



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintiocho (28) de julio de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 19001-23-33-000-2016-00359-01 (24340)
Demandante: INGENIO LA CABAÑA S.A.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Temas: Renta 2010. Sanción por devolución improcedente. Procedimiento sancionatorio. Favorabilidad. Base imposición. Detracción sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 22 de noviembre de 2018¹, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la actora.

ANTECEDENTES

El 12 de abril de 2011, Ingenio La Cabaña S.A. presentó declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2010, en la que declaró el total saldo a favor en \$4.001.742.000², que fue devuelto por la Resolución 000187 del 15 de julio de 2011³.

El 13 de febrero de 2014, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Popayán expidió la Liquidación Oficial de Revisión 172412014000004, que modificó la declaración señalada en el sentido de rechazar el saldo a favor y fijar el total saldo a pagar en \$4.780.298.000⁴.

Contra la liquidación de revisión se interpuso recurso de reconsideración, que fue decidido por la Resolución 900.202 del 11 de marzo de 2015, en el sentido de confirmar el acto recurrido⁵.

Los actos de determinación del tributo fueron demandados ante la jurisdicción a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, que fue fallado definitivamente por el Consejo de Estado mediante **sentencia del 16 de junio de 2022**⁶, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos y modificar el impuesto a pagar determinado y la sanción por inexactitud.

¹ Fls. 425 a 429 c.p. 3.

² Fl. 115 c.p.1.

³ Fl. 106 c.p.1.

⁴ Fls 91 a 101 vto. del c.p.1.

⁵ Fls. 298 a 339 vto. c.p.1.

⁶ Exp. 25085, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



El 11 de julio de 2014, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional señalada formuló el Pliego de Cargos 172382014000010⁷, en el que propuso imponer sanción por devolución y/o compensación improcedente consistente en el reintegro de \$4.001.742.000, más los intereses moratorios incrementados en un 50%.

El 24 de febrero de 2015, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Popayán profirió la Resolución Sanción 172412015000001⁸, que acogió la sanción propuesta en el pliego de cargos.

Contra el acto sancionatorio se interpuso recurso de reconsideración⁹, que fue decidido por la Resolución 001.609 del 4 de marzo de 2016¹⁰, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar la resolución sanción.

DEMANDA

La sociedad Ingenio La Cabaña S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones¹¹:

«1.1. Se declare la nulidad de los siguientes actos y actuaciones administrativas:

1.1.1. De la Resolución Sanción por Devolución y/o Compensación Improcedente número 172412015000001 de fecha 24 de febrero de 2015, proferida por la Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Popayán, por medio de la cual se IMPUSO la sanción por devolución improcedente y el reintegro de CUATRO MIL UN MILLONES SETECIENTOS CUARENTA Y DOS MIL (\$4.001.742.000) PESOS M/CTE., más los intereses moratorios incrementados en un cincuenta por ciento (50%) por la devolución del saldo a favor que presentaba la liquidación privada del contribuyente número 1101600020721, radicada con número de sticker 9100010895048-9 de fecha 12 de abril de 2011 por el impuesto sobre la RENTA del año gravable 2010, resolución que fue notificada por correo certificado y recibido por el contribuyente el día 27 de febrero de 2015.

1.1.2. De la Resolución número 001609 de fecha 4 de marzo de 2016, por la cual se falla un recurso de reconsideración, emitida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, que puso fin a la vía gubernativa confirmando la Resolución Sanción referida en el punto anterior, así como de los demás actos y actuaciones administrativas complementarias, que tengan su razón de ser en esta investigación y se desarrollaron en el expediente ya referido.

1.2. A título de restablecimiento del derecho que se considera lesionado se haga la siguiente declaración:

1.2.1. Declárese en firme la Resolución número 000187 de fecha 15 de julio de 2011, por la cual la División de Recaudación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Popayán reconoció y ordenó devolver la suma de CUATRO MIL UN MILLONES SETECIENTOS CUARENTA Y DOS MIL PESOS M/CTE. (\$4.001.742.000), por concepto del saldo a favor presentado en la Liquidación Privada que el contribuyente

⁷ Fls. 129 a 133 c.p.1.

