria que fue objeto de compensación, como se dio en el proceso y por tanto era procedente la sanción.

El artículo 29 de la Constitución Política consagra que el debido proceso es aplicable a todas las actuaciones judiciales y administrativas. Dentro de las garantías de la norma superior se encuentra la prohibición de ser juzgado dos veces por el mismo hecho o "*non bis in ídem*", esto es, la imposibilidad que las conductas debatidas en determinado proceso vuelvan a ser discutidas por otro funcionario.

Para determinar si existe identidad con otro proceso ya finiquitado o con otro en curso, debe acudirse al artículo 332 del Código de Procedimiento Civil<sup>1</sup>, aplicable a los procesos administrativos y en el que se describen los elementos de la cosa juzgada, institución que guarda íntima relación con el principio de "*non bis in ídem*". De acuerdo con esta disposición, no es posible adelantar un nuevo proceso cuando respecto de otro existe identidad de objeto, de causa, y de partes.

---

<sup>1</sup> ARTÍCULO 332. COSA JUZGADA. La sentencia ejecutoriada proferida en proceso contencioso tiene fuerza de cosa juzgada, siempre que el nuevo proceso verse sobre el mismo objeto, y se funde en la misma causa que el anterior, y que entre ambos procesos haya identidad jurídica de partes. Se entiende que hay identidad jurídica de partes, cuando las del segundo proceso son sucesores mortis causa de las que figuraron en el primero o causahabientes suyos por acto entre vivos celebrado con posterioridad al registro de la demanda, si se trata de derechos sujetos a registro y al secuestro en los demás casos.

---

El objeto de un procedimiento está definido por su finalidad, por las declaraciones o pronunciamientos que se pretendan; su causa se determina por las razones que los originan, es decir, los hechos que le dieron lugar y las normas jurídicas aplicables a la situación fáctica.

Tratándose de la liquidación oficial de revisión y de la resolución sanción por improcedencia de las devoluciones, esta Corporación ha señalado que se trata de dos actuaciones diferentes e independientes: una es la actuación administrativa relacionada con determinación oficial del tributo y otra la correspondiente a la exigencia del reintegro de la devolución efectuada, aún cuando la orden de reintegro se apoye fácticamente en la actuación de revisión.<sup>2</sup>

El procedimiento que culmina con una liquidación oficial de revisión tiene por objeto modificar las declaraciones privadas cuando la Administración establezca que la determinación del impuesto hecha por el contribuyente, responsable o agente retenedor no fue la correcta. Por su parte los procesos sancionatorios pretenden castigar las infracciones a las normas tributarias.

Por lo tanto, no le asiste razón al demandante, al pretender que la generación de un saldo a favor y la devolución del mismo constituyen un solo hecho, con el peregrino argumento que desde 1995 el legislador ha querido establecer un sistema de devolución automático.

Las normas, en tanto no hayan sido derogadas o anuladas por autoridad competente gozaran de presunción de legalidad lo que hace que su aplicabilidad sea incuestionable; a contrario sensu el que se haya pretendido, sin lograrlo, establecer una forma automática de devolución de saldos a favor induciéndolo con algunos proyectos que no fueron elevados a norma aprobada no hace cambiar el concepto plasmado en la legislación vigente.

Es así como el artículo 850 del Estatuto Tributario exige taxativamente para la procedencia de la devolución, la presentación de una solicitud ante la Dirección

---

<sup>2</sup> Sentencia de febrero 23 de 1996: C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo Exp. No. 7463

---

de Impuestos y Aduanas Nacionales; articulado que pertenece a un capítulo diferente a los que contemplan la determinación del tributo, o el que impone la sanción por devolución improcedente; procesos autónomos cada uno de ellos en su desarrollo aunque la modificación oficial en la determinación, incida en el resultado de la segunda.

