



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veintinueve (29) de mayo de dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2020-00610-01 (27985)
Demandante	CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Temas	Sanción por devolución improcedente. Impuesto sobre la renta año gravable 2013. Reiteración Jurisprudencial. Principio de lesividad.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 23 de junio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que decidió¹:

"PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda de conformidad con la parte considerativa de esta providencia.

SEGUNDO: Por no haberse causado no se condena en costas (...)"

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 11 de abril de 2014 Carbones del Cerrejón Limited, sucursal de sociedad extranjera establecida en Colombia, presentó declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2013², en la cual liquidó un saldo a favor, que posteriormente solicitó en devolución³. La DIAN resolvió favorablemente dicha petición, mediante la Resolución Nro. 6282-1119 del 07 de noviembre de 2014⁴.

Bajo el programa de fiscalización tributaria integral, y previa expedición del requerimiento especial, la administración expidió la liquidación oficial de revisión Nro. 312412017000037 del 14 de septiembre de 2017⁵, en la que modificó la anterior declaración al desconocer algunos descuentos tributarios y costos de ventas, que arrojaron un mayor impuesto a cargo, e imponer sanción por inexactitud, todo lo cual disminuyó el saldo a favor. Este acto fue confirmado mediante la Resolución Nro. 992232018000097 del 13 de septiembre de 2018⁶, que resolvió el recurso de reconsideración.

Partiendo de lo anterior, la DIAN inició un proceso sancionatorio por devolución y/o compensación improcedente del saldo a favor por concepto de renta año gravable 2013, en donde, después de haber expedido el respectivo pliego de cargos⁷ y

¹ SAMAI, índice 2. Expediente digital. «26_SENTENCIA.pdf».

² Caa, Folio 52.

³ Caa, Folio 53 y 54.

⁴ Caa, Folios 55, 55 reverso y 56.

⁵ Caa, Folios 11 a 48.

⁶ Caa, Folios 58 a 68.

⁷ Pliego de Cargos Nro. 312382019000025 del 28 marzo de 2019, Caa, Folio 82.



recibido su correspondiente respuesta⁸, profirió la Resolución Sanción Nro. 900058 del 11 de octubre de 2019⁹, en la que ordenó a la demandante reintegrar la suma devuelta en exceso, más los intereses moratorios liquidados conforme a los artículos 634 y 635 del Estatuto Tributario, e impuso sanción por devolución improcedente del 20% del valor devuelto en exceso, detrayendo de la base, la sanción por inexactitud impuesta en la liquidación oficial de revisión.

La resolución sanción se confirmó en su totalidad mediante la resolución Nro. 5476 del 21 de agosto de 2020¹⁰, que resolvió el recurso de reconsideración.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones¹¹:

«2.1 Que se declare la nulidad de:

- La Resolución Sanción No. 31 241 2019 900058 del 11 de octubre de 2019 expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, mediante la cual se impuso una sanción por devolución improcedente en relación con el impuesto sobre la renta del año gravable 2013.
- La Resolución No 5476 del 21 de agosto de 2020, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN, mediante la cual se confirmó la Resolución Sanción No. 31 241 2019 900058 del 11 de octubre de 2019.

2.2 Que, como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho se declare en firme la devolución del saldo a favor presentado en la declaración de renta de 2013 de **CERREJÓN.**»

La demandante invocó como normas vulneradas los artículos 3, 29, 95 y 123 de la Constitución Política; 640 (parágrafo 1), 683 y 829 del Estatuto Tributario; y 11 de la Ley 599 del 2000. Los conceptos de violación se resumen a continuación.

Acusó los actos demandados de transgredir las normas constitucionales citadas, señalando que los mismos desconocieron los principios de legalidad y debido proceso, pues la DIAN no consideró el principio de lesividad¹², que exige como presupuesto para la imposición de sanciones la demostración de un daño al Estado. Resaltó que en su caso no se presenta daño o lesión con la solicitud de devolución del saldo a favor, o incluso hecho sancionable, toda vez que al momento de presentar la petición no se había iniciado el proceso de fiscalización de renta del año 2013, es decir, no había una obligación de abstenerse de presentar esa solicitud.

Estimó que los actos son nulos por desviación de poder, pues la demandada expidió

⁸ Caa, Folio 97.