⁸ Fls. 224 a 246 c.p.2.

⁹ Fls. 249 a 276 c.p.2.

¹⁰ Fls. 36 a 45 c.p.1.

¹¹ Fls. 4 a 5 del c.p.



INGENIO LA CABAÑA S.A. por el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010.

Acredítese ese valor a la cuenta corriente que por el año gravable 2010 le lleva a la entidad demandada.

1.2.3. Condene en costas al demandado, si hay lugar a ellas.».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 4, 29, 209 y 228 de la Constitución Política
- Artículos 2, 3, 87, 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011
- Artículos 670, 683, 730 y 829 del Estatuto Tributario
- Circular DIAN 0175 del 29 de octubre de 2001

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La notificación del pliego de cargos fue extemporánea, porque conforme con el artículo 638 del E.T. se debía notificar dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración privada.

Los actos sancionatorios vulneraron el debido proceso y el espíritu de justicia, al haberse expedido sin que la DIAN resolviera el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación de revisión que no estaba en firme.

Los actos carecen de motivación, pues no explican la forma en que se debe tasar la sanción y liquidarse los intereses; como la totalidad del saldo a favor declarado desapareció a instancia de la sanción por inexactitud, no proceden intereses moratorios ni su incremento en el 50%, y los mismos se generan desde de la fecha de notificación de la liquidación de revisión.

OPOSICIÓN

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

La notificación del pliego de cargos fue oportuna, pues se realizó dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación de revisión.

La administración no vulneró el debido proceso y espíritu de justicia, dado que cumplió los requisitos para imponer sanción por devolución improcedente, pues previamente notificó la liquidación de revisión que modificó el saldo a favor objeto de devolución.

Los actos demandados están motivados, pues se fundamentaron en el artículo 670 del E.T., sin que se requiera aludir a la forma de tasar el interés moratorio; y conforme con la doctrina y la jurisprudencia, los intereses incrementados se liquidan desde la devolución del saldo a favor sobre el mayor impuesto a cargo sin incluir la sanción por inexactitud.

AUDIENCIA INICIAL



En la audiencia inicial del 22 de noviembre de 2018¹², no se presentaron excepciones ni se advirtieron irregularidades o nulidades en lo actuado, se allegaron las pruebas aportadas por las partes en la demanda y su contestación, y el litigio se fijó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Cauca negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

El pliego de cargos se notificó en los términos del artículo 670 del E.T. *-norma especial-* y la notificación efectuada fue oportuna.

Los procesos de determinación y sancionatorio son «*independientes y autónomos*», y la sanción por devolución improcedente solo requiere de la notificación del acto de determinación que modifique el saldo a favor declarado.

Los intereses moratorios incrementados en un 50% se liquidan sobre el mayor impuesto determinado, sin incluir la sanción por inexactitud, desde el momento de la devolución del saldo a favor declarado. Condenó en costas a la demandante.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, por las siguientes razones:

Reiteró los cuestionamientos planteados en la demanda sobre la i) extemporaneidad del pliego de cargos; ii) falta de firmeza de la liquidación de revisión por no haberse resuelto el recurso de reconsideración; iii) falta de motivación de los actos en cuanto a la tasación de la sanción y la liquidación de intereses; iv) improcedencia de intereses moratorios sobre la sanción por inexactitud; y v) fecha de causación de los intereses de mora.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación. **La DIAN** reiteró lo aducido en la contestación de la demanda.

El Ministerio Público solicitó confirmar el fallo apelado, porque: i) el pliego de cargos fue notificado oportunamente; ii) la liquidación de revisión que sirvió de base para la imposición de la sanción está en firme y, por tanto, se justifica la sanción por devolución improcedente y; iii) el *a quo* indicó acertadamente la forma de cálculo de los intereses moratorios sobre el mayor impuesto a cargo, sin incluir la sanción por inexactitud, contabilizados desde la devolución del saldo a favor declarado.

¹²Fls. 422 a 424 del c.p.3.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que impusieron a Ingenio La Cabaña S.A. la sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario, en relación con el saldo a favor registrado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, que fue modificado por la Administración.

