



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

**MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., nueve (9) de julio de dos mil veintiséis (2026)**

|                   |                                                                                                                                        |
|-------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Referencia</b> | Nulidad y restablecimiento del derecho                                                                                                 |
| <b>Radicación</b> | 76001-23-33-000-2021-00866-01 (30022)                                                                                                  |
| <b>Demandante</b> | COLOMBINA S.A.                                                                                                                         |
| <b>Demandada</b>  | DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN                                                                                       |
| <b>Temas</b>      | CREE 2015. Sanción por devolución improcedente. Base para el cálculo de la sanción e intereses moratorios. Principio de favorabilidad. |

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sección decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 13 de noviembre de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió:

**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de la Resolución Sanción nro. 212412020000004 del 13 de febrero de 2020 y la Resolución nro. 002084 del 30 de marzo de 2021, de conformidad con las consideraciones expuestas.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho hay lugar a **DECLARAR** que la sociedad Colombina S.A, no está obligada a pagar la sanción representada en la liquidación de los intereses de mora aumentados en un 50% para la declaración de renta para la equidad CREE por el año gravable 2015.

En su lugar, el demandante debe: i) reintegrar a la demandada la suma compensada en exceso, descontado los montos que hubiere reintegrado a la fecha; (ii) pagar los correspondientes intereses moratorios; y, por último, (iii) pagar a título de sanción por compensación improcedente una multa en cuantía del 20% que resulta de calcular la diferencia entre el valor compensado y el que finalmente se determine como saldo a favor, total al que debe restarse el valor de las demás sanciones impuestas que hayan disminuido el saldo a favor en la revisión de la liquidación oficial.

**TERCERO: NEGAR** las demás pretensiones.

**CUARTO: CONDENAR** en costas a la parte vencida (parte demandada) conforme lo previsto en esta providencia. **FIJAR** agencias en derecho en el 3% de lo pedido en la demanda [...]¹.

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 20 de abril de 2016, Colombina S.A. (COLOMBINA) presentó su declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2015, en la que liquidó un saldo favor en la suma de \$7.324.190.000². Dicho saldo fue solicitado en devolución³, presentando garantía, a lo cual accedió la DIAN mediante resolución 6282140 del 14 de junio de 2016⁴.

¹ Samai del Tribunal, índice 24. El ordinal 4 del resuelve de la sentencia fue corregido por el Tribunal mediante Auto Interlocutorio 040 del 24 de enero de 2025 (Samai Tribunal, índice 33), con ocasión de la solicitud de corrección interpuesta por la demandada. Antes se condenaba en costas al demandante.

² Folio 67, Caa.

³ Folio 271, Caa.

⁴ Folio 274, Caa.



El 8 de agosto de 2018, COLOMBINA corrigió su declaración de CREE de 2015, disminuyendo saldo favor a \$7.315.075.000<sup>5</sup>.

El 16 de abril de 2019, la DIAN expidió la liquidación oficial de revisión 212412019900003, que disminuyó el saldo a favor declarado a \$5.465.876.000<sup>6</sup>. Este acto fue recurrido por COLOMBINA y por la aseguradora JMALUCCELLI TRAVELERS SEGUROS SAS, discutiendo el valor en se afectó el saldo a favor es decir la suma de \$1.849.199.000. El 10 de junio de 2022, la Administración profirió la resolución 3189 confirmando la liquidación oficial<sup>7</sup>. Ambos actos fueron demandados por COLOMBINA en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

Previo expedición del pliego de cargos<sup>8</sup> y su correspondiente respuesta<sup>9</sup>, la DIAN expidió la resolución sanción 212412020000004 del 13 de febrero de 2020, que impuso sanción por devolución improcedente y ordenó el reintegro de \$1.849.199.000, más los intereses oratorios correspondientes incrementados en un 50%<sup>10</sup>.