A su vez, el Estatuto Tributario contempla una serie de sanciones que buscan reprimir imponiendo castigos que subsanen la infracción y que tienda a evitar su posterior ocurrencia. Los artículos 647 y 670 ibídem consagran las sanciones por inexactitud y por improcedencia en las devoluciones de las que se concluye sin dificultad que describen eventos diferentes:

La sanción por inexactitud se impone porque en las declaraciones tributarias se han omitido ingresos, impuestos, bienes, o se han incluido costos gastos, beneficios tributarios y en general datos falsos equivocados o incompletos de los cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor para el declarante.

La sanción por improcedencia en las devoluciones se produce cuando la Administración tributaria, mediante liquidación oficial modifica o rechaza un saldo a favor que ha sido previamente devuelto o compensado y tiene como fundamento fáctico, el hecho de haber utilizado un dinero que no le pertenecía.

La sanción por inexactitud y la de improcedencia de las devoluciones tienen un objeto diferente, porque como se vio, ni su finalidad, ni el pronunciamiento que se pretende es el mismo.

En el presente caso se juzga el acto que impuso sanción por improcedencia en las devoluciones a la actora, porque obtuvo la devolución del saldo a favor reflejado en su declaración de renta del año gravable 1996, la cual posteriormente fue modificada por la Administración mediante la liquidación oficial de revisión, en la que se determinó un mayor impuesto y sanción por inexactitud.

---

Estas circunstancias dan lugar a la sanción por improcedencia de las devoluciones de conformidad con el artículo 670 del Estatuto Tributario y no constituyen los mismos hechos que dieron lugar a la sanción por inexactitud.

De acuerdo con el demandante, la liquidación oficial y la sanción por inexactitud se produjeron por la inclusión de unos descuentos tributarios que la Administración consideró no eran procedentes, situación que no es objeto de discusión en este proceso. Lo que aquí se analiza es **la devolución** que obtuvo un contribuyente, con base en un saldo a favor que fue modificado porque no era correcto.

En el expediente existe prueba que indica que la Liquidación Oficial de Revisión por la que se modificó la declaración privada origen del saldo a favor, cuya sanción por improcedente se ventila en este proceso fue controvertida judicialmente, y en cuyo fallo<sup>3</sup> se confirmó la sentencia de primera instancia<sup>4</sup>, la cual declaró la legalidad de la liquidación oficial en cuanto a la determinación del impuesto y anuló la sanción por inexactitud, por lo que debe entenderse que se encuentra ejecutoriada.

En conclusión, contrario a lo afirmado por el apelante, no se vulneró el principio del "*non bis in idem*", porque el objeto y la causa de los procesos adelantados y de las sanciones impuestas no eran los mismos.

Es equivocado afirmar que la sanción por inexactitud y la de improcedencia en la devolución se originaron en los mismos hechos, porque la inclusión de descuentos improcedentes en las declaraciones tributarias es independiente de la posterior solicitud de devolución, compensación o imputación que se realice y del hecho mismo de haber recuperado una suma que no le pertenecía. La inclusión de beneficios tributarios no siempre genera saldos a favor.

Es evidente que si la Administración devolvió unos valores que no eran procedentes (\$2.056.078.931), el beneficiario debe restituirlos, porque de lo

---

<sup>3</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia 15930, M.P. Dr. Héctor Romero Díaz del 10 de octubre de 2007

<sup>4</sup> Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia 2001-2192 del 14 de diciembre de 2005

---

contrario se enriquecería injustificadamente toda vez que la ley previó una sanción independiente y adicional para estos eventos, el Estado está obligado a aplicarla.

En consecuencia el recurso de apelación contra la Sentencia de primera instancia, que negó las súplicas de la demanda, no está llamado a prosperar.

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

#### **F A L L A:**

**CONFÍRMASE** la Sentencia de fecha 10 de octubre de 2007, proferida por el Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A".

**RECONÓCESE** personería a la Abogada MARÍA HELENA CAVIEDES CAMARGO para actuar como apoderada de la entidad demandada.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidenta de la Sección

Radicación: 25000-2327-000-2002-00614-01

Actor: ".**PANAMCO COLOMBIA S.A.**"

Referencia: Número Interno 16955

Sanción devolución improcedente.

FALLO

---

**HUGO BASTIDAS BARCENAS**

**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**