

PROCESO SANCIONATORIO – A pesar de ser independiente del de determinación es consecuencia del mismo / REDUCCION DE INTERESES – Este beneficio sólo se imputa a impuestos, tasas y contribuciones no a sanciones / INTERESES DE MORA EN SANCIONES – Se liquidan en el momento de hacer efectiva la ejecución de los actos acusados

No obstante como el proceso sancionatorio a pesar de ser independiente del de determinación, es consecuencia del mismo, y teniendo en cuenta que los actos administrativos proferidos en dicho proceso de determinación fueron modificados en las dos instancias contencioso administrativas, la última de las cuales se encuentra plasmada en la sentencia del Consejo de Estado que fijó en forma definitiva el saldo a favor de la actora por la vigencia fiscal 1997 en \$311.722.000, queda reducida la cantidad a reintegrar a \$4.174.048.000 más sus correspondientes intereses e incremento del 50%. Dicho ajuste fue realizado en la providencia de primera instancia del presente proceso. En su memorial de apelación el actor invoca en adición a los hechos planteados en la demanda, lo que él denomina “un hecho sobreviniente derivado de la aplicación de la ley 1175 de 2007” donde aduce que a la sociedad le asiste el derecho de acogerse a lo expuesto en el artículo 1° de la enunciada ley consistente en la reducción del 30% del valor de los intereses de mora causados hasta la fecha del correspondiente pago, dado que la deuda correspondía a un período gravable anterior al año 2005. No puede el actor pretender que la obligación se encuentra cancelada en su totalidad y que haya operado la reducción al 30% de los intereses, por cuanto la misma ley exige que el pago con beneficio sea imputado exclusivamente a impuestos, tasas y contribuciones, no a sanciones. Además la DIAN con fecha 11 de febrero de 2008 expidió la Circular 0012 donde aclaró que “Las condiciones especiales de pago no se aplican a las deudas que correspondan exclusivamente a sanciones e intereses, a las sanciones independientes, ni a las devoluciones improcedentes”, de donde no es viable el argumento del actor, menos en este evento donde mal se podría ajustar la partida correspondiente a intereses cuando en ningún momento fue fijado el monto de los mismos ni en vía gubernativa ni por parte de la jurisdicción Contencioso Administrativa, toda vez que los intereses deben ser liquidados fuera de estas instancias, en el momento de hacer efectiva la ejecución de los actos acusados.

NON BIS IN IDEM – Alcance / SANCION POR IMPROCEDENCIA DE LA DEVOLUCION O COMPENSACION – Supuestos de hecho

En lo de fondo insiste el demandante en la violación del artículo 29 de la Constitución Política que ordena la aplicación del principio “non bis in ídem” al considerar que la administración lo está sancionando dos veces por el mismo hecho, una al imponerle sanción por inexactitud y otra al penalizarla por improcedencia en las devoluciones o compensaciones. En efecto, el aludido principio jurídico significa que no es posible imponer doble sanción respecto de un mismo hecho, de forma tal que al derivarse la sanción de hechos diferentes, respecto de cada uno la ley establece válidamente una penalización separada. De una parte, el legislador establece en el artículo 670 del Estatuto Tributario los supuestos de hecho que dan lugar a la sanción por improcedencia de la devolución o compensación, así como, el procedimiento para su imposición, y exige para que esta se configure: La existencia de un saldo a favor del contribuyente devuelto o compensado. El rechazo o modificación del mismo mediante liquidación oficial. El traslado previo de un pliego de cargos y concede un mes para su respuesta, y Su imposición dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación oficial.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 29 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 670

SANCION POR INEXACTITUD – Supuestos de hecho / SANCION POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES O COMPENSACIONES – Es independiente de la sanción por inexactitud

De otra parte, en forma separada y mediante procedimiento distinto, el artículo 647 de la misma compilación fiscal expone los parámetros relativos a la sanción por inexactitud, derivada de una conducta diferente del contribuyente, por cuanto, procede por haber registrado voluntariamente en sus declaraciones tributarias con ostensible desconocimiento de las leyes fiscales datos incompletos, inexactos, equivocados o no ajustados a las exigencias contables y tributarias. Es claro entonces que no se sanciona dos veces al contribuyente por el mismo hecho, toda vez que mientras la sanción por inexactitud se impone como consecuencia de un proceso de determinación del impuesto y obedece al hecho de haber omitido ingresos, solicitado descuentos improcedentes o detraído partidas no deducibles o sin el correspondiente soporte su denuncia tributario, la sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones deviene del hecho de haber solicitado y obtenido un saldo a favor el que a la postre resulta que no tenía derecho, además de existir, para su aplicación, dos procedimientos puntuales establecidos en normas independientes.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

