



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., veintidós (22) de mayo de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2022-00254-01 (29313)
Demandante: Petrolífera Petroleum (Colombia) Limited
Demandada: DIAN

Temas: Sanción por devolución y/o compensación improcedente. Aplicación de sentencia de unificación jurisprudencial. Cuantificación.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 18 de julio de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió:

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Resolución Sanción No. 900002, del 19 de enero de 2021, que impuso la sanción por devolución improcedente del impuesto sobre la renta del año gravable 2015; y de la Resolución No. 354 del 20 de enero de 2022, que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, se declara que la sociedad Petrolífera Petroleum Colombia Limited, está obligada a reintegrar la suma de \$1.697.755.000, saldo a favor del impuesto sobre la renta del año gravable 2015 devuelto indebidamente, más intereses moratorios y la sanción por devolución improcedente equivalente al 20% del saldo a favor devuelto de forma indebida, que corresponde a \$339.551.000.

Tercero: Sin condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Con la Resolución 900002 del 19 de enero de 2021¹, la demandada sancionó a la actora por la devolución y/o compensación improcedente del saldo a favor autoliquidado en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2015 -rechazado mediante la Liquidación Oficial de Revisión 312412018000106 del 15 de noviembre de 2018-. Sanción modificada por vía de reconsideración con la Resolución 000354 del 20 de enero de 2022².

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso

¹ Ordenó reintegrar el valor devuelto y/o compensado improcedente \$2.105.034.000, junto con los intereses moratorios «como lo señalan los artículos 634 y 635 del Estatuto Tributario» y sanción (\$210.503.000) correspondiente al 20% del valor a reintegrar -luego de excluir la sanción por inexactitud-.

² Se modificó para excluir, además de la sanción por inexactitud, la de corrección (\$18.733.000), arrojando una multa de (\$206.757.000). Además, se precisó que «la base para liquidar los intereses no incluye las sanciones que se lleguen a imponer con ocasión del rechazo o modificación del saldo a favor [...]».

Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones³:

- 1.1. Que se declaren nulos en su totalidad los siguientes actos administrativos por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- impuso a mi representada sanción por devolución improcedente relacionada con la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2015 presentada por Petrolífera:
 - (a) Resolución Sanción 900002 del 19 de enero de 2021.
 - (b) Resolución por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración 000354 del 20 de enero de 2022.
- 1.2. A título de restablecimiento del derecho a favor de Petrolífera, solicito declarar lo siguiente:
 - (a) Que Petrolífera no incurrió en el hecho sancionable que prevé el artículo 670 del Estatuto Tributario y como consecuencia de ello no está obligada a pagar sanción alguna por concepto de devolución y/o compensación improcedente del saldo a favor originado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015.
 - (b) Que el saldo a favor determinado y los datos consignados por Petrolífera en su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del período gravable 2015, presentada el 23 de marzo de 2017 e identificada con número de radicado 91000409513174, son correctos.
 - (c) Que la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del período gravable 2015 presentada por Petrolífera está en firme.
 - (d) Que no son de cargo de Petrolífera las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.
- 1.3. Igualmente solicito al Señor Juez se sirva condenar por las costas del proceso y agencias en derecho a la DIAN, según lo disponga en la sentencia.

Invocó como vulnerados los artículos 29, 95-9, 209 y 363 de la Constitución Política y; artículos 640, 670 y 683 del ET (Estatuto Tributario), bajo el siguiente concepto de violación:

Destacó la vulneración de principios administrativos y tributarios porque los actos sancionatorios se expidieron sin que hubiera cobrado firmeza la liquidación de revisión, y que el saldo a favor declarado es correcto, lo que hace improcedente la sanción impuesta. Señaló que se vulneró el artículo 640 del ET, al desconocer que la contribuyente cumplió con sus obligaciones tributarias, aspecto no desvirtuado ni motivado por la demandada.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁴:

Defendió que, para imponer la sanción cuestionada, solo se requiere la notificación de la liquidación oficial que rechace el saldo a favor declarado, independientemente que se encuentre en discusión en sede judicial, descartando la vulneración de los principios invocados; los argumentos sobre el saldo a favor declarado corresponden al proceso de determinación y no al sancionatorio; y se demostró que la actora incumplió con sus obligaciones tributarias y causó un perjuicio al Estado al solicitar en devolución y/o compensación un saldo a favor al que no tenía derecho. Se opuso a la pretensión de condena en costas y solicitó su imposición a la parte demandante.

³ SAMAI Tribunal, Índice 2. «3_ED_DEMANDAY_PDFDEMANDAYANEXO(.pdf) NroActua 2».

⁴ SAMAI Tribunal, Índice 22. «21_RECIBEMEMORIALES_CONTESTACIONDEMANDA(.zip) NroActua 22». «CONTESTACION PETROLIFERA 2022-254.pdf».



Sentencia apelada

El Tribunal anuló parcialmente los actos y reliquidó la sanción, sin condenar en costas⁵.