COLOMBINA interpuso recurso de reconsideración<sup>11</sup>, que fue resuelto por la DIAN mediante resolución 002084 del 30 de marzo de 2021, en el sentido de confirmar integralmente la resolución sanción<sup>12</sup>.

El proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos de determinación del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del 2015 finalizó con sentencia proferida por esta Sección el pasado 12 de marzo de 2026<sup>13</sup>, que confirmó la nulidad parcial de dichos actos administrativos y, determinó que el saldo a favor procedente era de \$7.302.835.000.

## 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 parte demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>14</sup>:

- 1.1. **Primera:** Que se declare la nulidad de la Resolución Sanción No. 212412020000004 del 13 de febrero de 2020, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tuluá, por medio de la cual se le impuso sanción por devolución improcedente por el saldo a favor consignado y solicitado en la declaración de Renta CREE de 2015 (en adelante la "Resolución Sanción").
- 1.2. **Segunda:** Que se declare la nulidad de la Resolución No. 002084 del 30 de marzo de 2021, expedida por la Dirección de Gestión Jurídica, mediante la cual se confirmó la Liquidación Oficial (en adelante el "Resolución del Recurso" o la "Resolución que Resuelve").
- 1.3. **Quinta (sic):** Que, como consecuencia de lo anterior y, a título de restablecimiento del derecho, se declare que COLOMBINA no está obligada a reintegrar el saldo a favor de la declaración de Renta CREE del año gravable 2015 y, por consiguiente, no se hace acreedora de la sanción por

<sup>5</sup> Folio 68, Caa.

<sup>6</sup> Folio 3, Caa.

<sup>7</sup> Folio 277, Caa.

<sup>8</sup> Folio 80, Caa.

<sup>9</sup> Folio 86, Caa.

<sup>10</sup> Folio 127, Caa.

<sup>11</sup> Folios 142, 200, 2003, Caa.

<sup>12</sup> Folio 308, Caa.

<sup>13</sup> Radicado 76001-23-33-000-2020-01370-01, exp. 29400, M.P. Claudia Rodríguez Velásquez.

<sup>14</sup> Samai Tribunal, índice 03, PDF Demanda y anexos.



imputación improcedente de \$ 1.849.199.000 más los intereses moratorios aumentados impuesta por la DIAN.

Invocó como normas violadas los artículos 634 y 670 del Estatuto Tributario. A continuación, se resume el concepto de la violación.

Adujo que no es dable imponerle la sanción, toda vez que **el saldo a favor que se obtuvo en devolución si es procedente** y carecen de fundamento los actos de determinación. Precisó que la procedencia del saldo a favor depende de la decisión judicial que se tome frente a los actos de determinación y que el parágrafo 2 del artículo 670 del Estatuto Tributario establece que la DIAN no puede cobrar la sanción hasta tanto no se decida, en forma definitiva, sobre la legalidad de la liquidación oficial. Seguidamente, resumió los argumentos por los cuales considera que la liquidación oficial que modificó el saldo a favor declarado es contraria a las normas tributarias.

Planteó que **no se cumplen en este caso los requisitos previstos en el artículo 670 ibidem** para la imposición de la sanción por devolución improcedente, por lo que la resolución sancionó **vulneró los principios de legalidad y tipicidad**. Explicó que, para que la sanción pueda imponerse, la devolución del saldo a favor debe ser considerada improcedente desde el momento en que el contribuyente obtuvo la devolución, lo cual ocurre únicamente si se « (...) desfigura, modifica o altera los hechos que subyacen a su declaración, mediante la omisión de ingresos o la inclusión de costos o gastos inexistentes y, con base en ello, liquida un supuesto saldo a favor»<sup>15</sup>.