PRINCIPIO DEL NON BIS IN IDEM – No se vulnera cuando se impone simultáneamente sanciones en los procesos de determinación y sancionatorios / PROCESO SANCIONATORIO – La sanción impuesta en éste no es definitiva

Sobre el particular existen diversos pronunciamientos de esta Corporación acordes con lo expuesto tanto sobre la aplicación del principio “non bis in ídem”, como en lo relativo a la independencia de los procesos de determinación y de imposición de la sanción por devolución o compensación improcedente. La sanción impuesta no es definitiva por cuanto los resultados finales del proceso sancionatorio si bien dependen de las modificaciones efectuadas a la liquidación oficial por la jurisdicción Contencioso Administrativa, poseen cada uno procedimiento autónomo, consagrado en normas separadas y que parten de conductas del sujeto pasivo completamente diferentes.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la aplicación del principio del non bis ídem se citan sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 19 de octubre de 2006, Rad. 15049, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, 19 de julio de 2002, rad. 12866, 4 de abril de 2003, Rad. 13382, M.P. Ligia López Díaz, 23 de febrero de 1996, Rad. 7463, M.P. Julio E. Correa y 5 de julio de 2007, Rad. 16001, M.P. María Inés Ortiz Barbosa

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., doce (12) de febrero de dos mil diez (2010)

Radicación número: 25000-23-27-000-2003-02060-01(17410)

Actor: PANAMCO COLOMBIA S.A

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUNAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la Sentencia de fecha 22 de agosto de 2008 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta subsección "A" por medio de la cual la citada Corporación aceptó en forma parcial las pretensiones de la demanda en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por medio de los cuales se impuso sanción por compensación y/o devolución improcedente y se confirmó dicha actuación a cargo de la sociedad PANAMCO COLOMBIA S.A, correspondiente al impuesto sobre la Renta y Complementarios, año gravable 1997.

ANTECEDENTES

1 – La sociedad actora presentó con fecha 16 de abril de 1998 y bajo el N° 0313702050094 la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 1997, en la que registró un saldo a favor de \$4.485.770.000, cantidad que previa solicitud radicada el 22 de septiembre de la misma anualidad, fue reconocida y compensada por Resolución N° 001385 del 5 de noviembre de 1998.

2 – La Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes dentro del proceso de determinación por renta 1997, notificó el requerimiento especial N° 310632000000363 el 22 de septiembre de 2000 y, previo conocimiento de su respuesta, el 5 de abril de 2001 profiere la liquidación de revisión N° 310642001000099 que modificó el saldo a favor de la liquidación privada y fijó un valor a pagar de \$15.429.388.000, actuación que fue recurrida y sobre la que recayó la Resolución N° 310662002000008 del 3 de mayo de 2002, la cual modificó el acto impugnado en la que fijó como valor a pagar \$14.128.350.000.

3- En proceso independiente, la División de Fiscalización Tributaria de la misma Administración notificó el 6 de junio de 2002 el pliego de cargos N° 310632002000080 y propuso la sanción por compensación improcedente del saldo a favor por el impuesto sobre la renta del período gravable 1997, del que se derivó el 10 de diciembre de 2002 la Resolución Sanción N° 310642002000128, que ordena el reintegro de la suma compensada (\$4.485.770.000) adicionada con el pago de los intereses moratorios correspondientes incrementados en el 50% de los mismos, desde la fecha de reconocimiento del valor compensado.

4- La providencia citada en el numeral anterior fue recurrida el 11 de febrero de 2003 y decidida con la Resolución N° 310662003000008 del 29 de mayo de 2003 en la que se confirma su contenido, con lo cual queda debidamente agotada la vía gubernativa.