Señaló que el proceso sancionatorio es diferente al de determinación y que la demandada impuso la multa cuestionada a partir del único requisito exigido -notificación de la liquidación de revisión-. Resaltó que la nulidad parcial del acto de determinación declarada por el Consejo de Estado desvirtúa parcialmente el hecho sancionable, estableciendo que, del saldo a favor devuelto a la demandante, una parte (\$1.697.755.000) es improcedente, con lo cual debe reintegrarse, junto con los intereses moratorios y pagarse una sanción del 20 % (\$339.551.000)⁶.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal⁷. Cuestionó el monto a reintegrar al considerar que no podía incluirse la sanción por corrección que ya se había cancelado y la liquidación de la multa al no excluir las sanciones por inexactitud y corrección, vulnerando el artículo 670 del ET y la jurisprudencia del Consejo de Estado. Agregó que pagó el monto a reintegrar, junto con los intereses y la sanción por devolución improcedente, solicitando el archivo del expediente sancionatorio.

Pronunciamientos finales

La demandada se opuso al recurso de apelación. Al efecto, señaló que no es procedente analizar «*el pago o no de la sanción por corrección*», por ser un asunto propio del cobro coactivo. Pidió que se mantenga el reintegro ordenado por el Tribunal en cuantía de (\$1.697.755.000). El Ministerio Público no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados atendiendo los cargos de apelación planteados por la parte demandante -apelante única-, contra la sentencia de primera instancia que anuló parcialmente los actos demandados y reliquidó la sanción por devolución improcedente sin condenar en costas.

2- A efectos de dirimir sobre la legalidad de los actos sancionatorios demandados, esta corporación deberá atender lo determinado en la sentencia que estudió la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412018000106 del 15 de noviembre de 2018, ya que este acto fue el fundamento jurídico para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

Análisis del caso concreto

3- De conformidad con el artículo 670 del ET, las devoluciones o compensaciones efectuadas con fundamento en las declaraciones del impuesto sobre la renta y del IVA no constituyen un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente; de manera que, si mediante liquidación oficial se rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución

⁵ SAMAI Tribunal, Índice 41. «43SENTENCIA_NRD082_20220025400_P(.pdf) NroActua 41». Por no encontrarse probadas.

⁶ En el cálculo de la sanción por devolución improcedente no se restaron las sanciones de inexactitud y por corrección.

⁷ SAMAI Tribunal, índice 44. «48_MemorialWeb_Recurso-20240809Recursod(.pdf) NroActua 44».

y/o compensación, el contribuyente deberá reintegrar la suma indebidamente compensada o devuelta, más los intereses moratorios incrementados en un 50 %, a título de sanción por devolución improcedente. Multa que, mediante el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, se estableció en el 20% de la suma devuelta improcedentemente cuando la Administración rechaza o modifica el saldo a favor. Igualmente, la referida norma señala que la Administración no podrá iniciar el proceso de cobro coactivo de la sanción hasta tanto quede ejecutoriado el acto de liquidación del tributo que rechaza o modifica el saldo a favor.

Como lo ha expresado la Sala⁸, el resultado final de la discusión jurídica sobre el saldo a favor compensado o pedido en devolución, ya sea por el agotamiento de los recursos en sede administrativa cuando no se demande la nulidad del acto de determinación del tributo o, en vía judicial, cuando se presente dicha demanda y se falle definitivamente, se verá reflejado en el acto sancionatorio, pues el saldo a favor improcedente se debe informar en los supuestos definitivos establecidos por la administración o por la jurisdicción, según el caso.

Es así, por cuanto existe una litispendencia de la sanción a la suerte jurídica de la liquidación oficial de revisión, puesto que, si en el control jurisdiccional se niegan las pretensiones de nulidad de aquella, el acto sancionatorio conservaría sus fundamentos de derecho; *contrario sensu*, su anulación derivaría en la reafirmación de que la devolución del saldo a favor fue procedente y, con ello, en la inexistencia de infracción sancionable con sustento en el artículo 670 del ET.

4- Ahora bien, en el *sub lite* la Sala constata que, mediante sentencia del 14 de septiembre de 2023 (exp. 27643, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto), esta Sección falló el litigio promovido sobre la legalidad del acto administrativo proferido en el proceso de determinación que modificó el saldo a favor devuelto, confirmando la decisión del tribunal de anular parcial la liquidación de revisión, para fijar como total saldo a favor la suma de (\$12.555.479.000⁹), con lo cual, se desvirtuó parcialmente el fundamento de la sanción por devolución y/o compensación improcedente. Así, del saldo a favor devuelto y/o compensado mediante Resolución 247 del 30 de marzo de 2017 (\$14.253.234.000), se tornaron improcedentes (\$1.697.755.000).

Precisado lo anterior, la apelante única cuestiona que la orden de reintegro dada por el Tribunal sea de (\$1.697.755.000), pues debía detraerse la sanción por corrección liquidada por (\$18.733.000), que había sido cancelada con la declaración de corrección. Sin embargo, no asiste razón a la demandante, teniendo en cuenta que la Sala ha reiterado que «[e]n cuanto al monto a reintegrar cuestionado por la actora, se reitera el criterio de la Sala que ha señalado que este «corresponde a la diferencia entre el saldo a favor efectivamente devuelto (...) menos el saldo a favor determinado de forma definitiva **después de sanción**¹⁰».

En línea con el precedente reiterado y en vista de que el monto que debe reintegrarse corresponde a la diferencia entre el saldo a favor declarado y el determinado -después de sanciones-, no se requiere que para su cálculo se excluya la sanción por corrección. En ese orden, dado que el *total saldo a favor* determinado por esta Sala¹¹ fue de \$12.555.479.000 -después de sanciones- y el devuelto a la actora fue de \$14.253.234.000, se

⁸ Entre otras, sentencias del 25 de agosto de 2022 y del 31 de agosto de 2023 (exps. 26702 y 27650, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto); del 11 de mayo, 30 de noviembre de 2023 y 11 de abril de 2024 (exps. 27158, 26844 y 28264, CP. Wilson Ramos Girón) y del 24 de octubre de 2024 (exp. 27557, CP. Wilson Ramos Girón (E))

⁹ Se anota que, en la liquidación del saldo a favor efectuada dentro del proceso de determinación por el tribunal y confirmada en segunda instancia, se duplicó la sanción por corrección, valor que quedó en firme sin ser cuestionado por las partes.

¹⁰ Sentencia del 01 de diciembre de 2022 (exp. 25924, CP. Milton Chaves García). Reiterada en sentencia del 01 de junio de 2023 (exp. 24953, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto)

¹¹ Sentencia del 14 de septiembre de 2023 (exp. 27643, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto)



genera un monto a reintegrar de **\$1.697.755.000**, como atinadamente señaló el tribunal. Ahora bien, a efecto de cuantificar la sanción por devolución improcedente cuestionada por la apelante, se reitera el criterio de la Sección en casos con identidad fáctica y jurídica¹², acorde con el cual, del monto a reintegrar, se deben detraer las sanciones administrativas tributarias conforme con la segunda regla de la sentencia de unificación 2020CE-SUJ-4-001, del 20 de agosto de 2020 (exp. 22756, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez), así:

CONCEPTO	VALOR
Saldo a favor devuelto o compensado	\$14.253.234.000
Saldo a favor determinado en sede judicial después de sanciones	\$12.555.479.000
Valor a reintegrar	\$ 1.697.755.000
(-) sanciones (inexactitud y corrección)	\$ 858.244.000 ¹³
Base de cálculo sanción por devolución improcedente	\$ 839.511.000
Sanción por devolución improcedente (20%)	\$ 167.902.000

En consecuencia, se modificará el ordinal segundo de la sentencia apelada, relativo al restablecimiento del derecho, en el sentido de que la actora deberá reintegrar la suma de \$1.697.755.000, devuelta y/o compensada improcedentemente, junto con los intereses moratorios, y pagar la sanción por devolución improcedente del 20 %, equivalente a \$167.902.000. Al efecto, la demandada tendrá en cuenta e imputará el pago efectuado por la demandante mediante recibo 4910051337999, allegado con ocasión del recurso de apelación¹⁴. Y se negarán las demás pretensiones -firmeza de la declaración y veracidad del saldo a favor declarado- por ser aspectos ajenos al proceso sancionatorio.

Conclusión

5- Por lo razonado en precedencia se establece que, con la nulidad parcial del acto de determinación, se desvirtúa parcialmente el fundamento de la sanción impuesta, precisando que el monto a reintegrar corresponde a la diferencia entre el saldo a favor devuelto y determinado en sede judicial -después de sanciones- y que de la base para liquidar la sanción por devolución improcedente deben detraerse las sanciones por corrección e inexactitud.

Costas

6- Acorde con el criterio de la Sección, por no estar probadas en el expediente, no se condenará en costas en esta instancia, conforme con el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, fijar como monto a reintegrar la suma de \$1.697.755.000, junto con los respectivos intereses moratorios. Y, como sanción por devolución

¹² Entre otras, sentencias del 11 de febrero de 2021 y del 01 de julio de 2021 (exps. 22582 y 25305, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), del 26 de mayo de 2022 (exp. 24909, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), y del 28 de julio de 2022 y del 27 de abril de 2023 (exps. 24340 y 24702, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto)

¹³ Corresponde a sanción de inexactitud (\$839.511.000) y por corrección (\$18.733.000)

¹⁴ Samai Tribunal, índice 44. «50_MemorialWeb_Anexos-42Copiadelrecib(.pdf) NroActua 44».



improcedente, el valor de \$167.902.000, equivalente al 20 % sobre la cuantía devuelta de forma improcedente, conforme con lo señalado en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia. Al efecto, se imputarán los pagos que haya efectuado la demandante.

2. Confirmar en lo demás la sentencia apelada.
3. Negar las demás pretensiones.
4. Sin condena en costas.
5. Reconocer personería al abogado Sebastián Alfonso Folleco Celis, como apoderado de la DIAN, en los términos del poder conferido que obra en el índice once de Samai.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>