⁹ Caa, Folio 130. En la Demanda se refieren al acto como Resolución Sanción Nro. 312412019900058, al igual que en la Sentencia de primera instancia, considerando que ese número aparece en la página de notificación por correo, folio 136 Caa. El número indicado en esta sentencia es el que aparece en el texto del acto demandado, pero en todo caso ambas referencias son válidas.

¹⁰ Caa, Folio 165.

¹¹ SAMAI, índice 2. Expediente digital. «3ALDESPACHOPORREPARTO_03DEMANDARS2013CDCNUMERADA»

¹² Al respecto realizó la siguiente cita del artículo 11 de la Ley 599 del 2000, «**Art. 11.** (...) Para que una conducta típica sea punible se requiere que lesione o ponga efectivamente en peligro, sin justa causa, el bien jurídicamente tutelado por la ley penal».



los mismos con violación de las disposiciones legales invocadas. Alegó que la sanción se fundamenta en los actos administrativos de determinación oficial, cuyo asunto de fondo está pendiente de ser resuelto en la jurisdicción contencioso administrativa, por lo cual esos actos no son eficaces y obligatorios, hasta que se encuentren en firme y ejecutoriados. Lo anterior, sin perjuicio de la presunción de legalidad que los caracteriza.

Relató que la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de los actos que modificaron la declaración de renta del año gravable 2013 fue admitida el 24 de abril de 2019 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca¹³, por lo que, a la fecha de la resolución sanción y de la demanda, era objeto de discusión si tenía o no derecho al saldo a favor que liquidó en su declaración privada y que la DIAN le devolvió.

No hizo referencia a las costas del proceso.

Oposición de la demanda

La demandada contravirtió los cargos de la demanda al considerar que los actos cuestionados se ajustan a derecho¹⁴. Afirmó que los mismos se profirieron con plena observancia de los preceptos legales y la jurisprudencia aplicable al caso.

Señaló que se hizo una correcta interpretación del artículo 670 del Estatuto Tributario referente a la sanción por devolución y/o compensación improcedente, y que, si se configuró el hecho sancionable, toda vez que la jurisprudencia¹⁵ ha sido enfática en señalar que esa norma regula un procedimiento autónomo e independiente del de determinación del tributo y, por tanto, no deben confundirse los procedimientos como lo hace la actora. Agregó que las devoluciones o compensaciones que efectúa no constituyen un reconocimiento definitivo, por lo que conserva su facultad de fiscalización para tramitar dos procesos diferentes.

Sostuvo que los únicos requisitos exigidos para que proceda la imposición de la sanción son que exista un saldo a favor que haya sido devuelto y/o compensado, el haber adelantado previamente un proceso de determinación del tributo, que da lugar a una liquidación oficial de revisión que modifica el saldo (soporte fáctico de la sanción), y que dentro de los dos años siguientes a la notificación de ese acto se profiera el sancionatorio¹⁶. Aclaró que el término de dos años del artículo 670 del Estatuto Tributario corresponde a la redacción del artículo 131 de la Ley 223 de 1995, pero que el artículo del Estatuto fue modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de ampliar el término a tres años.

Citó la sentencia de unificación del 20 de agosto de 2020¹⁷ y afirmó que la firmeza la liquidación oficial de revisión no es un requisito del proceso sancionatorio¹⁸. Consideró que adoptar la tesis contraria haría nugatoria la facultad sancionadora de la administración, pues si se tuviera que esperar el agotamiento de la discusión en sede administrativa y judicial, fenecería la oportunidad legal para imponer la

¹³ Refirió el expediente Nro. 25000-23-37-000-2018-00758-00.

¹⁴ SAMAI, índice 2. Expediente digital. «CONTESTACIÓN DDA CARBONES 2020 610».

¹⁵ Sentencia de Unificación del 20 de agosto de 2020, exp. 22756, C.P. Julio Roberto Piza.

¹⁶ Sobre el requisito de notificación dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión, citó la sentencia C-075 de 2004 de la Corte Constitucional.

¹⁷ Exp. 22756, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁸ En el mismo sentido citó las sentencias del 15 de agosto de 2018, exp. 21686 (no refirió el consejero ponente); del 14 de abril de 2016, rad. 25000232700020090019701, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; y del 23 de febrero de 1996, exp. 7463, C.P. Julio E. Correa Restrepo.



sanción. Preciso que el parágrafo 2 del artículo 670 *ibidem* únicamente prohíbe iniciar el proceso de cobro hasta tanto no adquiera firmeza la liquidación oficial¹⁹.

