



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., once (11) de junio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 52001-23-33-000-2021-00044-02 (30260)
Demandante: Palmeiras Colombia S.A.
Demandada: DIAN

Temas: Devolución. Saldo a favor. IVA. Causal de rechazo. Retención en la fuente. Proveedor: Sociedad de comercialización internacional.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la demandante contra la sentencia del 30 de junio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño, que resolvió²:

Primero. Denegar las pretensiones de la demanda, según la parte considerativa de esta providencia.

Segundo. Condenar en costas en primera instancia a la parte demandante en favor de la parte demandada, conforme a las previsiones del artículo 188 del [CPACA], en concordancia con los artículos 361 y siguientes del [CGP]. Líquidense por conducto de Secretaría.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Resolución 12257000989771, del 17 de diciembre de 2018³, la demandada rechazó en forma definitiva una solicitud de devolución y compensación del saldo a favor determinado por la actora en su declaración del tercer bimestre del IVA del año 2017. A juicio de la demandada, la sociedad incumplió su deber de retener en la fuente a título del mencionado tributo en operaciones efectuadas con 3 proveedores durante el periodo objeto de la petición, lo que configuraba la causal de rechazo del numeral 5 del artículo 857 del ET. Este acto fue confirmado con la Resolución 114201403-622-900002, del 10 de febrero de 2020⁴.

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 Samai CE, índice 3, certificado 57A7DF33C06B64BF 23C89816EF8C2DEC DB677EE0AE0B9973 6CF7D333252A4139 (pdf), p. 1.

² Samai tribunal, índice 11, certificado 308A9ADFFBB249E6 5C4A3B41155EA4A0 C5D436E657E8CFEF A6800A2DDA737ED4 (pdf), pp. 24 a 25.

³ La decisión fue aclarada mediante el Auto 12257000989771 [sin fecha], el cual precisó que esta no correspondía a un «*auto inadmisorio*» sino a un «*rechazo definitivo*», razón por la cual ordenó la modificación del «*Formato 1225*» que contenía el acto.

⁴ Samai tribunal, índice 10, certificados 1BE7C803E6EC6544 A1C87CE4A03FE8CD FCEB4612C3275EB9 CE6E79400EC2CFEB y C30E7FC782B0D15F E8F642218F82EB34 A501EA0407BC7454 FC04DBB01256132B (pdf), pp. 1 a 3 y 2 a 24.



Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones⁵:

Primero. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- Resolución 114201403-622-900002 del 10 de febrero de 2020 proferida por la [DIAN] por medio del cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Resolución con número de formulario 122257000989771 del 17 de diciembre de 2018.

- Resolución con número de formulario 122257000989771 del 17 de diciembre de 2018 proferida por la [DIAN] mediante la cual se rechazó de manera definitiva la solicitud de devolución y/o compensación No. 108003285744 de fecha del 9 de octubre de 2018, mediante la cual se solicitó la devolución del saldo a favor de IVA del III período del 2017 por valor de \$134.349.000.

Segundo. Que como consecuencia de la pretensión primera y a título de restablecimiento del derecho se ordene la devolución del saldo a favor solicitado.

Invocó como vulnerados los artículos 29 de la Constitución; 437-2 (ord. 7), 857 (ord. 5) y 857-1 del ET; y 1.2.4.6.7, 1.2.4.9.1 -letra i)- y 1.3.2.1.12 del Decreto Único Reglamentario del Sector Tributario (en adelante, DUT), con arreglo al siguiente «concepto de violación»⁶:

Inició describiendo que, según la resolución que rechazó la solicitud de devolución, esto obedeció a no haber practicado retención en la fuente a título del IVA en su calidad de «responsable del régimen común proveedor de sociedades de comercialización internacional» a las siguientes tres (3) sociedades y facturas: (i) Asociación de Agricultores Proveedores de Frutos de Santa Elena la Fortaleza (en adelante, La Fortaleza): 2413, 2406, 2434, 2447 y 2458; (ii) Corporación Centro de Investigación en Palma de Aceite (en adelante, Cenipalma): 15520, 18426, 18428, 18673, 18675, 18676, 18677, 18678 y 18519; y (iii) Alojamos Palmacol (en adelante, Palmacol): 357. Relató que, para la Administración, tal omisión vulneraba lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley 1430 de 2010.

Afirmó que, tras analizar las citadas facturas, pudo determinar que no estaba obligada a practicar la citada retención en «la mayoría de los casos», por cuanto se trataba de compras de productos agrícolas sin procesamiento industrial por valor igual o inferior a 92 UVT, conforme lo determinan los artículos 1.2.4.6.7 y 1.3.2.1.12 del DUT, y así lo demostró con el certificado de revisor fiscal aportado en sede administrativa.

Atendido lo anterior, la retención en la fuente del numeral 7 del artículo 437-2 del ET no era aplicable a las facturas de compra de fruto de palma sin procesamiento industrial inferiores al prenotado valor, a cuyos efectos, listó, en una tabla, las facturas, con el detalle de la «base», «% IVA», «IVA», «Total» y «Retención de IVA», para mostrar que, de las 16 facturas sobre las que cuestionó la Administración la falta de retención, solo seis (6) estaban sujetas a la misma (2413 de la Fortaleza; 18519, 18520, 18673, 18677 con Cenipalma; y la 357 con Palmacol); cuyo valor de retención incumplida era \$179.210. En ese contexto, destacó que, tal como lo reflejaba su declaración de IVA del tercer bimestre de 2017, las «compras netas» realizadas durante el periodo fueron de \$1.953.084.000, lo que significaba que si la actora había omitido practicar retención en la fuente sobre unas compras de \$23.894.706, estas solo representaron el 1.22% del total de las compras netas del periodo, de modo que rechazar el total del saldo a favor solicitado en devolución en cuantía de \$134.894.706 era «exagerado e improcedente», pues la norma no facultaba a la Administración para rechazar la devolución de la totalidad del saldo a favor, cuando hubieran faltado «algunas retenciones».