5- En lo que hace al proceso de determinación referido en el numeral 2, una vez agotada la vía gubernativa se instauró demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, sobre la cual recayó en primera instancia la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca fechada el 24 de noviembre de 2005 que declaró la nulidad parcial de la liquidación de revisión y determinó un saldo a pagar de \$14.063.350.000, providencia que en apelación fue objeto de la sentencia del Consejo de Estado de fecha 6 de marzo de 2008, expediente 15931 que revocó la sentencia apelada y declaró la nulidad parcial de los actos acusados, en la que determinó como saldo a favor por renta 1997 la suma de \$311.722.000.

DEMANDA

La sociedad actora solicitó la nulidad de los actos administrativos relacionados en el numeral 3° de los antecedentes y citó como norma violada el artículo 29 de la Constitución Política.

El concepto de violación lo sintetiza así:

Los actos administrativos demandados violan la normativa en que debieron apoyarse pues son el resultado de una actuación administrativa ilegal que fue igualmente demandada y cuyo fallo solicita se aplique, dado que, dependiendo del mismo podría presentarse una modificación que incidiría en la sanción discutida.

En lo de fondo centra su argumento en la violación del principio *“non bis in ídem”* fundamentado en el artículo 29 de la Constitución Política, el cual señala que no se puede sancionar a una misma persona y por un mismo hecho dos o más veces.

El debido proceso y los demás principios que se derivan de dicha garantía no pertenecen exclusivamente al ámbito del derecho penal ya que la Constitución Política señala taxativamente que *“El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas”*

Asevera que en el evento en estudio a la sociedad PANAMCO COLOMBIA S.A. se le está sancionando de tres distintas formas por un mismo hecho a saber: i) la imposición de una sanción por inexactitud en el proceso de determinación del impuesto. ii) el cobro de intereses moratorios que evidentemente tienen un carácter sancionatorio al encontrarse ubicados en el capítulo de las sanciones y iii) la imposición de sanción por devolución improcedente que incrementa nuevamente los intereses en un 50% sobre el saldo que debe devolver el contribuyente al Estado.

Concluye que es evidente que la generación del saldo a favor y la devolución del mismo constituyen un solo hecho ya que las deducciones y descuentos que incluye un contribuyente en su declaración, necesariamente repercuten en la obtención de un menor o mayor impuesto o saldo a favor y su consecuente devolución o compensación, de donde también la sanción debe ser una sola ya se trate del cobro de intereses de mora, la fijación de una sanción por inexactitud o la sanción por devolución improcedente, pero en ningún caso las tres porque se estarían vulnerando las garantías constitucionales que protegen el derecho a no ser castigado por la misma conducta dos veces.

LA OPOSICIÓN

La apoderada del ente fiscal después de transcribir el artículo 670 del Estatuto Tributario, advierte que el legislador expresamente estableció el supuesto de hecho para imponer la aludida sanción, y, además que la devolución de un saldo a favor no constituye de manera alguna un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente.

El principio "*non bis in ídem*", en efecto, significa que no puede sancionarse dos veces un mismo hecho, pero, tratándose de hechos distintos, la ley puede establecer sobre cada uno una penalización separada.

Es así como la liquidación oficial que modifica o desconoce un saldo a favor obedece a que el contribuyente registra en su declaración cifras que no concuerdan con la realidad económica del período, caso en el que la sanción por inexactitud deviene de incluir datos equivocados, inexactos o inexistentes. A su turno, la devolución o compensación improcedente proviene de haber solicitado y obtenido el saldo a favor registrado en la liquidación privada, que luego es rechazado mediante liquidación oficial y sometido a la sanción del reintegro de la suma compensada o devuelta más intereses incrementados en el 50%. Al ser diferentes las actuaciones que dan origen a la imposición de cada una de las sanciones, no existe violación al principio "*non bis in ídem*" invocado por el actor.

Así las cosas, no resulta la sanción de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario incompatible o excluyente con la de inexactitud, comoquiera que establece un supuesto de hecho específico al sancionar una conducta relacionada con la solicitud de un saldo a favor que no le correspondía y que solo comprende el reintegro de la suma devuelta más los intereses con el 50% de incremento por cometer una conducta no debida.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal acepta parcialmente las pretensiones de la demanda y modifica el valor a reintegrar basado en las siguientes consideraciones:

Analiza inicialmente el fallo de segunda instancia proferido por la jurisdicción contenciosa en el proceso de determinación del impuesto de renta año gravable 1997, que declaró la nulidad parcial de los actos acusados y fijó el saldo a favor en la suma de \$311.722.000. Mantiene así una diferencia a favor del ente fiscal respecto del saldo compensado en exceso, toda vez que el saldo a favor liquidado definitivamente por la jurisdicción administrativa es inferior al consignado por el declarante y compensado por la administración.