Destacó que la liquidación oficial de revisión Nro. 312412017000037 del 14 de septiembre de 2017, que disminuyó el saldo a favor devuelto, se notificó el 15 de septiembre de 2017 y la resolución sanción Nro. 900058 se emitió el 11 de octubre de 2019, es decir que se cumplió con la exigencia temporal de 3 años referida anteriormente.

Finalmente, solicitó el reconocimiento de las costas procesales en su favor, con fundamento en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011, y los artículos 361, 365 y 366 del Código General del Proceso. Indicó que, en las etapas pertinentes, allegará las pruebas sobre la causación de las costas.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas, con base en las siguientes consideraciones.

Sostuvo que el proceso de imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente constituye un procedimiento autónomo e independiente del de determinación oficial del impuesto. Señaló que, pese a ello, el primero de esos procedimientos exige dos condiciones relacionadas con aspectos del segundo, siendo estas que: i) se haya notificado la liquidación oficial de revisión que modifica o rechaza el saldo a favor de manera previa a la imposición de la penalidad; y, ii) la resolución sanción se profiera y notifique dentro del término perentorio de tres años siguientes a la fecha de notificación de esa misma liquidación oficial²⁰.

Planteó que la administración está facultada para iniciar el proceso administrativo sancionatorio de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario, aun cuando se encuentre en discusión la liquidación oficial de revisión, ya sea en sede administrativa o judicial. Explicó que, conforme al artículo 670 *ibidem*, lo que le está vedado a la administración es iniciar el proceso de cobro, hasta tanto no se produzca una decisión definitiva sobre la liquidación oficial. Sobre este punto citó el criterio definido en la sentencia de unificación CE-SUJ-4-001 del 20 de agosto de 2020.

Se refirió a la incidencia que el resultado de la discusión del proceso de determinación puede tener en el proceso sancionatorio, señalando que, de anular total o parcialmente la liquidación oficial de revisión se deberá reconocer el efecto correspondiente sobre la sanción por devolución y/o compensación improcedente²¹.

Relacionó los hechos probados en el expediente conforme a los cuales el pliego de cargos se expidió el 28 de marzo de 2019, es decir, con posterioridad a la notificación de la liquidación oficial de revisión Nro. 312412017000037 del 14 de septiembre de 2017.

Concluyó que la administración podía iniciar el proceso sancionatorio en contra de la actora, a pesar de encontrarse en discusión el acto liquidatorio, situación que no

¹⁹ Citó la sentencia del 22 de marzo de 2012, exp. 17747, C.P. Carmen Teresa Ortiz Rodríguez.

²⁰ Citó las sentencias del 30 de abril y 8 de octubre de 2009, exp. 16777 y 16608, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 2 y 23 de abril de 2009, exp. 16158 y 16205, C.P. Hugo F. Bastidas B; 12 de mayo de 2009 y 15 de abril de 2010, exp. 17601 y 17158, C.P. William Giraldo Giraldo.

²¹ Citó la sentencia del 16 de noviembre de 2016, exp. 21969, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



vulnera los principios de justicia y equidad. Advirtió que en los actos demandados se identificó de manera clara y puntual la sanción aplicable a la demandante, equivalente al 20% del valor devuelto y/o compensado en exceso, sin incluir en la base de liquidación la sanción por inexactitud. Por lo tanto, sostuvo que no era necesario llevar a cabo un análisis sobre la aplicación del principio de favorabilidad, cuestión que además se abordó en los actos.

Finalmente, se abstuvo de condenar en costas por no estar probadas²².

Recurso de apelación

La parte demandante solicitó revocar la sentencia del tribunal al considerar que no se analizaron los cargos planteados en la demanda²³, de acuerdo con lo siguiente:

Indicó que el principio de lesividad en materia tributaria exige que se demuestre el incumplimiento de las obligaciones que dan lugar a la configuración de la conducta sancionable. Precisó que en el caso del artículo 670 del Estatuto Tributario el hecho sancionable consiste en haber solicitado la devolución o compensación de saldos a favor que resulten improcedentes; aspecto que solo es verificable cuando se encuentre en firme el acto oficial que determinó el menor saldo a favor, pues afirmó que antes de esa firmeza la improcedencia no existe. Afirmó que, bajo los límites del principio de lesividad, el artículo señalado limita la imposición de la sanción a que exista un acto oficial de determinación de impuestos debidamente ejecutoriado y en firme.

Alegó que en el caso concreto no puede hablarse válidamente de una devolución o compensación improcedente, en tanto no se ha demostrado tal circunstancia, toda vez que contra la liquidación oficial de revisión presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, la cual fue admitida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca bajo la radicación 25000-23-37-000-2018-00758-00; encontrándose pendiente de decisión.

Finalizó señalando que aceptar la legalidad de una sanción que se fundamenta en un incumplimiento no demostrado de obligaciones contraviene el régimen sancionatorio, y causa un daño injustificado al contribuyente, rompiendo el principio de justicia.

Oposición a la apelación

La demandada no presentó oposición.

Intervención del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Le corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos demandados, por medio de los cuales se impuso sanción por devolución improcedente, en relación

²² Citó la sentencia del 05 de abril de 2018, exp. 21873, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²³ SAMAI, índice 2. Expediente digital. «035_RECIBEMEMORIALES_APELACIONSENTENCIA».



con el saldo a favor liquidado por la demandante en su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013.

En concreto, la Sala debe establecer si había lugar a imponer la sanción referida, aun cuando se encontrara en discusión en vía judicial la liquidación oficial de revisión que modificó el saldo a favor inicialmente declarado y la Resolución que confirmó la misma.

Análisis del caso concreto

La apelante única manifestó que en el análisis desplegado en la sentencia de primera instancia no se tuvieron en cuenta algunos de los cargos planteados tanto en la demanda como en los alegatos de conclusión, puesto que el tribunal negó las pretensiones pese a que dentro del expediente estaba probado que los actos demandados se expidieron sin que hubiera adquirido firmeza la liquidación oficial de revisión, que modificó el saldo a favor de la declaración de renta del año 2013. Agregó que se impuso la penalidad sin que existiera certeza sobre la efectiva comisión de la conducta sancionable, siendo esta la improcedencia de la devolución. Todo lo anterior, en violación del artículo 670 del Estatuto Tributario, el principio de lesividad, como parte del derecho al debido proceso, y el principio de justicia que debe regir las actuaciones administrativas y judiciales.

Para decidir esta cuestión, la Sala pone de presente que en varias oportunidades esta Sección se ha pronunciado sobre cómo operan las actuaciones administrativas que anteceden la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, entre otras, en las sentencias 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), del 29 de abril del 2020 (exp. 22507, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), del 6 de agosto de 2020 (exp. 24901, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 26 de junio de 2024 y del 13 de marzo de 2025 (exps. 25862 y 28445, CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello), con lo cual se reiterará la posición expuesta en las mismas.

Según estos pronunciamientos, el artículo 670 del Estatuto Tributario prevé que las devoluciones o compensaciones efectuadas por la DIAN no constituyen el reconocimiento definitivo de un derecho en favor del contribuyente. Es decir, el acto administrativo que accede a la petición de devolución y/o compensación no realiza un pronunciamiento de fondo sobre la efectiva existencia o validez de ese saldo, pues el mismo es el resultado de una autoliquidación realizada por el contribuyente en su declaración tributaria, la cual está sujeta de manera independiente al proceso de revisión por parte de la administración. De ahí que, mediante una liquidación oficial pueda rechazarse o modificarse el saldo a favor que fue objeto de devolución y/o compensación, caso en el cual, la DIAN está habilitada para exigir su reintegro e imponer la sanción del artículo 670 *ibidem*.

Lo anterior es así, en la medida en que los actos sancionatorios y los de determinación oficial del impuesto son actuaciones administrativas diferentes, que siguen procedimientos propios y se justifican en hechos independientes; aun cuando los actos oficiales de liquidación del tributo puedan llegar a ser el fundamento de la sanción por devolución y/o compensación improcedente²⁴. En ese sentido, la norma indica que esta sanción puede imponerse una vez la administración haya notificado al contribuyente de la liquidación oficial de revisión

²⁴ Sentencia de Unificación del 20 de agosto de 2020, exp. 22756, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



que rechaza o modifica el correspondiente saldo a favor, sin que, para esos efectos, la ley exija como requisito de procedibilidad la ejecutoria del acto administrativo de determinación oficial del impuesto. Caso diferente es el de los actos administrativos de cobro de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, los cuales dependen de la firmeza de los actos de determinación.

Sin embargo, la actora afirma que, interpretar el artículo 670 del Estatuto Tributario en el sentido mencionado anteriormente, bajo el cual se concluye que dicha norma no exige para la imposición de la sanción que exista un acto oficial de determinación de impuestos debidamente ejecutoriado y en firme, desconoce el principio de lesividad en materia tributaria, que para la época de los hechos se encontraba previsto en el parágrafo 1º del artículo 640 del Estatuto Tributario así:

“Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo. (...)