⁵ Samai tribunal, índice 10, certificado 6CE3144B011C1F8A 171CE67C61EEC512 14151F2BFDD9EAFD F52016B170791172 (pdf), p. 16.

⁶ Samai tribunal, índice 10, certificado 6CE3144B011C1F8A 171CE67C61EEC512 14151F2BFDD9EAFD F52016B170791172 (pdf), pp. 5 a 16.



Indicó que, a la luz del artículo 857.5 del ET, el rechazo de la solicitud de devolución al proveedor de SCI exigía que a la fecha de su presentación: (i) no se hubiera cumplido la obligación de retener; (ii) no se hubiera consignado lo retenido; y (iii) no se hubieran presentado las declaraciones de retención con pago; todo ello, en relación con las autoliquidaciones cuyos plazos de presentación y pago estuvieran vencidos al momento de la solicitud. Sin embargo, no se encontraba probado que la actora no hubiera presentado las declaraciones de retención en la fuente; por el contrario, presentó y canceló oportunamente no solo las autoliquidaciones del tercer periodo, sino *«todas las declaraciones»* que a la fecha de la solicitud de devolución debían haberse presentado.

Adicionalmente, reiteró que, respecto de la totalidad de las facturas, se demostró mediante el certificado de revisor fiscal que correspondían a *«compras de fruto de aceite de palma»*; no obstante, la Administración, en la resolución del recurso de reconsideración, consideró que tal aspecto no había sido probado, aduciendo que tal documento carecía de valor probatorio. Al respecto, adujo que si el certificado no era prueba suficiente, entonces se estaba frente a *«un hecho imposible de probar una vez se han consumido las materias primas»*, pues los testimonios de los trabajadores tampoco eran considerados por la DIAN.

Adujo que el debate no debía centrarse en si tenía la calidad de agente de retención, puesto que sí la tenía, sino que, el objeto de la controversia era si estaba exenta de efectuar la retención de IVA, conforme con el artículo 1.2.4.6.7 del DUT, la cual era una norma *«especial»*, pues exceptuaba de retención los bienes *«agrícolas o agropecuarios sin procesamiento industrial»* que no superaran las 92 UVT; de modo que no debía la Administración remitirse al artículo 1.2.4.9.1 ídem, que consagraba el límite general de 27 UVT para no practicar retención.

Además, el hecho de tener la calidad de agente de retención en virtud del ordinal 7 del artículo 437-2 del ET no implicaba que la demandada no hiciera ningún análisis o motivación sobre la existencia de alguna *«exención»* aplicable, como la del artículo 1.2.4.6.7 del DUT, pues el único argumento de la Administración para rechazar la solicitud de devolución fue el incumplimiento del artículo 13 de la Ley 1430 de 2010 que regulaba la retención por IVA. Explicó que dicho análisis fue efectuado por la resolución de reconsideración, la cual indicó en forma *«expresa»* que la sociedad no estaba incurso en la exención del prenotado artículo porque las pruebas allegadas no demostraban *«la naturaleza del producto»* como agrícolas o pecuarios sin procesamiento industrial y, que por tanto, *«la cuantía para aplicar las exenciones»* era la señalada en el artículo 1.2.4.9 *ejusdem*, de modo que solo estarían exentas las operaciones que no excedieran las 27 UVT. A partir de ello, concluyó que el *«fondo de la decisión»* del rechazo se concretó en la determinación de la naturaleza de los productos comercializados con las empresas La Fortaleza, Cenipalma y Palmacol, lo cual ocurrió *«hace más de 3 años»* [en relación con la fecha de la demanda].

Precisó que en las correspondientes facturas se observaba que los productos objeto de las operaciones efectuadas con tales compañías fueron *«KILOS DE FRUTO DE PALMA ALTO OLEICO»*, *«KG DE FRUTO DE PALMA HÍBRIDO»* y *«KILO DE FRUTO DE PALMA»* y, precisó que su actividad principal era la *«0126 cultivo de palma para aceite -palma africana- y otros frutos oleaginosos»* y *1030 elaboración de aceites y grasas de origen vegetal y animal»*; de lo que podía concluirse que los productos correspondían a la materia prima requerida para la producción de aceites a partir del cultivo de palma y frutos oleaginosos. Seguidamente, a partir de la definición de frutos oleaginosos de la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y Agricultura (FAO) y de dos estudios realizados por la Federación de Cultivadores de Palma de Aceite (Fedepalma) y el Departamento Nacional de Planeación, precisó que la palma africana era *«una planta oleaginosa de la cual se extraía el aceite de palma en Colombia»* y enfatizó que su objeto era procesar ese tipo de plantas de las



cuales se extraían los aceites oleaginosos, entre ellos el de palma. Así, el proceso que realizaba la actora se efectuaba sobre un producto obtenido de la agricultura, pues era a través del cultivo de la palma africana que se obtenía el fruto de esta para su procesamiento, lo que venía realizando la sociedad desde su constitución; y, por ello, realizó la compra de frutos y semillas para la ejecución del objeto social, conforme lo certificó el revisor fiscal.

Lo anterior evidenciaba que la Administración estaba solicitando la acreditación de una prueba que resultaba «imposible» de verificar, por tratarse de materia prima adquirida en el año 2017, que a la fecha se encontraba procesada y comercializada. Insistió en que la demandada inaplicó la norma especial -art. 1.2.4.6.7 del DUT- por tratarse de la adquisición de un producto agrícola que no superó las 92 UVT, lo que facultaba al agente de retención para no efectuar la retención, con lo cual, violentó el derecho de la actora.

Dado que no estuvo obligada a practicar retención en todas las operaciones cuestionadas que involucraban productos agrícolas, no debió ser rechazada la solicitud de devolución. En ese sentido, el hecho de que se haya dejado de practicar una retención respecto de otras «operaciones en las cuales sí estaba obligado» no implicaba que el «rechazo sea extensivo a todas las demás operaciones en las cuales estaba exento». Al efecto, referenció una sentencia de la Sección según la cual, si un requerimiento especial determinaba un saldo a favor distinto al solicitado, era procedente la devolución de la suma propuesta en el acto, sin necesidad de una nueva petición. Y, al hilo de ello, señaló que el rechazo definitivo no era lo procedente, sino que debía aceptarse la devolución, modificando el saldo a favor, de ser el caso con requerimiento especial.