En cuanto a la violación del principio "*non bis in ídem*" expone que la sanción por inexactitud se fundamenta en el artículo 647 del Estatuto Tributario mientras que el sustento de la sanción por devolución o compensación improcedente es el artículo 670 *ibídem*, normas que contemplan supuestos fácticos diferentes y no derivados de un mismo hecho como lo afirma el demandante, de donde la sanción se ajusta a derecho una vez reducida al monto de \$4.174.048.000 más los intereses de mora incrementados en un 50%.

EL RECURSO DE APELACION

La parte **demandante** manifiesta su desacuerdo con la sentencia del *a quo* en lo que hace a la determinación de los intereses de mora por cuanto en esta no se tuvo en cuenta que se presentó un hecho sobreviviente por aplicación de la Ley 1175 de 2007 que señaló condiciones especiales para el pago de impuestos, tasas y contribuciones para los contribuyentes que se encontraban en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables 2005 y anteriores, los que se aplicaban al presente caso por tratarse del impuesto por el año 1997 y que consagró una disminución del 70% de los intereses de mora para quienes realizaran los pagos de lo adeudado antes del 27 de junio de 2008, pagos con los que cumplió la sociedad y cuyas copias de los recibos se adjuntan en cuantía de \$9.490.931.706, valores a los que solicita se ajuste la sentencia de segunda instancia.

Insiste en la aplicación del principio “*non bis in ídem*” y la violación al debido proceso.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La **parte demandante** reitera los argumentos del recurso de apelación.

La **demandada** no apeló. En los alegatos se manifiesta de acuerdo con la sentencia apelada, y transcribe el artículo 1° de la ley 1175 de 2007 y observa que los intereses a los que se aplica dicha norma son exclusivamente los derivados de impuestos, tasas y contribuciones y en modo alguno se pueden beneficiar los originados en sanciones que en forma independiente haya fijado la administración.

En apoyo de lo antedicho transcribe apartes de una sentencia del Consejo de Estado¹, así como de la Circular 00012 del 11 de febrero de 2008 expedida por la DIAN², para concluir que no es de recibo la afirmación de que la obligación haya sido cancelada en su totalidad.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

Solicita se confirme la sentencia de primera instancia con base en los siguientes planteamientos:

Aclara con relación a la aplicación de la Ley 1175 de 2007 que el cargo no procede en la medida que se trata de un hecho nuevo al cual no pudo referirse el *a quo* por no conocerlo ni la entidad demandada en la primera instancia, máxime cuando no se sabe a qué monto se refiere el demandante por cuanto la sentencia recurrida no contiene liquidación alguna de los mismos.

En cuanto al principio “*non bis in ídem*” no se configura por cuanto en la Sentencia del Consejo de Estado que definió el nuevo saldo a favor se realizó la nueva liquidación del impuesto sobre la renta 1997 y se sancionó por inexactitud por haber incluido en la declaración deducciones y descuentos improcedentes rechazados en el mencionado fallo, mientras que en el asunto materia de estudio,

¹ Sentencia del 12 de julio de 2002; exp. 12638, C.P. Juan Angel Palacio Hincapié.

² Circular DIAN 00012: “Las condiciones especiales de pago no se aplican a las deudas que correspondan exclusivamente a sanciones e intereses, **a las sanciones independientes, ni a las devoluciones improcedentes**”

la conducta que se sanciona es la compensación de un saldo a favor mayor al determinado en la referida sentencia del Consejo de Estado.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a esta Corporación decidir sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Administración de Impuestos Nacionales impuso a la sociedad PANAMCO COLOMBIA S.A. sanción por haber compensado en forma improcedente el saldo a favor generado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año 1997 en cuantía de \$4.485.770.000.