En los términos del recurso de apelación se debe determinar si: i) el pliego de cargos se notificó oportunamente; ii) para imponer la sanción se debía previamente resolver el recurso de reconsideración contra el acto de determinación; iii) se motivaron en debida forma los actos acusados y; iv) la base para calcular la sanción y la fecha de inicio en la contabilización de intereses moratorios.

En relación con el primer cargo de apelación, la demandante insiste en que la notificación del pliego de cargos debió realizarse dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la declaración privada. Por su parte, la demandada plantea que la notificación debe realizarse dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación de revisión que modifica el saldo a favor declarado.

Sobre este tópico, la Sección aclaró que, tratándose de sanción por devolución improcedente, la caducidad de la facultad sancionatoria se regula por el artículo 670 del E.T. *-norma especial-* y no por el artículo 638 *ejusdem*. En efecto, en sentencia del 25 de marzo de 2021, Exp. 24311¹³, expuso «*que si bien el artículo 638 del Estatuto Tributario hace referencia a la caducidad de la facultad sancionatoria de la administración, el artículo 670 establece una regla especial cuando se trata de la imposición de la sanción por devolución o compensación improcedente, que dispone que la resolución sanción debe ser expedida dentro del término de dos años contados desde la notificación de la liquidación oficial de revisión*¹⁴» (se resalta).

En ese orden, como la Liquidación Oficial de Revisión 172412014000004 se notificó el 14 de febrero de 2014, el pliego de cargos 172382014000010 del 11 de julio de 2014 y la Resolución Sanción 172412015000001 del 24 de febrero de 2015, notificada el 27 de febrero del mismo año¹⁵, fueron oportunos.

En cuanto al segundo cargo de apelación, referente a que la DIAN debía resolver el recurso interpuesto contra la liquidación de revisión, antes de expedir la resolución sancionatoria, la Sala reitera¹⁶ lo siguiente:

Por cuenta de la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias y del artículo 850 del Estatuto Tributario, previa solicitud del contribuyente, se deben devolver o compensar los saldos a favor registrados en los denuncios privados, sin que se requiera el agotamiento previo del procedimiento de determinación del tributo; no obstante, si una vez adelantado dicho procedimiento se desvirtúa la veracidad del saldo a favor declarado, el artículo 670 *ib.* prevé la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

¹³C.P. Milton Chaves García, que reiteró la posición adoptada en sentencia del 13 de octubre de 2016, Exp. 19625. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁴El artículo 670 del Estatuto Tributario fue modificado por la Ley 1819 de 2016, y estableció que la resolución sanción debe expedirse dentro de los tres años siguientes a la presentación de la declaración de corrección o la notificación de la liquidación oficial de revisión.

¹⁵Fl. 247 c.p.1.

¹⁶Sentencias del 14 de junio de 2018, Exp. 18550, actor Unysis de Colombia SA., del 15 de agosto de 2018, Exp. 21686, actor ETB S.A. E.S.P., del 6 de junio de 2019, Exp. 22419, actor Rayovac – Varta S.A., del 6 de agosto de 2020, Exp. 24901, actor Grupo Akkar Colombia Ltda., y del 3 de diciembre de 2020 Exp. 23933, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



En ese evento, cuando la autoridad fiscal modifique o rechace el saldo a favor devuelto o compensado debe exigir su reintegro con los intereses moratorios causados durante el término en que las sumas devueltas estuvieron injustificadamente en poder del contribuyente o responsable, incrementados en un 50% a título de sanción¹⁷.

Lo anterior, parte del supuesto de que los saldos a favor generados en las declaraciones tributarias no constituyen un reconocimiento definitivo, pues los valores declarados están sujetos a eventuales modificaciones o rechazos derivados del ejercicio de las facultades de fiscalización de la Administración.

El artículo 670 *ejusdem*¹⁸ dispone que el proceso de cobro de las sumas devueltas o compensadas de forma improcedente no se puede adelantar hasta tanto quede ejecutoriada la sentencia o la resolución que falle negativamente la demanda o el recurso presentado contra los actos de determinación, lo cual descarta que la ejecutoria constituya un requisito para la imposición de la sanción.

La Sala ha dicho¹⁹ que la normativa fiscal autoriza que la Administración adelante el procedimiento de determinación del tributo y expida liquidación de revisión, pero a partir de su notificación, en el término perentorio de dos años, la obliga a imponer la sanción por devolución improcedente, sin que previamente se deba agotar el procedimiento contra el acto de determinación en vía administrativa o judicial.

Todo, porque la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente obedece a un procedimiento autónomo que pretende recuperar los saldos devueltos o compensados indebidamente, cuya procedencia solo requiere que la liquidación oficial de revisión que disminuya o rechace el saldo a favor declarado por el contribuyente, se **notifique**.

Sin embargo, entre el procedimiento sancionatorio y el de determinación existe un vínculo jurídico, pues el monto a reintegrar con los intereses moratorios incrementados depende del saldo a favor que determine la autoridad fiscal o la jurisdicción mediante sentencia, conforme con lo previsto en el parágrafo 2 del artículo 670 del Estatuto Tributario, que supeditó el procedimiento de cobro de la sanción a la ejecutoria de «*la resolución que falle negativamente dicha demanda o el recurso*».

En consecuencia, el resultado final de la discusión jurídica sobre el saldo a favor compensado o pedido en devolución, ya sea por el agotamiento de la vía gubernativa cuando no se demande la nulidad del acto de determinación del tributo o, en vía judicial, cuando se presente dicha demanda y se falle definitivamente, se verá reflejado en el acto sancionatorio, pues el monto imponible se debe informar en los supuestos definitivos establecidos por la Administración o por la jurisdicción, según el caso.

En el expediente están demostrados los siguientes hechos:

- En la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, presentada el 12 de abril de 2011, la actora registró el total saldo a favor en

¹⁷ Bajo la normativa vigente durante la ocurrencia de los hechos.

¹⁸ Modificado por el art. 293 de la Ley 1819 de 2016.

¹⁹ Sentencia del 16 de noviembre de 2016, Exp. 20600, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



\$4.001.742.000²⁰, que fue devuelto por la Resolución 000187 del 15 de julio de 2011²¹.

- Mediante Liquidación Oficial de Revisión 172412014000004 del 13 de febrero de 2014²², se modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, en el sentido de determinar como total saldo a pagar la suma de \$4.780.298.000²³, acto administrativo que fue confirmado por la Resolución 900.202 del 11 de marzo de 2015²⁴.
- Los actos de determinación del tributo fueron demandados ante la jurisdicción a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, que fue fallado definitivamente por el Consejo de Estado mediante **sentencia del 16 de junio de 2022**²⁵, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos y modificar el impuesto a pagar determinado y la sanción por inexactitud.
- Con ocasión de la modificación del saldo a favor mediante liquidación de revisión, el 11 de julio de 2014, la DIAN formuló el Pliego de Cargos 172382014000010²⁶, en el que propuso imponer sanción por devolución y/o compensación improcedente consistente en el reintegro de \$4.001.742.000, más intereses moratorios incrementados en un 50%.
- El 24 de febrero de 2015, se expidió la Resolución Sanción 172412015000001, que ordenó el reintegro de la suma de \$4.001.742.000, más los intereses moratorios incrementados en un 50%²⁷, acto que fue confirmado por la Resolución 001.609 del 4 de marzo de 2016²⁸.

A partir de los hechos señalados, se advierte que cuando la Administración impuso la resolución sancionatoria del 24 de febrero de 2015, notificada el 27 de febrero del mismo año, ya había notificado la liquidación de revisión que modificó el saldo a favor declarado, único requisito exigido para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente. Lo anterior también descarta la aludida vulneración de los principios del debido proceso y el espíritu de justicia.

En cuanto al cargo referente a la falta de motivación de los actos acusados, se advierte que la resolución sancionatoria demandada precisó que: «*En el presente caso encontramos una liquidación oficial de revisión que desconoce el saldo a favor liquidado por el contribuyente, el cual le fue compensado y/o devuelto y determina un saldo a pagar, lo cual conduce a la existencia de una devolución improcedente que conlleva a la aplicación que consagra el artículo 670 del Estatuto Tributario y así quedó expuesto en las consideraciones del pliego de cargos No. 17238201400010 del 11 de julio de 2014, debidamente motivado*». Acorde con lo observado, se evidencia una motivación suficiente para la imposición de la sanción por devolución improcedente, según lo dispuesto en el artículo 670 del E.T.

Sobre la forma de liquidación de intereses, se observa que fue prevista por el legislador en los artículos 634 y 635 del E.T., y opera por ministerio de la ley, sin que la falta de alusión sobre este aspecto afecte la motivación.

²⁰ Fl. 115 del c.p.1.

²¹ Fl. 106 c.p.1.

²² Notificada el 14 de febrero de 2014.

²³ Fls 91 a 101 vto. del c.p.1.

²⁴ Fls. 298 a 339 vto. c.p.1.

²⁵ Exp. 25085, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁶ Fls. 129 a 133 c.p.1.

²⁷ Fls. 224 a 246 c.p.2.

²⁸ Fls. 184 a 188 vto. c.a.

Ahora bien, en punto a la cuantificación de la sanción y de los intereses moratorios, se advierte lo siguiente:

Si bien la apelante sostiene que el total saldo a pagar determinado en la liquidación de revisión corresponde a la sanción por inexactitud, en los actos de determinación se evidencia que los \$1.149.548.000 declarados como impuesto a cargo se modificaron oficialmente a \$4.527.256.000, lo que representa un mayor impuesto por \$3.377.708.000, sobre el cual se generan intereses moratorios de conformidad con el artículo 634 del E.T., con lo cual el cargo apelado no está llamado prosperar.

Ahora bien, en lo concerniente a la base para la liquidación de la sanción discutida se tiene que la decisión definitiva del proceso de determinación contenida en la **sentencia del 16 de junio de 2022, Exp. 25085²⁹**, afecta el supuesto de hecho en que se fundó la DIAN para imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente, al declarar la nulidad parcial de los actos demandados y fijar, como restablecimiento del derecho, que el valor a pagar del impuesto de renta del año 2010 es de \$4.454.933.000 y la sanción por inexactitud de \$3.305.385.000, para un total saldo a pagar de \$2.609.028.000, como se observa en la liquidación efectuada en esa oportunidad:

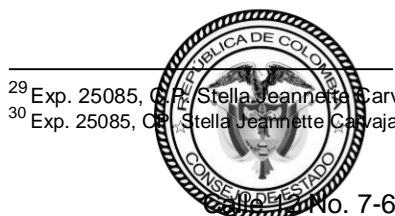
| | |
|---|-----------------|
| TOTAL IMP A CARGO / IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV | \$4.454.933.000 |
| ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE | \$0 |
| SALDO FVR SIN SOL DEV O COMP/SALDO FVR PER FIS ANT | \$0 |
| AUTORRETENCIONES | \$4.443.884.000 |
| OTROS CONCEPTOS | \$707.406.000 |
| TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE | \$5.151.290.000 |
| ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE | \$0 |
| SALDO A PAGAR POR IMP | \$0 |
| SANCCIONES | \$3.305.385.000 |
| TOTAL SALDO A PAGAR | \$2.609.028.000 |
| O TOTAL SALDO A FAVOR | \$0 |

Debe precisarse que los criterios de cuantificación de la sanción fueron modificados en términos favorables a la infractora por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, que le dio al artículo 670 del E.T. una redacción distinta a la que tenía durante los hechos cuestionados. De modo que, por mandato del artículo 29 de la Constitución, se debe aplicar el precepto posterior y favorable, cuestión sobre la que versa *la regla (i)* formulada en la sentencia de unificación jurisprudencial 2020CE-SUJ-4-001, del 20 de agosto de 2020³⁰, cuyo precepto es el siguiente:

«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».

De conformidad con ese criterio, la norma que rige el caso es el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, que dotó de una nueva redacción al artículo 670 del E.T. Así, la multa aplicable en el evento de la modificación mediante liquidación oficial de un saldo a favor previamente compensado equivale al 20% de la suma devuelta y/o compensada improcedentemente.

Para determinar la base de cálculo de la sanción, la Sala atiende al contenido de la *regla de unificación (ii)* de la misma sentencia de unificación jurisprudencial, que señala:



²⁹ Exp. 25085, OP Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁰ Exp. 25085, OP Stella Jeannette Carvajal Basto.



«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».

Bajo ese criterio, resulta imperativo restar la sanción por inexactitud de la base sobre la que se debe calcular la sanción por devolución y/o compensación improcedente, pues, de no hacerlo, se estaría violando la garantía constitucional que prohíbe la concurrencia de sanciones, en los términos señalados en la citada sentencia de unificación.

Al efecto, en la sentencia que estudió la legalidad de los actos de determinación se estableció un mayor impuesto de \$3.305.385.000, lo cual suscitó la imposición de una sanción por inexactitud de \$3.305.385.000, cifras que no solo llevaron a tener como improcedente el saldo a favor autoliquidado y devuelto a la demandante por \$4.001.742.000, sino la determinación de un valor total a pagar de \$2.609.028.000. Sobre el particular, se reitera que, *«como la sanción por inexactitud subsigue a la determinación del mayor tributo –pues es la consecuencia de que resulte inexacta la cuantificación del impuesto hecha en la declaración–, se considera que el saldo a favor que se determina como improcedente obedece, en primer lugar, al mayor impuesto establecido y, solo tras él, en lo que exceda, a la sanción impuesta³¹».*

Así, del saldo a favor devuelto que resultó improcedente (\$4.001.742.000), son atribuibles al mayor impuesto determinado \$3.305.385.000, y el resto (\$696.357.000) a una fracción de la sanción por inexactitud finalmente impuesta. Este último factor no se puede integrar en la base de cálculo de la sanción, de modo que la que corresponde imponer a la actora por haber obtenido la devolución y/o compensación de un saldo a favor, que mediante liquidación oficial de revisión y sentencia de esta Corporación se determinó como improcedente, equivale al 20% de \$3.305.385.000, lo cual se concreta en \$661.077.000.

Como la multa exigible a la actora se fijará considerando la versión actual del artículo 670 del ET, la Sala se releva de estudiar el último cargo de apelación formulado por la demandante, relativo a la fecha de causación de los intereses moratorios, a los cuales estaba asociada la cuantificación de la sanción antes de la modificación hecha por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016³².

Por lo expuesto, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, declarará que la actora debe: (i) reintegrar a la demandada la suma devuelta improcedentemente por \$4.001.742.000; (ii) pagar los intereses moratorios correspondientes; y (iii) pagar a título de sanción por devolución improcedente una multa de \$661.077.000. Y negará las demás pretensiones de la demanda.

Finalmente, con fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso³³, la Sala no condenará en costas (agencias en derecho y gastos del

³¹ Sentencia del 11 de febrero de 2021, Exp. 22582. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

³² Se reitera el criterio expuesto en la sentencia del 18 de febrero de 2021, Exp. 23491, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, seguido entre las mismas partes.

³³ Código General del Proceso «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda,*



proceso), en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 22 de noviembre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca. En su lugar, se dispone:

*PRIMERO: **DECLARAR** la nulidad parcial de la Resolución Sanción 172412015000001 del 24 de febrero de 2015, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Popayán y de su confirmatoria, la Resolución 001.609 del 4 de marzo de 2016, proferida la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante las cuales se impuso sanción por devolución improcedente a la sociedad INGENIO LA CABAÑA S.A., respecto del impuesto sobre la renta del año gravable de 2010.*

*A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la sociedad INGENIO LA CABAÑA S.A., debe reintegrar a la demandada la suma devuelta improcedentemente por \$4.001.742.000, más los correspondientes intereses moratorios y pagar la sanción del 20% por devolución improcedente en cuantía de \$661.077.000.*

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

3.- Negar las demás pretensiones de la demanda.

4.- Reconocer personería a la abogada Carolina Jerez Montoya, como apoderada de la parte demandada, en los términos del poder que obra en el folio 505 del c. p. 3.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclara voto

el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».