Además, era evidente que la demandada no realizó una «investigación acuciosa» de los conceptos por los cuales se solicitó la devolución, pues los productos agrícolas o pecuarios estaban «exentos» y generaban saldo a favor, independientemente de que en otras operaciones se debiera realizar la retención en la fuente; de ahí que la Administración debió expedir un requerimiento especial en el cual solicitara la corrección o limitar la devolución a los conceptos y transacciones exentas en lugar de rechazar en forma definitiva la petición, con lo cual desconoció el artículo 857-1 del ET.

En consonancia con lo anterior, adujo que la resolución que rechazó la devolución solo enunció el incumplimiento al ordinal 5 del artículo 857 del ET, aun cuando la norma debía interpretarse en forma armónica con el ordinal 4 *ibidem* y ello significaba que la falta de retenciones «en algunos casos» no impedía una investigación previa de «los montos exentos», siendo insuficiente rechazar su petición con el argumento de que todas las operaciones objeto de devolución estaban «encausadas» en el ordinal 5 ídem. Arguyó que la demandada debió acudir al ordinal 4 *ejusdem* y al artículo 857-1 del ET para realizar la investigación previa allí contemplada y, en caso de ser necesario, remitir el expediente al funcionario competente para la potencial expedición de un requerimiento especial.

Luego, reprodujo apartes de una providencia de esta corporación⁷ según la cual, tras efectuar la investigación previa, si se eliminaba el saldo a favor, había lugar al rechazo de la devolución; en cambio, de ser modificado, procedía la devolución de la parte no objetada. Al hilo de ello, afirmó que la Administración incurrió en los siguientes errores de procedimiento: (i) no realizó la investigación previa, sino que se limitó a rechazar la solicitud; (ii) al pretermitir lo anterior, no expidió un requerimiento especial en el que se reconociera solo la parte del saldo a favor a devolver, vulnerando así su derecho; y (iii) omitió cumplir con lo previsto en el artículo 853 -inciso segundo- relativo a efectuar todas las actuaciones previas para determinar la procedencia o no de la devolución de los

⁷ Sentencia 29 de agosto de 2019, exp 001224



saldos solicitados. Por todo lo anterior, la demandada violó el debido proceso.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora⁸. Adujo que no vulneró derecho alguno porque el procedimiento fue adelantado con apego a las normas legales y reglamentarias aplicables. A continuación controvertió los cargos de la demanda, así:

-La solicitud (...) se rechaza por cuanto no se practicó retención (...). Alegó que no era posible aplicar «la tarifa mínima (...) de 92 UVT» (art. 1.2.4.6.7 del DURT), sino que debía utilizarse «la tarifa general de 27 UVT» (art. 1.2.4.9.1 ídem). Asimismo, desestimó la vulneración al debido proceso porque si bien obraba el certificado del revisor fiscal con el que se pretendió dar fe de que los productos adquiridos se encontraban exonerados de retención en la fuente a título de IVA, por tratarse de bienes o productos agrícolas o pecuarios sin procesamiento industrial con cuantía inferior a 92 UVT; lo cierto era que, acorde con la letra a) del art. 7.3 de la Ley 43 de 1990, los contadores públicos solo podían expresar su dictamen profesional sobre la razonabilidad de la información de los estados financieros y la contabilidad, pero no sobre la naturaleza técnica de los productos de la transacción; de ahí que la prueba fuera inconducente, impertinente e inútil para demostrar la ausencia de «procesamiento industrial».

Proclamó que, en virtud del ordinal 7 del artículo 437-2 del ET, la demandante debió actuar como agente retenedor de IVA para el bimestre 3 del 2017 y, aunque esto no era absoluto, puesto que se observaban reglas especiales en las normas aplicables, que podían relevar a la demandante de hacerlo, era necesario detallar y soportar las operaciones que presuntamente originaron el saldo a favor solicitado. Bajo tal ilación, destacó que la norma *ibidem* estableció un régimen subjetivo para que los «responsables del régimen común, proveedores de sociedades de comercialización internacional» no practicaran retenciones cuando celebraran operaciones con: (i) entidades estatales o con participación pública mayoritaria; y (ii) grandes contribuyentes o sujetos designados como agentes de retención por la entidad, lo cual no ocurrió en este caso, pues al verificar los terceros con los que su contraparte acordó las operaciones controvertidas, se estableció con el RUT que durante el bimestre objeto de la solicitud, estos pertenecían al «régimen común» y no ostentaban las calidades antes señaladas, lo que constituía la «primera razón» por la que la actora debió practicar retención.

En lo atinente a las cuantías mínimas no sometidas a retención por IVA, destacó que, atendida la remisión del artículo 1.3.2.1.12 del DUT a las cuantías mínimas de renta, existía la opción para el agente retenedor de no practicarla sobre los pagos o abonos en cuenta que se originaran en la adquisición de bienes o productos agrícolas o pecuarios sin procesamiento industrial, cuyo valor no excediera de 92 UVT (2.931.028 para 2017), e, igualmente, se exceptuaban de retención los pagos o abonos en cuenta por «otros ingresos», cuya cuantía fuera inferior a 27 UVT (\$860.193 para 2017).

Ahora bien, para el caso, las facturas proferidas por las sociedades La Fortaleza, Cenipalma y Palmacol reflejaban que la demandante había comprado «Kilos de fruto de palma alto oleico», «Kg de fruto de palma Híbrido» y «Kilo de fruto de palma»; sin embargo, no obraba prueba que permitiera dilucidar si correspondían a bienes o productos «agrícolas o pecuarios sin procesamiento industrial»; y, al no demostrarse eso, no era posible aplicar la tarifa mínima de retención de las 92 UVT. Adujo que la actora tuvo la oportunidad de aportar pruebas -tanto con la solicitud de devolución como con el recurso de reconsideración-

⁸ Samai tribunal, índice 10, certificado D761A78A8C1B370E 6115F34E64DFF236 F1E00F6BD43BAC6B 67370246ED1629FC (pdf), pp. 3 a 21.



que hubiesen permitido verificar la naturaleza de los «*productos facturados*», conforme lo preveían los ordinales 1 y 4 del art. 744 del ET; sobre todo, cuando la causal de rechazo fue la ausencia de retención de IVA en tales transacciones y, la demandante arguyó que no debió practicarla por tratarse de los citados bienes, por lo que el actor estaba obligado a probar tal circunstancia, conforme con el artículo 167 del CGP, de ahí que no fuera posible aplicar la cuantía no sujeta a retención de las 92 UVT. Así, consideradas en forma individual las transacciones de compra con las tres sociedades antes identificadas, se advertía que las mismas superaban los 27 UVT [lo cual mostró en cuadro detallando el proveedor, número y valor de la factura], por tanto, la demandante debió practicar la retención de IVA.

A continuación, afirmó que no era dable «*discriminarse o hacerse procedente en partes la solicitud de devolución*», sino que esta debía proceder en forma integral; de modo que al determinarse el incumplimiento de la obligación de efectuar las retenciones en las transacciones cuyos montos superaban el límite para no practicarlas, era procedente su rechazo, en aplicación del artículo 857.5 del ET, de cuyo contenido se podía establecer que para que fuera viable la devolución, además de los requisitos generales debían cumplirse las siguientes condiciones: (i) haber efectuado la retención; (ii) consignar lo retenido; y (iii) presentar las declaraciones con pago de los periodos cuyo plazo de presentación y pago estuvieran vencidos a la fecha de presentación de la solicitud, lo que no se cumplió en este caso respecto de tres proveedores. Finalizó aseverando que se efectuó una debida valoración probatoria, que las piezas procesales respaldaban la legalidad de la actuación y que las afirmaciones del demandante carecían de sustento fáctico y jurídico, porque no aportó pruebas que atestaran sus afirmaciones.

-No se realizó una investigación acuciosa de los conceptos por los cuales se solicitó devolución(...). Reivindicó que los actos demandados gozaban de legalidad, en tanto, se tipificaba una de las causales contempladas en el artículo 857 del ET; no estando la Administración obligada a adelantar una «*investigación previa*», pues dicha verificación solo era procedente al ocurrir alguno de los hechos señalados en el artículo 857-1 ídem, lo cual no aconteció en este caso, dado que el rechazo obedeció a la configuración de la causal prevista en el numeral 5 del artículo 857 *ejusdem*, que era «*una causal de rechazo de control de obligaciones tributarias y no de discusión de saldo a favor*». En apoyo de lo anterior, reprodujo apartes de una providencia de la Sección⁹, a partir de la cual concluyó: (i) que no era obligación de la Administración adelantar una investigación previa, ya que las causales de inadmisión y rechazo se consagraron a efectos de realizar una verificación sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del solicitante, como lo determinaba el artículo 857 ídem, sin discutir la información contenida en la declaración sobre la que se pretendía la devolución.

Por último, solicitó declarar «*la excepción que logre probarse (...)*» (innominada).

-(...) [R]econocimiento de costas y agencias en derecho (...). Defendió la procedencia de dicha condena a su favor por el desgaste que implicaba acudir a la vía judicial para defender actos que gozaban de legalidad y que observaron el debido proceso. Así, solicitó decretar las costas que se demostraran al momento de su liquidación y agencias en derecho.

⁹ Consejo de Estado, sentencia de fecha 03 de diciembre de 2020, exp:24021. CP Julio Roberto Piza Rodríguez.



Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda¹⁰. Si bien estableció que lo facturado correspondía a fruto de palma de aceite, producto sin procesamiento industrial -acorde con la descripción de la factura y la tarifa del IVA aplicada (5%) por el proveedor, la cual correspondía a los productos señalados en el artículo 468-1 del ET, aspecto en el que le asistía la razón al apelante en no estar obligado a practicar retención sobre compras que no superaran las 92 UVT; lo cierto era que el propio demandante había reconocido que no practicó retención sobre facturas que superaron dicho límite, lo que implicaba el rechazo de la devolución a la luz del artículo 857-5, sin que pudiera entenderse de tal normativa que la obligación de retener podía cumplirse parcialmente, como lo alegaba el demandante.

Finalmente, condenó en costas, las cuales ordenó liquidar por secretaría.

Recurso de apelación

La actora recurrió la decisión del tribunal¹¹, a cuyos efectos adujo que la sentencia 019669 de 2015 aclaró que la DIAN debía iniciar un procedimiento tendiente a modificar la declaración privada, con la expedición de un requerimiento especial¹²; sin embargo, en este caso, no se efectuó una investigación sobre los hechos y mucho menos, se expidió un acto preparatorio que estableciera un menor saldo a favor susceptible de pedirse en devolución respecto de las declaraciones de IVA, o un mayor valor por concepto de retenciones dejadas de practicar para el caso de las declaraciones de retención en la fuente; con lo cual, lo procedente era la devolución de la totalidad del saldo a favor solicitado, pues la ausencia de lo anterior, daba a entender que no había incongruencias o inexactitudes en las declaraciones privadas presentadas.

En la misma línea, adujo que para rechazar la solicitud, debieron concurrir las siguientes circunstancias: (i) suspensión del término de devolución por 90 días, toda vez que para la Administración había indicios de inexactitud (no haber practicado las retenciones); (ii) emisión de un requerimiento especial para modificar las declaraciones de retención en la fuente (periodos 2017-5 y 2017-6), para incluir las retenciones no practicadas, toda vez que se estaba frente a un procedimiento reglado, a través del cual, debía demostrar la Administración que se dejaron de practicar retenciones en la fuente y expedir los actos administrativos que permitieran su defensa; y (iii) expedición de un requerimiento especial que modificara la declaración de IVA del tercer bimestre del año 2017, para reclasificar el saldo a favor de «susceptible de devolución», a «sin derecho a devolución y compensación, susceptible de ser imputado al periodo siguiente».

Ahora bien, en caso de que el juez de segunda instancia encontrara debidamente probada la falta de retenciones en la fuente sobre algunas compras que superaron las 92 UVT, planteó que insistía en la proporcionalidad, pues, según podía advertirse en la declaración del 3.º bimestre de 2017, las compras netas realizadas fueron de \$1.953.084.000, de las cuales la actora omitió practicar retención de IVA sobre compras por valor de \$23.894.706, lo que equivalía al 1.22% del total de las compras del periodo. Así, pretender rechazar la totalidad del saldo a favor en cuantía de \$134.349.000 por una omisión de retención por valor de \$179.210 -cifra inmaterial- resultaba completamente

¹⁰ Samai tribunal, índice 11, certificado 308A9ADFFBB249E6 5C4A3B41155EA4A0 C5D436E657E8CFEF A6800A2DDA737ED4 (pdf), pp. 11 a 24.

¹¹ Samai tribunal, índice 14, certificado 2294B67D53C4B779 CBB7F235B983909D 0D5C12E6B6D8572C B0E806DA4CD3E68E (zip), 2 (pdf), pp. 3 a 8.

¹² Se advierte que este número de radicación no corresponde a algún proceso de la Sección Cuarta. Adicionalmente, el extracto no logra asociarse a alguna sentencia judicial; algunos apartes coinciden en el buscador con extractos de conceptos de la DIAN -Oficio 071930 de 2005 y Concepto 002713 del 23 de abril de 2024- y citas de apartados del artículo 857 del ET.



desproporcionado y contrariaba tanto el espíritu de justicia que regía las actuaciones de la Administración (art. 683 del ET) como el principio de equidad tributaria (arts. 95.9 y 363 constitucionales), pues imponía una mayor carga de la que correspondía, lo que incluso tenía un efecto confiscatorio.

Argumentó que, acorde con una *«lectura detenida»* del artículo 857-5 del ET, para que procediera la causal de rechazo en cuestión, debían concurrir tres supuestos: (i) incumplir el deber de retener en la fuente; (ii) no haber consignado lo retenido; y (iii) no haber presentado las declaraciones con pago. Si bien, aunque para la Administración se entenderían cumplidas las dos primeras, no podía afirmar que la actora no presentó todas las declaraciones de retención en la fuente que a la fecha de la solicitud debía haber satisfecho. Además, dicha disposición no facultó en forma expresa a la Administración para rechazar totalmente la solicitud de devolución *«cuando se hayan omitido únicamente algunas retenciones»*, de modo que la autoridad estaba en la posibilidad de devolver parcialmente el saldo.

Pronunciamientos finales

La demandada¹³ planteó que no debía reabrirse *«el debate probatorio»* ni examinar la naturaleza del procedimiento de devolución como si correspondiera al de *«determinación oficial»* del tributo. En lo demás, coincidió con la conclusión del *a quo*, según la cual las operaciones cuestionadas que superaron el límite cuantitativo de 92 UVT -art. 1.2.4.6.7 del DUT- debían someterse a retención en la fuente y su incumplimiento implicaba el rechazo de la devolución y no la obligación de adelantar un proceso de determinación oficial. Consideró que el recurso de apelación no desvirtuaba la *ratio decidendi* de la sentencia, ya que: (i) no se acreditaron errores de derecho; (ii) no hubo indebida valoración probatoria; y (iii) no se refutó la configuración objetiva de la causal aplicada por la Administración.

El ministerio público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos administrativos acusados, atendiendo los cargos de apelación planteados por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia, que negó su nulidad.

Problemas jurídicos

2- Corresponde a la Sala definir: (i) si la Administración tenía la obligación de adelantar una *«investigación previa»* que condujera -eventualmente- a la expedición de un requerimiento especial en el cual se propusiera la modificación de la autoliquidación de IVA del periodo en cuestión o de las declaraciones de retención en la fuente de los periodos 2017-5 y 2017-6, para incluir las retenciones no practicadas; (ii) si el incumplimiento parcial del deber de practicar retenciones en la fuente por IVA posibilitaría la devolución parcial, porque el artículo 857.5 del ET no facultaba a la Administración a rechazar en su totalidad la solicitud de devolución del saldo a favor *«cuando se omitieran algunas retenciones»* y, además, por la desproporción entre el valor de la retención omitida [\$179.210] y el total del saldo a favor que fue solicitado en devolución [\$134.349.000-]; y

¹³ Samai CE, índice 12, certificado 1359F5D7CDE925FA 6AD068FFB8CE3656 2FDD3AF2B41ED93F B8566F8C40BBE8F1 (pdf), pp. 1 a 9.



(iii) si no procedía la causal de rechazo, porque aunque se hubiera incumplido el deber de efectuar y consignar algunas retenciones, no dejó de presentar las declaraciones con pago, condición que debía concurrir a efectos del artículo 857.5 para la configuración de la causal.

Análisis del caso concreto

Preliminarmente, se advierte que la apelante actora no debate que una parte del saldo a favor solicitado en devolución provenga de operaciones diferentes a las vinculadas con bienes adquiridos para vender a las SCI, como sería el caso de la suma de \$1.168.000 que, según los antecedentes, corresponde a retenciones en la fuente que le practicaron.

3- Frente al primer problema jurídico, la apelante planteó que la DIAN debió iniciar un procedimiento tendiente a modificar la declaración privada, con la expedición de un requerimiento especial; sin embargo, en el caso en cuestión, no efectuó una investigación y, menos aún, expidió dicho acto preparatorio que estableciera un menor saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución respecto de las declaraciones de IVA, o un mayor valor en las declaraciones de retención en la fuente por concepto de las retenciones no practicadas, lo que significaba que tales declaraciones no tenían incongruencias ni inexactitudes.

Asimismo, adujo que la Administración debió suspender el término de devolución por 90 días, por la detección de indicios de inexactitud -no practicar retención- y emitir requerimientos especiales en relación con las declaraciones de retención en la fuente de los periodos mayo y junio de 2017 -para incluir las retenciones no practicadas-, y por el tercer bimestre del IVA de 2017 -para reclasificar el saldo a favor de «susceptible de devolución», a «sin derecho a devolución y compensación, susceptible de ser imputado al periodo siguiente»-.

En contraposición, la demandada descartó la obligación de adelantar una «investigación previa», pues dicha verificación solo era procedente cuando se presentaba alguno de los hechos previstos en el artículo 857-1 ídem, lo que no ocurrió en este caso, dado que el rechazo obedeció a la configuración de la causal prevista en el numeral 5 del artículo 857 *ejusdem*, que era «una causal de rechazo de control de obligaciones tributarias y no de discusión de saldo a favor».

Por su parte, el *a quo* estimó que se configuró la causal de rechazo invocada por la autoridad, en tanto, la propia contribuyente admitió que no practicó retención en la fuente sobre algunas operaciones de compra, sin que pudiera entenderse de tal normativa que la obligación de retener podía cumplirse parcialmente, como lo señalaba el demandante.

3.1- Para dilucidar el debate planteado, la Sala reiterará, en lo pertinente, el criterio de decisión que orientó la sentencia del 03 de diciembre de 2020¹⁴, según el cual «cuando se tipifica una causal de rechazo de las contempladas en el artículo 857 [del ET], para asumir la decisión de fondo la Autoridad (...) no está obligada a suspender hasta por (...) 90 días la actuación de devolución, para adelantar una investigación previa, (...) toda vez que esa suspensión acontece en el caso que se produzca alguno de los hechos señalados en el art. 857-1 [ídem]».

A los efectos anteriores, conviene precisar el alcance de los artículos 857 y 857-1 del ET. El primero determina taxativamente las causales de rechazo definitivo de las solicitudes de devolución y compensación, las cuales «obedecen a aspectos formales que no desvirtúan la

¹⁴ Sentencia del 03 de diciembre de 2010, exp. 24021, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez (E).



*existencia o importe del saldo a favor*¹⁵. Al efecto, esta corporación ha puntualizado que el ordinal 5 del artículo 857 del ET (incorporado por el artículo 14 de la Ley 1430 de 2010) supeditó la procedencia de las solicitudes de devolución y compensación de saldos a favor de IVA formuladas por proveedores de SCI, a la verificación del cumplimiento de la obligación de practicar, declarar y consignar las retenciones en la fuente «*de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos*» a la fecha en que se tramita la solicitud, como una medida de control de tales operaciones que otorgan derecho a la devolución de saldos a favor. Por su parte, el artículo 857-1 *ejusdem* regula la suspensión del término legal para efectuar la devolución, con el objetivo de adelantar una «*investigación previa*», cuando se detecte que «*alguna retención, impuesto descontable o pago en exceso es inexistente, que algún impuesto descontable incumple los requisitos legales, o que existe un indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor*»¹⁶.

Como se observa, la investigación previa a la devolución o compensación regulada en el artículo 857-1 y que podría derivar en la expedición de un requerimiento especial¹⁷ se dirige a constatar la realidad o existencia de las retenciones en la fuente, impuestos descontables o pagos en exceso que se proyectan en el saldo a favor reclamado en devolución, que no a la verificación del cumplimiento de obligaciones a cargo del titular del saldo a favor a que se refiere el numeral 5 del artículo 857 del ET, esto es, que acorde con lo exigido en el numeral 7 del artículo 437-2 del ET, los proveedores de las SCI hayan practicado la retención en la fuente a título del IVA, sobre el valor de las compras de bienes o servicios gravados, salvo que los vendedores sean entidades estatales o grandes contribuyentes; incumplimiento que consagra la disposición de manera autónoma como causal de rechazo de la devolución o compensación.

3.2- De conformidad con lo anterior, para el caso bajo análisis, se encuentra demostrado que la actora incumplió su deber de retener en la fuente por concepto de IVA, sobre algunas compras efectuadas a tres (3) proveedores, las cuales superaban las 92 UVT (art. 1.2.4.6.7 del DUT) durante el periodo objeto de la petición, lo que, inclusive, acepta la apelante.

Lo anterior resulta muy relevante a efectos de lo previsto en el numeral 5 del artículo 857 del ET, puesto que tal disposición determina el rechazo definitivo de las solicitudes de devolución y/o compensación cuando se compruebe que el solicitante, proveedor de las SCI, a la fecha de presentación de la solicitud, ha incumplido con la obligación de efectuar la retención, consignarla y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, de los períodos cuyo plazo para presentar y pagar se encuentren vencidos a la fecha de la solicitud; sin que para ello se requiera adelantar una investigación previa, pues tal como se señaló en precedencia, ello solo se prevé para los eventos expresamente determinados en el artículo 857-1, entre ellos, la verificación de la existencia de las retenciones en la fuente o descontables, lo cual no correspondía al caso analizado.

Ciertamente, el rechazo de la devolución no obedeció a la falta de realidad de las retenciones en la fuente o de los impuestos descontables, sino al incumplimiento de efectuar la retención que legalmente procedía a título de IVA, por parte de un proveedor de SCI a sus vendedores, lo cual aplicaba sin necesidad de adelantar un proceso de determinación, que es dentro del cual debe la DIAN expedir un requerimiento especial y una liquidación oficial de revisión modificando las cifras de la correspondiente declaración.

¹⁵ Sentencias del 07 de mayo de 2020 (exp. 22842, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); y del 25 de febrero de 2021 (exp. 23464, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

¹⁶ Sentencia del 03 de julio de 2025 (exp. 27410, CP: Wilson Ramos Girón).

¹⁷ Sentencia del 06 de mayo de 2021 (exp. 25239, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).



No prospera el cargo de apelación.

4- En relación con el cargo atinente a si el incumplimiento parcial del deber de practicar retenciones en la fuente por IVA posibilitaría la devolución parcial, la apelante adujo que el artículo 857.5 no facultaba a la Administración para rechazar en su totalidad la devolución del saldo a favor «*cuando se omitieran algunas retenciones*» y, por la desproporción entre el valor de la retención omitida [\$179.210] y el total del saldo a favor solicitado en devolución [\$134.349.000]. Bajo la misma ilación, destacó haber declarado «*compras netas en el periodo*» por valor de \$1.953.084.000, al paso que la omisión recayó sobre compras en cuantía de \$23.894.706, lo cual representaba el 1.22% del total de las compras del periodo (3.º bimestre de 2017); lo que vulneraba tanto el espíritu de justicia que regía las actuaciones oficiales (art. 683 del ET) como el principio de equidad tributaria (arts. 95.9 y 363 constitucionales), pues la carga fiscal no era la que correspondía, teniendo inclusive un efecto confiscatorio.

Adicionalmente, señaló que, acorde con una «*lectura detenida*» del artículo 857.5 del ET para que se configurara la causal de rechazo, se requería que concurrieran 3 requisitos: (i) incumplir el deber de retener; (ii) no consignar lo retenido; y (iii) no presentar las declaraciones con pago. Sin embargo, en este caso, la Administración no podía afirmar que la actora había incumplido su deber de declarar, de modo que no procedía la causal de rechazo.

A su turno, la demandada defendió la imposibilidad de «*discriminarse o hacerse procedente en partes la solicitud*», pues esta debía proceder en forma integral; de modo que, al determinar el incumplimiento de la obligación de efectuar retenciones en transacciones cuyos montos superaban el límite para no practicarlas, se hacía procedente su rechazo, acorde con el numeral 5 del artículo 857 del ET.

Por su parte, el tribunal planteó que, la normativa (art. 857.5 *ibidem*) no avalaba el cumplimiento parcial de la obligación de retener.

4.1- Para dirimir la controversia, la Sección advierte que el sistema tributario nacional se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (art. 363 del Constitución). En consonancia con ese mandato, el artículo 95.9 *ídem* fijó la obligación de contribuir a los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad. Frente al alcance del principio de equidad, esta corporación¹⁸ resaltó que su aplicación exigía la ponderación de «*la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes*», con el fin de «*evitar cargas excesivas o beneficios exagerados*». Asimismo, la jurisprudencia de la Corte Constitucional¹⁹ también ha reconocido la existencia del principio de proporcionalidad, en virtud del cual el reparto de la carga tributaria entre los obligados «*debe considerar su capacidad contributiva*». Por ende, la aplicación de las disposiciones que conforman el ordenamiento fiscal tiene que efectuarse bajo parámetros de proporcionalidad, eficacia y equidad, en aras de garantizar intereses superiores como la prevalencia del derecho sustancial y la justicia material.

Respecto del ordinal 5 del artículo 857 del ET, la Sala reitera que el precepto fue incorporado al sistema jurídico mediante el artículo 14 de la Ley 1430 de 2010, señalando una nueva causal de rechazo definitivo a las solicitudes de devolución de saldos a favor.

Sobre el particular, la norma supeditó la idoneidad de las solicitudes de reintegro de los proveedores de sociedades de comercialización internacional al cumplimiento de «*la*

¹⁸ Sentencia del 20 de noviembre de 2025 (exp. 26242, CP: Luis Antonio Rodríguez Montaña).

¹⁹ Corte Constitucional, sentencia C-815 de 2009, MP: Nilson Pinilla Pinilla.



obligación de efectuar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos a la fecha de presentación de la solicitud». Si bien podría considerarse que la omisión al mencionado deber en cualquiera de las operaciones de compra acarrearía el rechazo definitivo de la solicitud, la Sección considera que tal entendimiento vulneraría el principio de equidad y la prevalencia del derecho sustancial, pues el reconocimiento -total o parcial- del saldo a favor determinado en la declaración cedería ante la satisfacción de los requisitos formales del reintegro.

De esa forma, la aplicación de la norma requiere un análisis individualizado de las transacciones efectuadas en el período para determinar en cuáles era exigible la práctica de retenciones en la fuente y, de determinar el fisco incumplimientos parciales al señalado deber, ello no habilitaría el rechazo definitivo a la solicitud de devolución, sino que -en aplicación del principio de proporcionalidad- la entidad solo podría desestimar la parte del saldo a favor vinculada a las operaciones en las que constató la omisión y reconocer la cuantía restante al obligado, pues el monto susceptible de reintegro debe corresponder en forma estricta al saldo a favor efectivamente probado y jurídicamente precedente.

4.2- En el caso concreto, la Sala constató que el acto administrativo que rechazó en forma definitiva la solicitud de devolución y compensación del saldo a favor determinado por la actora en su declaración del tercer bimestre del IVA (año gravable 2017) puntualizó que la sociedad incumplió su deber de retener en la fuente a título del mencionado tributo en múltiples compras efectuadas a 3 proveedores durante el período objeto de la petición y, como lo observó el *a quo* y no lo refutó la parte demandante, esta no acreditó la práctica de las retenciones en la fuente sobre algunas operaciones de venta que superaban las 92 UVT previstas en el artículo 1.2.4.6.7 del DUT -vigente al momento de los hechos-.

Desde una perspectiva probatoria, esta corporación subraya que, tal como afirmó la apelante, la declaración que originó el saldo a favor (f. 20 caa) reportó «*Total compras netas realizadas durante el periodo*» (casilla 56) por la suma de \$1.953.084.000; sin embargo, tal cifra comprende tanto las operaciones de compras gravadas a la tarifa del 5% -objeto de debate- como otras compras sometidas a la tarifa general.

Por lo anterior y considerando que las transacciones sobre las que no se practicó retención en la fuente a título de IVA - objeto de litigio- corresponden a las compras gravadas a la tarifa especial del 5%, el concepto relevante sería el total de compras de la casilla 49 de la declaración del IVA, que corresponde a «*bienes gravados a la tarifa del 5%*», la cual registró un monto de \$557.380.000.

Ahora bien, el detalle de las operaciones de compra con los tres proveedores que ascendió a \$23.894.706, sobre las cuales la demandada identificó que la actora no practicó retención en la fuente, es el siguiente:

Asociación de Agricultores Proveedores de Frutos de Santa Elena la Fortaleza (La Fortaleza)					
Factura	Base	Tarifa del IVA	Monto del IVA	Total	Retención en la fuente
2413	\$5.682.631	5%	\$284.132	\$5.966.763	\$42.620
2426	\$2.472.992	5%	\$123.650	\$2.596.642	N/A
2434	\$2.022.546	5%	\$101.127	\$2.123.673	N/A
2447	\$2.658.883	5%	\$132.944	\$2.791.827	N/A
2458	\$2.797.237	5%	\$139.862	\$2.937.099	N/A
Corporación Centro de Investigación en Palma de Aceite (Cenipalma)					
Factura	Base	Tarifa del IVA	Monto del IVA	Total	Retención en la fuente
18427	\$2.734.964	5%	\$136.748	\$2.871.712	N/A
18428	\$1.957.644	5%	\$97.882	\$2.055.526	N/A
18426	\$2.929.031	5%	\$146.452	\$3.075.483	N/A
18519	\$3.251.064	5%	\$162.553	\$3.413.617	\$24.383
18520	\$3.281.664	5%	\$164.083	\$3.445.747	\$24.612



18673	\$2.959.632	5%	\$147.982	\$3.107.614	\$22.197
18675	\$2.476.069	5%	\$123.803	\$2.599.872	N/A
18676	\$2.143.880	5%	\$107.194	\$2.251.074	N/A
18677	\$3.213.367	5%	\$160.668	\$3.374.035	\$24.100
18678	\$1.986.422	5%	\$99.321	\$2.085.743	N/A
Alojamios Palmacol (Palmacol)					
Factura	Base	Tarifa del IVA	Monto del IVA	Total	Retención en la fuente
357	\$5.506.348	5%	\$275.317	\$5.781.665	\$41.298
Monto total de las compras cuestionadas por la Administración (sin IVA) en las que debía efectuarse retención en la fuente					\$23.894.706
Monto total de las retenciones (15%) no practicadas					\$179.210

De acuerdo con el cuadro anterior, la actora dejó de practicar retenciones en la fuente por \$179.210, respecto de las compras que le hizo a las indicadas tres proveedoras por un total de \$23.894.706; sin embargo, las restantes compras declaradas en la casilla 49 de la declaración de IVA fueron de \$557.380.000, con lo cual se advierte que el incumplimiento fue parcial. Si bien la falta de retención en la fuente en las operaciones de compra se encuentra instituida como causal de rechazo de la devolución del saldo a favor, conforme se señaló en precedencia, esta no puede ser absoluta, sino proporcional al incumplimiento; lo que tasará la Sala en el equivalente al valor del IVA que debió generarse sobre las compras sobre las cuales no se practicó la retención en la fuente a título de IVA, incumpliendo así el mandato del artículo 857.5 del ET, lo cual conduciría a reconocer parcialmente el saldo a favor solicitado por la actora, garantizando el principio de proporcionalidad y justicia tributaria.

Acorde con lo anterior, el monto a reconocer como saldo a favor sería el siguiente:

Concepto	Valor
Saldo a favor determinado en la declaración privada solicitada en devolución	\$134.349.000
Monto rechazable (tarifa de IVA* valor de las compras sobre las cuales no se efectuó retención por IVA: \$23.894.706 * 5%)	\$1.194.735
Saldo a favor objeto de devolución y compensación	\$133.154.265

Prospera el cargo de apelación.

5- En relación con el tercer problema jurídico, atinente a la improcedencia de la causal de rechazo, pues aunque se hubiera incumplido el deber de efectuar y consignar algunas retenciones, no dejó de presentar las declaraciones con pago, condición que debía concurrir a efectos del artículo 857.5 para la configuración de la causal, la Sala considera que este queda absuelto con lo analizado en el punto anterior, pues como se señaló, el incumplimiento de la retención en la fuente configura la causal de rechazo prevista en tal disposición; sin embargo, el rechazo de la devolución o compensación debe efectuarse en proporción al incumplimiento.

6- Por lo señalado, la Sala revocará la sentencia apelada. En su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos administrativos y, a título de restablecimiento del derecho, ordenará a la Administración devolver a la parte demandante, previa compensación de las deudas y obligaciones de plazo vencido de la contribuyente (art. 861 del ET), la suma de \$133.154.265, con los intereses que autoriza el artículo 863 ídem.

Conclusión

7- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente sentencia que: (i) la investigación previa consagrada en el artículo 857-1 del ET, la cual podría derivar en la expedición de un requerimiento especial, procede cuando se requiere verificar la existencia de las retenciones o impuestos descontables o pagos en exceso que dan lugar al saldo a favor, mas no para corroborar el cumplimiento de la obligación de retener a título de IVA, que consagra el artículo 857.5 como causal



autónoma de rechazo de las devoluciones; y (ii) la aplicación del ordinal 5 del artículo 857 del ET implica una revisión individualizada de las transacciones efectuadas en el periodo para determinar en cuáles era exigible la práctica de la retención en la fuente. Así, de determinarse incumplimientos parciales, el rechazo del saldo a favor sería proporcional al incumplimiento.

Costas

8- Acorde con el ordinal 5 del artículo 365 del CGP y el criterio acogido por la Sección²⁰, no se condenará en costas al no haber una parte vencida en el proceso, en la medida en que se declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

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. **Revocar** la sentencia de primera instancia. En su lugar:

Primero. Declarar la nulidad parcial de los actos demandados, a través de los cuales la demandada rechazó en forma definitiva una solicitud de devolución y compensación del saldo a favor determinado por la actora en su declaración del impuesto sobre la ventas -IVA- del tercer bimestre del año 2017.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, reconocerle a la actora el derecho a la devolución y compensación de la suma de \$133.154.265, previa compensación de las deudas y obligaciones de plazo vencido a su cargo, junto con los intereses que autoriza el artículo 863 ídem de acuerdo con la parte motiva de esta sentencia de segunda instancia.

Tercero. Sin condena en costas.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

3. **Reconocer** personería al abogado Sebastián Rosero Torres, como apoderado de la demandada, en los términos del poder conferido (índice 12 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)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente
Salvo voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «validador de documentos» disponible en:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>

²⁰ Sentencia del 23 de septiembre de 2025 (exp. 28292, CP: Wilson Ramos Girón)