En los términos del recurso de apelación instaurado por la parte demandante se debe precisar si se ajustan a derecho los actos administrativos impugnados o, en su defecto, si se debe confirmar la sentencia apelada que acogió parcialmente las pretensiones expuestas en la demanda, según las siguientes consideraciones:

Se tiene como antecedente que la sociedad PANAMCO COLOMBIA S.A. registró en su liquidación privada correspondiente al impuesto sobre la renta, vigencia fiscal 1997 la suma de \$4.485.770.000, respecto de la cual solicitó su reconocimiento como saldo a favor, compensación que fue concedida el 5 de noviembre de 1998. Con posterioridad a la citada actuación se inició proceso de determinación del impuesto por la citada anualidad que concluyó con la notificación, el 4 de abril de 2001, de la liquidación de revisión que modificó el saldo a favor por un valor a pagar de \$15.429.388.000. Al determinarse un valor a pagar torna improcedente la compensación efectuada de donde la administración tributaria, procedió a exigir su reintegro adicionado con los intereses correspondientes y la sanción de incremento del 50% sobre los mismos, haciendo uso del artículo 670 del Estatuto Tributario³.

No obstante como el proceso sancionatorio a pesar de ser independiente del de determinación, es consecuencia del mismo, y teniendo en cuenta que los actos administrativos proferidos en dicho proceso de determinación fueron modificados en las dos instancias contencioso administrativas, la última de las cuales se encuentra plasmada en la sentencia del Consejo de Estado⁴ que fijó en forma definitiva el saldo a favor de la actora por la vigencia fiscal 1997 en \$311.722.000, queda reducida la cantidad a reintegrar a \$4.174.048.000 más sus correspondientes intereses e incremento del 50%. Dicho ajuste fue realizado en la providencia de primera instancia del presente proceso.

³ Artículo 670 E.T. "**Sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones:** Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, **no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.** Si la administración tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, **deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%).** Esta sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión. (...) **Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder.**"

⁴ **Sentencia del 6 de marzo de 2008; exp. 15931; M.P: Ligia López Díaz** "Como restablecimiento del derecho determinase como saldo a favor del impuesto sobre la renta de la sociedad PANAMCO COLOMBIA S.A. por el año gravable 1997 la suma de trescientos once millones setecientos veintidós mil pesos (\$311.722.000) de acuerdo con la liquidación definitiva inserta en la parte motiva de esta providencia".

En su memorial de apelación el actor invoca en adición a los hechos planteados en la demanda, lo que él denomina “*un hecho sobreviniente derivado de la aplicación de la ley 1175 de 2007*”⁵, donde aduce que a la sociedad le asiste el derecho de acogerse a lo expuesto en el artículo 1° de la enunciada ley consistente en la reducción del 30% del valor de los intereses de mora causados hasta la fecha del correspondiente pago, dado que la deuda correspondía a un período gravable anterior al año 2005.

No puede el actor pretender que la obligación se encuentra cancelada en su totalidad y que haya operado la reducción al 30% de los intereses, por cuanto la misma ley exige que el pago con beneficio sea imputado exclusivamente a impuestos, tasas y contribuciones, no a sanciones. Además la DIAN con fecha 11 de febrero de 2008 expidió la Circular 0012 donde aclaró que “*Las condiciones especiales de pago no se aplican a las deudas que correspondan exclusivamente a sanciones e intereses, a las sanciones independientes, ni a las devoluciones improcedentes*”, de donde no es viable el argumento del actor, menos en este evento donde mal se podría ajustar la partida correspondiente a intereses cuando en ningún momento fue fijado el monto de los mismos ni en vía gubernativa ni por parte de la jurisdicción Contencioso Administrativa, toda vez que los intereses deben ser liquidados fuera de estas instancias, en el momento de hacer efectiva la ejecución de los actos acusados.

En lo de fondo insiste el demandante en la violación del artículo 29 de la Constitución Política⁶ que ordena la aplicación del principio “*non bis in ídem*” al considerar que la administración lo está sancionando dos veces por el mismo hecho, una al imponerle sanción por inexactitud y otra al penalizarla por improcedencia en las devoluciones o compensaciones.

En efecto, el aludido principio jurídico significa que no es posible imponer doble sanción respecto de un mismo hecho, de forma tal que al derivarse la sanción de hechos diferentes, respecto de cada uno la ley establece válidamente una penalización separada.