Agregó entonces que, si el saldo a favor se liquida con base en hechos ciertos, verídicos y exactos, pero la Administración propone su desconocimiento por meras diferencias de criterio en la interpretación de normas aplicables, no es procedente la sanción prevista en el precitado artículo. También porque, si la modificación del saldo a favor que fue obtenido en devolución se basa únicamente en diferencias de puro derecho (no de hecho), ese saldo fue producto de una declaración que estaba amparada en la presunción de veracidad, y en esa medida este supuesto no está tipificado como aquellos que dan lugar a la sanción.

Afirmó que, al imponer la sanción por devolución improcedente, la DIAN ejecuta un acto administrativo que no está en firme (la liquidación oficial de revisión) y ello vulnera principios constitucionales y las normas que regulan el proceso sancionatorio en materia tributaria, pues las sanciones sólo pueden imponerse con fundamento en hechos ciertos y probados.

Por último, señaló que en todo caso no está obligada al pago de intereses moratorios ni a su incremento del 50%, en la medida en que el mayor impuesto determinado por la demandada fue «absorbido en su totalidad» por el saldo a favor liquidado por ella misma y, en todo caso, por las retenciones en la fuente declaradas.

### Oposición de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda<sup>16</sup>, advirtiendo que, para imponer la sanción por devolución improcedente solo es necesario que se le haya notificado al contribuyente la liquidación oficial de revisión, disminuyendo el saldo a favor que dio origen a la devolución o compensación. Recordó que **los procesos de determinación y sanción son independientes**, y, con base en esto indicó que la

<sup>15</sup> Ibidem, pág. 11.

<sup>16</sup> Samai Tribunal, índice 12.



discusión sobre los fundamentos de hecho y de derecho de los actos de determinación son ajenos al proceso sancionatorio, y, por ende, no procede su discusión en este caso, como lo pretende COLOMBINA.

Adujo que la demandante confunde el proceso de cobro coactivo y el proceso sancionatorio, pues si bien es cierto que no puede cobrar la sanción hasta tanto no haya una decisión definitiva sobre la legalidad de la liquidación oficial y el acto que la confirmó, ello no le impide iniciar, tramitar y decidir aspectos propios del proceso sancionatorio. Advirtió en todo caso que, no ha iniciado un proceso de cobro.

En cuanto al cargo de la demandante, según el cual no puede ser objeto de la sanción por devolución improcedente en la medida en que **no se han cumplido los requisitos del artículo 670 del Estatuto Tributario**, afirmó que la sanción puede imponerse por el simple hecho de que el saldo a favor declarado objeto de devolución haya sido posteriormente modificado por la Administración o el contribuyente, disminuyéndolo. Es decir, no es cierto que la sanción se pueda imponer únicamente cuando, en los casos de una modificación oficial, el acto de determinación quede en firme. Interpretarlo en ese sentido contraviene los principios **de legalidad y tipicidad**.

Finalmente, en lo que atañe a los intereses moratorios, expresó que la base para liquidarlos no toma en cuenta la porción del saldo a favor improcedente que corresponde a sanciones, sino únicamente la que corresponde a mayores valores de impuestos. Con todo, dijo que como la liquidación de intereses moratorios no se incluye en los actos demandados (sino que se efectúa al momento de realizarse el pago), cualquier consideración al respecto no afecta la legalidad de la resolución que impone la sanción y el acto que la confirma.

Solicitó que se condenara en costas, para lo cual dijo adjuntar el valor de las fotocopias de los antecedentes administrativos, y agencias en derecho de conformidad con las tarifas establecidas por el Consejo Superior de la Judicatura.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca declaró la nulidad parcial de la resolución sanción y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, y condenó en costas a la parte demandada<sup>17</sup>, por los siguientes motivos:

Recordó que el Consejo de Estado ha aclarado que el artículo 670 del Estatuto Tributario habilita a la DIAN para que adelante el proceso sancionatorio sin que sea exigible para esto que el acto de liquidación se encuentre en firme. También expresó que la norma no prevé otro requisito diferente a la disminución del saldo a favor original, que fue objeto de devolución y/o compensación, por lo cual descartó los argumentos de la demandante relacionados con la vulneración de los principios de legalidad y tipicidad.

Sobre la ejecución de la sanción, advirtió que no existe discusión frente a que aquella no procede hasta tanto la liquidación oficial cobre firmeza, pero que ello no impide imponer la sanción, como lo advierte la DIAN.

Sobre la sanción consistente en liquidar intereses moratorios sobre el valor devuelto y/o compensado que resulte improcedente, incrementándolos en un 50%, concluyó

<sup>17</sup> Samai Tribunal, índice 21. El ordinal 4 del resuelve de la sentencia fue corregido por el Tribunal mediante Auto Interlocutorio 040 del 24 de enero de 2025 (Samai Tribunal, índice 33), con ocasión de la solicitud de corrección interpuesta por la demandada.



que la demandada debía aplicar el artículo 670 *ibidem*, pero en su versión modificada por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, de conformidad con lo establecido en la segunda regla de unificación fijada en sentencia del 20 de agosto de 2020<sup>18</sup> (2020CE-SUJ-4-001), por tratarse de una norma favorable al demandante.

Por el anterior motivo, declaró la nulidad parcial de los actos demandados, para disponer que COLOMBINA no está obligada a pagar la sanción correspondiente a los intereses de mora aumentados en un 50%, sino la multa del 20% que resulta de calcular la diferencia entre el valor compensado y el que finalmente se determine como saldo a favor, total al que debe restarse el valor de las demás sanciones impuestas que hayan disminuido el saldo a favor en la revisión de la liquidación oficial.

Finalmente, condenó en cosas a la parte demandada<sup>19</sup> y fijó agencias en derecho por el 3% de lo pedido en la demanda.

### Recurso de apelación

Ambas partes apelaron la sentencia.

La **demandante**<sup>20</sup> insistió en que la sanción impuesta por la DIAN es improcedente, porque se funda en un acto administrativo que no está en firme. También reafirmó que la sanción por devolución improcedente solo puede imponerse cuando el saldo a favor se tornaba improcedente desde el momento mismo de la devolución, considerando los aspectos que indicó sobre esto en su demanda.

Advirtió que el entendimiento de que la sanción por devolución improcedente procede con la simple notificación de la liquidación oficial que disminuye el saldo, implica aceptar que la Administración puede imponer sanciones a partir de simples conjeturas o eventualidades, en contravía de los principios de legalidad y tipicidad.

Aseveró que no puede ser objeto de la sanción, porque la procedencia del saldo a favor depende de la decisión judicial sobre la liquidación oficial y resumió nuevamente (cómo lo hizo en la demanda) los motivos por los cuales considera que es improcedente la modificación de la declaración efectuada con la liquidación oficial de revisión.

Sobre la sanción consistente en el incremento de intereses moratorios en el 50% y la favorabilidad aplicada por el *a quo*, afirmó que, a diferencia de lo indicado en la sentencia, la sanción impuesta en los actos acusados es más favorable porque en su caso, «(...)el mayor impuesto CREE que fue liquidado por la DIAN en la Liquidación Oficial fue absorbido, en su totalidad, por el saldo a favor que la Administración Tributaria liquidó y, en todo caso, por las retenciones en la fuente declaradas en el año 2015. En esa medida, no hay lugar al pago de los intereses moratorios, ni al incremento del 50%, pues hay ausencia de base para calcularlos.»

Dado que la sentencia inicialmente condenaba en costas a la demandante se opuso a esta, pero se advierte que punto fue corregido por el Tribunal, mediante Auto Interlocutorio 040 del 24 de enero de 2025<sup>21</sup>, donde se aclaró que se condena a la demandada.

<sup>18</sup> Exp. 22756, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>19</sup> Samai Tribunal, índice 33.

<sup>20</sup> Samai Tribunal, índice 30.

<sup>21</sup> Originalmente, la sentencia dispuso condenar en costas a la parte demandante. No obstante, mediante Auto Interlocutorio 040 del 24 de enero de 2025 (Samai Tribunal, índice 33), se corrigió la sentencia para expresar que se condenaba en costas a la demandada.



La **demandada**<sup>22</sup> únicamente apeló la decisión de condena en costas, para lo cual argumentó que existe una incongruencia entre la parte motiva y resolutive de la sentencia y que la condena en costas a su cargo no era procedente, pues la decisión claramente no fue favorable a COLOMBINA, pues esta expresa que si se encontraba facultada para imponer la sanción por devolución improcedente. Asimismo, destacó que la demandante no probó las costas ni las incluyó como pretensiones en la demanda.

### **Oposición a la apelación**

La parte demandada se opuso a la apelación interpuesta por la demandante<sup>23</sup>, aduciendo que se limitó a reiterar los cargos presentados en la demanda. Reiteró que no procede la condena en costas en su contra y que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha aclarado que la firmeza de la liquidación oficial no es requisito para imponer la sanción por devolución improcedente.

### **Intervención del Ministerio Público**

El agente del Ministerio Público no se pronunció.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **Problema jurídico**

Le corresponde a la Sección decidir sobre la legalidad de la Resolución Sanción 212412020000004 del 13 de febrero de 2020 y la Resolución 002084 del 30 de marzo de 2021, por medio de las cuales la DIAN impuso sanción por devolución improcedente a COLOMBINA, en relación con el saldo a favor liquidado en su declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del 2015, que fue devuelto mediante resolución 6282140 del 14 de junio de 2016.

Atendiendo a los cargos de apelación propuestos por la demandante, corresponde a la Sección determinar si había lugar a la sanción por devolución improcedente y, si fuere así, si procede la sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario antes de ser modificado por la Ley 1819 de 2016, por serle más favorable que la aplicada por el Tribunal. Posteriormente, para resolver el cargo de apelación propuesto por la demandada, la Sección analizará si procedía la condena en agencias en derecho.

No se analizará el cargo de apelación de la demandante en relación con la condena en costas, habida cuenta que el Tribunal corrigió el sujeto de la condena<sup>24</sup>.

### **Análisis del caso concreto**

#### **1. Sobre la procedencia de la sanción por devolución improcedente.**

Para resolver este asunto, la Sección reiterará lo expresado en las sentencias del 21 de agosto<sup>25</sup> y del 13 de noviembre de 2025<sup>26</sup>, en las que se puso de presente que el artículo 670 del Estatuto Tributario prevé que las devoluciones o

<sup>22</sup> Samai Tribunal, índice 29.

<sup>23</sup> Samai, índice 11.

<sup>24</sup> Samai Tribunal, índice 33).

<sup>25</sup> Exp. 30170, M. P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>26</sup> Exp. 23801, M. P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



compensaciones efectuadas por la Administración en favor de los contribuyentes o responsables, con fundamento en las declaraciones tributarias, no constituyen el reconocimiento de un derecho definitivo<sup>27</sup>.

De ahí que, mediante liquidación oficial, pueda rechazarse o disminuirse 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 por compensación o devolución improcedente, según corresponda.

Esto es así, en la medida en que los actos sancionatorios y los de determinación oficial del impuesto obedecen a actuaciones administrativas diferentes, que siguen procedimientos propios y se justifican en hechos independientes; aun cuando los actos administrativos de liquidación del tributo puedan llegar a ser el fundamento de la sanción por devolución y/o compensación improcedente<sup>28</sup>, pues a través de los primeros se materializará el hecho sancionable, esto es el rechazo o modificación del saldo a favor que fue objeto de devolución o compensación previamente.

En este sentido, la sanción por devolución y/o compensación improcedente puede imponerse una vez la Administración notifica la liquidación oficial de revisión que rechaza o disminuye el correspondiente saldo a favor, sin que la ley exija que dicha liquidación quede ejecutoriada. Cosa distinta es que la sanción impuesta no pueda ser objeto de cobro coactivo hasta tanto se encuentren en firme los actos de determinación.

Ahora el artículo 670 del Estatuto Tributario al regular la devolución que califique de improcedente, comprende tres consecuencias para el contribuyente que se encuentre en la conducta infractora, (i) el reintegro del saldo a favor modificado o corregido, (ii) los intereses de mora que se calculan desde que se reconoció el saldo a favor al contribuyente hasta al momento de su devolución y (iii) la imposición de la sanción.

Debe resaltarse que el artículo 670 *ibidem* no condiciona la imposición de la sanción a que la reducción o rechazo del saldo a favor se motive en determinadas circunstancias, como lo indica la demandante (la desfiguración o alteración de los hechos que subyacen a la declaración) que por demás son ajenas al proceso sancionatorio y atañen a la modificación efectuada con los actos de determinación oficial.

Ahora bien, sin perjuicio de la autonomía e independencia que existe entre los procesos sancionatorio y de determinación, es claro que el resultado final de la discusión jurídica sobre este último ya sea en sede administrativa o judicial, afecta los actos sancionatorios, toda vez que el saldo a favor devuelto o compensado puede resultar modificado de acuerdo con lo que allí se decida, aspecto que ocurre en el presente caso.

El proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos de determinación del impuesto sobre renta para la equidad CREE 2015 finalizó con la sentencia proferida por esta Sección el pasado 12 de marzo de 2026 (Exp. 29400)<sup>29</sup>, en la cual se confirmó la nulidad parcial de dichos actos y se estableció como saldo a favor la suma de \$7.302.835.000. Es decir, una diferencia de \$12.240.000 versus lo reportado en la corrección de la declaración de CREE 2015 presentada por COLOMBINA el 8 de agosto de 2018

<sup>27</sup> Sentencias del 26 de junio de 2024, exp. 25862, y del 26 de junio de 2025, exp. 28564; C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>28</sup> Sentencia de unificación del 20 de agosto de 2020, exp. 22756, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>29</sup> Radicado 76001-23-33-000-2020-01370-01, exp. 29. 400, M.P. Claudia Rodríguez Velásquez.



Nótese que el menor saldo a favor determinado versus la declaración privada presentada obedece exclusivamente al cálculo de la sanción por disminución de pérdidas fiscales.

De este modo, aunque procede el reintegro del saldo a favor devuelto deben ajustarse a la decisión definitiva antes indicada, por lo cual la Sección confirmará la declaratoria de nulidad parcial de estos, pero modificará el ordinal segundo de la sentencia recurrida, para fijar el monto a reintegrar a cargo de la demandante en la suma de \$12.240.000.

## **2. Sobre la sanción aplicable en virtud del principio de favorabilidad.**

En la sentencia de unificación del 20 de agosto de 2020 (exp.22756, 2020CE-SU-4-001 M.P. Julio Roberto Piza), se fijó la siguiente regla para la aplicación de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, en aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria:

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<sup>30</sup>.

Esta regla se fijó considerando que el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 modificó la sanción por devolución improcedente (artículo 670 *ibidem*), que pasó de ser un incremento del 50% en los intereses moratorios por el saldo a favor devuelto o compensado de manera improcedente, a una multa equivalente al 20% de esa misma cifra (o del 10%, si el menor saldo a favor no deriva de un acto de determinación oficial, sino de una corrección del contribuyente). Con base en esta regla, el Tribunal consideró que la DIAN estaba obligada a aplicar el artículo 670 *ibidem* en su versión modificada por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, por tratarse de una norma favorable al demandante, y declaró entonces la nulidad parcial de los actos demandados.

COLOMBINA refuta dicha decisión, argumentando que le resultaba más favorable la sanción determinada en los actos demandados, porque el mayor impuesto determinado en este es absorbido por el saldo a favor que la propia Administración liquidó, considerando las retenciones.

Frente a este asunto, no le asiste la razón a la demandante, ya que se advierte del tenor literal del artículo 670 *ibidem*, en su versión anterior a la Ley 1819 de 2016, que los intereses moratorios se calculan sobre las sumas devueltas o compensadas en exceso, independientemente de que el mayor impuesto liquidado en los actos de determinación no resulte en saldo a pagar.

Ahora bien, considerando que, como con la sentencia del 12 de marzo de 2026 (Exp. 29400) la diferencia entre el saldo a favor solicitado en devolución y el determinado por la Sección Cuarta (\$12.240.000) obedece exclusivamente al cálculo de la sanción por disminución de pérdidas fiscales, es cierto que en el presente caso no hay base para el cálculo de intereses moratorios.

Tampoco habría base para calcular la sanción que estimó procedente el Tribunal, pues la multa prevista en el actual artículo 670 del Estatuto Tributario también excluye de su base el monto de las sanciones que hayan disminuido la cuantía del

<sup>30</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Exp. 22756, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



saldo a favor devuelto o compensado, como igualmente se indica la sentencia de unificación del 20 de agosto de 2020 (exp.22756, 2020CE-SU-4-001 M.P. Julio Roberto Piza):

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<sup>31</sup>.

Así las cosas, habida cuenta de que cualquiera de las alternativas resulta en una ausencia de sanción e intereses moratorios, no puede afirmarse que la versión actual del artículo 670 del Estatuto Tributario le sea más favorable al demandante, y se procederá entonces a modificar el ordinal segundo de la sentencia apelada, para declarar que la parte demandante está obligada exclusivamente al reintegro del saldo a favor devuelto en exceso es decir la suma de \$12.240.000.

### 3. Sobre la condena en costas

El Tribunal condenó a la DIAN al pago de agencias en derecho «por ser la parte vencida»<sup>32</sup>. La DIAN se opuso a dicha decisión, explicando que es incongruente condenarla en costas, toda vez que en la parte motiva se concluyó que estaba facultada para imponer la sanción por devolución improcedente. También adujo que la condena en costas no es procedente, puesto que la sentencia no fue favorable a las pretensiones de la parte demandante y ella no fue incluida como pretensión en la demanda ni se probó su causación en el proceso.

Considerando que la decisión de primera instancia fue parcialmente favorable a las pretensiones de la sociedad no había lugar a su imposición a ninguna de las partes siguiendo las reglas del numeral 5 del artículo 365 del CGP.

Prospera el cargo de apelación. Se revocará la sentencia recurrida en este punto.

En cuanto a esta instancia, tampoco procede la condena en costas, de conformidad con la misma regla del Código General del Proceso, pues se confirma la nulidad parcial de los actos demandados.

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. **MODIFICAR** el ordinal **SEGUNDO** de la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca el 13 de noviembre de 2024, el cual quedará así:

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la sociedad Colombina S.A está obligada a reintegrar a la demandada únicamente la suma de \$12.240.000.

2. **REVOCAR** el ordinal **CUARTO** de la sentencia de primera instancia.

<sup>31</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Exp. 22756, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>32</sup> Samai Tribunal, índice 21. El ordinal 4 del resuelve de la sentencia fue corregido por el Tribunal mediante Auto Interlocutorio 040 del 24 de enero de 2025 (Samai Tribunal, índice 33), con ocasión de la solicitud de corrección interpuesta por la demandada.



3. **CONFIRMAR** en lo demás la sentencia apelada.
4. Sin condena en costas en esta instancia.

**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)*  
**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**  
Presidente  
Con aclaración de voto

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Ausente con permiso)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**

*(Firmado electrónicamente)*  
**CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

Este documento fue firmado electrónicamente. Su validez e integridad se pueden comprobar a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>