PARÁGRAFO 1o. Habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. El funcionario competente deberá motivarla en el acto respectivo.”

La lesividad es la lesión o daño que genera una conducta específica y que, cuando se hace referencia al principio de lesividad en materia sancionatoria se está hablando del mismo como un criterio que limita el poder punitivo del Estado, restringiéndolo tan solo a aquellas situaciones o hechos que efectivamente dañen o pongan en peligro los bienes jurídicos tutelados por el derecho.

La potestad sancionatoria tributaria, hace parte de esa expresión del poder punitivo estatal, que se manifiesta entonces a través de medidas coercitivas que pueden adoptar las autoridades administrativas con el fin de preservar el deber constitucional de contribuir a las cargas (bien jurídico tutelado), a través del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En ese sentido, el principio de lesividad tributaria fue regulado en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 que precisaba de manera restrictiva que una conducta sería antijurídica cuando afectará el recaudo nacional. Esa norma fue modificada por la Ley 1819 de 2016, en los términos arriba citados, bajo los cuales habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias, pero esta norma (parágrafo 1º del artículo 640 del Estatuto Tributario) no debe interpretarse de manera aislada, sino que a esa disposición debe dársele sentido en conjunto con las demás normas que forman parte del régimen sancionatorio, siendo una de ellas el artículo 670 *ibidem*.

De esta manera, el hecho de que la administración esté facultada bajo este último artículo para iniciar el proceso administrativo sancionatorio aun cuando estén en discusión los actos de determinación oficial del tributo, ello no implica que se esté sancionando al contribuyente sin que exista lesión en su conducta.

Y es que, una vez se ha notificado la liquidación oficial que rechaza o modifica el saldo a favor se considera que lo solicitado por el contribuyente en la devolución y/o compensación con fundamento en su declaración privada, y que difiere de los montos señalados en los actos de liquidación, se hizo en incumplimiento de la obligación tributaria de contribuir, constituyéndose en ese momento la conducta que está tipificada en la norma como una infracción tributaria. En este procedimiento no hay una imposición de la sanción de manera automática y objetiva, sino que la



norma faculta a la administración, a partir de ese momento, y dentro de los 3 años siguientes, para iniciar el proceso sancionatorio.

Ahora, si bien el proceso de determinación oficial y los actos sancionatorios son actuaciones administrativas diferentes, como también lo ha destacado esta Sección, entre los mismos existe una interrelación la cual supone que, cuando la decisión definitiva del proceso de determinación afecte el monto del saldo a favor, esto se deberá ver reflejado en la sanción, pues se afecta el supuesto de hecho en que se fundó la DIAN para imponer la misma.

Así se garantiza entonces el cumplimiento de los límites que impone el principio de lesividad, en la medida en que, cuando el contribuyente prueba el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en el proceso de determinación oficial, y gracias a eso confirma el derecho que tiene sobre las sumas solicitadas en devolución o compensación (lo cual puede ser concomitante con el procedimiento sancionatorio o posterior), el resultado se ve reflejado en la sanción, toda vez que puede desaparecer el hecho sancionable, cuando se confirma en su totalidad el saldo a favor declarado, o se modifica la base de la sanción (modificación del saldo a favor), es decir, que cambia la cuantía del daño.

Para el caso concreto, se tiene que la DIAN inició el procedimiento de determinación del impuesto, que se concretó con la expedición de la liquidación oficial de revisión Nro. 312412017000037 del 14 de septiembre de 2017²⁵, acto mediante el cual modificó la declaración de renta del año 2013, disminuyendo el saldo a favor e imponiendo la sanción por inexactitud correspondiente. Así mismo, la administración inició el procedimiento sancionatorio, con la correspondiente expedición y notificación del pliego de cargos (marzo 28 y 2 de abril de 2019, respectivamente), y profirió la resolución sanción Nro. 900058 del 11 de octubre de 2019²⁶, confirmada mediante la resolución Nro. 5476 del 21 de agosto de 2020²⁷.

De acuerdo con lo anterior, es claro que la demandada actuó de manera acorde con las condiciones previstas en el artículo 670 del Estatuto Tributario y en la jurisprudencia de la Sección, pues inició el proceso sancionatorio una vez notificada la liquidación oficial de revisión, y dentro de los 3 años siguientes a la misma.

Por todo lo anterior, los cargos de apelación presentados por la demandante no tienen vocación de prosperidad, pues no se incurrió en la violación del principio de lesividad alegado, ni se omitió el cumplimiento de las condiciones legales exigidas para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

Sin perjuicio de lo anterior, y precisamente como debe materializarse la interrelación de los procedimientos, la Sala pone de presente que en el proceso de determinación se expidieron las sentencias de primera y segunda instancia que analizaron la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412017000037 del 14 de septiembre de 2017, y de la Resolución Nro. 992232018000097 del 13 de septiembre de 2018, que la confirmó.

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", mediante la sentencia del 16 de junio de 2023, identificada con el número de radicado 250002337-000-2018-00758-00, declaró la nulidad parcial de los actos

²⁵ SAMAI, índice 2. Expediente digital. «3ALDESPACHOPORREPARTO_03DEMANDARS2013CDCNUMERADA». Pág. 43 a 56.

²⁶ SAMAI, índice 2. Expediente digital. «3ALDESPACHOPORREPARTO_03DEMANDARS2013CDCNUMERADA». Pág. 43 a 56.

²⁷ Ibidem, pág. 57 a 66.



demandados, sin condenar en costas; con lo cual procedió a reliquidar la declaración de renta de la demandante. El impuesto a cargo de renta aumentó respecto de lo inicialmente declarado, pero fue inferior a lo propuesto por la DIAN en sus actos, disminuyéndose también la sanción por inexactitud.

Consecuencia de lo anterior, el saldo a favor también cambió, siendo menor al de la declaración privada, que había sido devuelto por la administración mediante la resolución Nro. 6282-1119 del 07 de noviembre de 2014.

La providencia del tribunal fue confirmada mediante la sentencia del 13 de marzo de 2025, exp. 28040, C.P. Milton Chaves García, la cual se ejecutorió el 26 de marzo de 2025 conforme a la certificación expedida por la Secretaría de la Sección, el día 27 de marzo de 2025.

Con motivo de lo anterior, la Sala procederá entonces a declarar la nulidad parcial de los actos demandados y a reliquidar la sanción por devolución y compensación improcedente de la siguiente manera:

Reliquidación de la sanción		
	DIAN	Consejo de Estado
Compensación y/o devolución efectuada mediante la Resolución 6282-1119 del 7 de noviembre de 2014	60.043.512.000	60.043.512.000
Saldo a favor modificado	39.812.452.000	58.528.463.378
Valor devuelto en exceso	20.231.060.000	1.515.048.622
Menos sanción por inexactitud ²⁸	10.115.530.000	757.524.311
Base para liquidar sanción artículo 670 del Estatuto Tributario	10.115.530.000	757.524.311
Porcentaje de la sanción (num. 2, inc. 3, Artículo 670 Estatuto Tributario)	20%	20%
Sanción		151.505.000 *

* Valor aproximado a miles de 151.504.862)

Costas

A la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho), por no encontrarse probada 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 y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", el 23 de junio de 2023.
2. **Declárese** la nulidad parcial de la Resolución Sanción Nro. 900058 del 11 de octubre de 2019 y de la Resolución Nro. 5476 del 21 de agosto de 2020,

²⁸ La sentencia de unificación 2020CE-SUJ-4-001 (exp.22756) estableció 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

De acuerdo con lo anterior, para efectos del numeral (i) obsérvese que actualmente se encuentra vigente la misma versión del artículo 670 del Estatuto Tributario que fue utilización por la DIAN cuando impuso la sanción en sus actos administrativos. Para efectos del numeral (ii) se resta entonces de la base la sanción por inexactitud.



mediante las cuales la DIAN sancionó a Carbones del Cerrejón Limited por la devolución improcedente del saldo a favor liquidado en el impuesto sobre la renta del año 2013, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

3. A título de restablecimiento del derecho, **declárese** que Carbones del Cerrejón Limited deberá reintegrar la suma de \$1.515.048.622, junto con los intereses moratorios a que haya lugar, y deberá pagar el valor de \$151.505.000 a título de sanción por devolución y/o compensación improcedente, de acuerdo con la liquidación efectuada en esta sentencia”.
4. **Reconocer** personería jurídica para actuar en este proceso al abogado Sebastián Alfonso Folleco Celis, como apoderado de la parte demandada, en los términos del poder visible en SAMAI, índice 15.
5. Sin condena en costas.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>