De una parte, el legislador establece en el artículo 670 del Estatuto Tributario los supuestos de hecho que dan lugar a la sanción por improcedencia de la devolución o compensación, así como, el procedimiento para su imposición, y exige para que esta se configure:

La existencia de un saldo a favor del contribuyente devuelto o compensado.
El rechazo o modificación del mismo mediante liquidación oficial.
El traslado previo de un pliego de cargos y concede un mes para su respuesta, y
Su imposición dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación oficial.

De otra parte, en forma separada y mediante procedimiento distinto, el artículo 647 de la misma compilación fiscal expone los parámetros relativos a la sanción por

⁵ Ley 1175 de 2007 artículo 1° “**Condiciones especiales para el pago de Impuestos, Tasas y Contribuciones.** – Dentro de los seis (6) meses siguientes a la vigencia de la presente ley los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones, administrados por las entidades con facultades para recaudar (...) que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables 2005 y anteriores, tendrán derecho a solicitar, únicamente con relación a las obligaciones causadas durante dichos períodos gravables, las siguientes condiciones de pago: a) (...) b) Pago en efectivo dentro de los seis(6) meses siguientes a la vigencia de la presente ley del total de la obligación principal, **por cada concepto y período imputable a impuestos, tasas y contribuciones**, y facilidad de pago con garantía y hasta por tres (3) años para el pago de los intereses de mora y las sanciones actualizadas”.

⁶ Art 29 C.P. “El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas. Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio”.

inexactitud, derivada de una conducta diferente del contribuyente, por cuanto, procede por haber registrado voluntariamente en sus declaraciones tributarias con ostensible desconocimiento de las leyes fiscales datos incompletos, inexactos, equivocados o no ajustados a las exigencias contables y tributarias.

Es claro entonces que no se sanciona dos veces al contribuyente por el mismo hecho, toda vez que mientras la sanción por inexactitud se impone como consecuencia de un proceso de determinación del impuesto y obedece al hecho de haber omitido ingresos, solicitado descuentos improcedentes o detraído partidas no deducibles o sin el correspondiente soporte su denuncia tributario, la sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones deviene del hecho de haber solicitado y obtenido un saldo a favor el que a la postre resulta que no tenía derecho, además de existir, para su aplicación, dos procedimientos puntuales establecidos en normas independientes.

Sobre el particular existen diversos pronunciamientos de esta Corporación⁷ acordes con lo expuesto tanto sobre la aplicación del principio "*non bis in ídem*", como en lo relativo a la independencia de los procesos de determinación y de imposición de la sanción por devolución o compensación improcedente. La sanción impuesta no es definitiva por cuanto los resultados finales del proceso sancionatorio si bien dependen de las modificaciones efectuadas a la liquidación oficial por la jurisdicción Contencioso Administrativa, poseen cada uno procedimiento autónomo, consagrado en normas separadas y que parten de conductas del sujeto pasivo completamente diferentes.

Así las cosas, al estar ajustada a derecho en todos sus aspectos la sanción discutida y al hallarse en firme la sentencia de segunda instancia que definió la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 1997 a cargo de la sociedad PANAMCO COLOMBIA S.A, permanece el fundamento fáctico y jurídico para aplicarla en los términos del artículo 670 del Estatuto Tributario, ajustada al valor que como saldo a favor fue liquidado definitivamente en el enunciado fallo, el cual asciende a \$311.722.000 y que ya fue descontado por el Tribunal en el texto de la sentencia apelada de donde no prosperan las pretensiones expuestas en el recurso que se decide.

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 22 de agosto de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A".

⁷ Consejo de Estado- Sentencias del 19 de octubre de 2006, exp. 15049 M.P. Juan Ángel Palacio H; 19 de julio de 2002, exp. 12866 y 12934 y 4 de abril de 2003, exp. 13382, M.P. Ligia López Díaz; 23 de febrero de 1996, exp. 7463, M.P. Julio E. Correa R. y 5 de julio de 2007, exp. 16001 M.P. María Inés Ortiz B.

RECONÓCESE personería para actuar a nombre de la entidad demandada a la doctora NIDIA AMPARO PABÓN PÉREZ en los términos del poder que obra en el informativo.

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

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO