



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., trece (13) de marzo de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2021-00378-01 (29015)
Demandante: Ecopetrol S.A.
Demandada: DIAN

Temas: IVA bimestre 1 de 2014. Sanción por devolución y/o compensación improcedente. Nulidad de los actos de determinación.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 17 de mayo de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B" que resolvió:

Primero: Negar las pretensiones de la demanda presentada por Ecopetrol S.A. en contra de la DIAN, de acuerdo con las consideraciones de la providencia.

Segundo: Por no haberse causado no se condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Con la Resolución 900018 del 11 de marzo de 2020¹, la demandada sancionó a la actora por la devolución y/o compensación improcedente del saldo a favor autoliquidado en la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 1 del año 2014; que fue rechazado mediante la Liquidación Oficial de Revisión 312412018000011 del 08 de marzo de 2018. Sanción confirmada por la Resolución 001454 del 05 de marzo de 2021.

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 Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones²:

- A. Respetuosamente se solicita a la honorable jurisdicción de lo contencioso administrativo, se sirva declarar la nulidad total de las resoluciones demandadas, por medio de las cuales la DIAN impuso a Ecopetrol sanción por devolución y/o compensación improcedente en relación con el IVA del primer (I) bimestre de 2014.
- B. Como consecuencia de lo anterior, que se restablezca el derecho de mi Representada, declarando que (i) no es procedente la sanción impuesta por la DIAN a Ecopetrol sobre la devolución y/o compensación improcedente; (ii) que como consecuencia de lo anterior, Ecopetrol no debe reintegrar la suma de \$1.101.588.000 ni debe pagar la multa de \$110.159.000; (iii) la firmeza de la Declaración Privada de Ecopetrol S.A., correspondiente al IVA del primer (I) bimestre del año gravable 2014; y (iv) que por virtud de lo anterior, Ecopetrol está a paz y salvo por concepto del IVA del primer (I) bimestre del año gravable 2014.

¹ Ordenó reintegrar el valor devuelto y/o compensado improcedente \$1.101.588.000 con la sanción (\$110.159.000) del 20% sobre la base de la sanción por inexactitud.

² SAMAI Tribunal, Índice 2, Expediente digital. «3_ED_DEMANDAY_DEMANDAANEXOS(.PDF) NroActua 2».



- C. Que se declare que no son de cargo de Ecopetrol las costas en que hubieren incurrido la Autoridad Tributaria con relación a la actuación administrativa demandada, ni las de este proceso.

Invocó como vulnerados los artículos 6, 13, 29, 83, 123, 334, 338 y 363 de la Constitución Política; artículos 420, 479, 481, 638, 640, 647, 648, 670, 683, 730, 742 y 746 del ET (Estatuto Tributario), bajo el siguiente concepto de violación:

Adujo vulnerado el debido proceso porque los actos sancionatorios estaban precedidos de un pliego de cargos extemporáneo acorde con lo establecido por el artículo 638 del ET, aparte que se expidieron sin que hubiera cobrado firmeza la liquidación de revisión. Que tales actos adolecen de falsa motivación al no demostrar la lesividad; hubo desconocimiento del principio del espíritu de justicia; la marcación de combustibles que lleva a cabo no tiene sujeción de IVA y la sanción configura un pago indebido con enriquecimiento injustificado de la demandada.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente³:

Defendió que, para el caso, la caducidad de la facultad sancionatoria se rige por el artículo 670 del ET, que no por el artículo 638 *ibidem* y, en esa medida, el pliego de cargos y el acto sancionatorio fueron oportunos. Además, que, para imponer la sanción cuestionada, solo se requería la notificación del acto de determinación que rechace el saldo a favor declarado; que los actos acusados estuvieron debidamente motivados, no se vulneró el espíritu de justicia y no procede pronunciarse sobre la sujeción de IVA, aspecto debatido en el proceso de determinación, que es autónomo del sancionatorio.

Sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas⁴. Señaló que el pliego de cargos y el acto sancionatorio fueron oportunos, por expedirse dentro del término legal previsto en el artículo 670 del ET. La resolución sanción fue expedida a partir del requisito exigido -notificación de la liquidación de revisión- y dicho acto de determinación estaba siendo debatido en sede judicial⁵, preservando la presunción de legalidad de la sanción. La demandada motivó debidamente los actos, acreditando la lesividad, al tiempo que se descartó la vulneración al espíritu de justicia.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal⁶. Adujo desconocimiento del precedente que definió la no sujeción de IVA en la marcación de hidrocarburos, descartando la procedencia de la sanción por devolución y/o compensación improcedente. Anotó que el fallo deviene inconsistente porque el acto de determinación se está debatiendo en segunda instancia, por la apelación de Ecopetrol y no de la DIAN, como erradamente señaló el *a quo*. En ese orden, insistió en la solicitud de nulidad de los actos acusados.

Pronunciamientos finales

Las partes guardaron silencio en esta etapa procesal. El Ministerio Público no conceptuó.

³ SAMAI Tribunal, Índice 12. «19_RECIBEMEMORIALES_RV_CONTESTACION_DEM(.ZIP) NroActua 12». «CONTESTACION ECOPETROL DEF V2 2021-378.pdf».

⁴ SAMAI Tribunal, Índice 25. «28SENTENCIA_20210037800ECOPETROL(.pdf) NroActua 25». No condenó en costas conforme con el artículo 365.8 del CPACA.

⁵ Adujo que está en trámite el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia de primera instancia.

⁶ SAMAI Tribunal, Índice 28. «36_MemorialWeb_Recurso-RecursoApelacionSe(.pdf) NroActua 28».

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados atendiendo los cargos de apelación planteados por la parte demandante -apelante única-, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas.

2- A efectos de dirimir sobre la legalidad de los actos sancionatorios demandados⁷, esta corporación deberá atender lo determinado en la sentencia que estudió la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412018000011 del 08 de marzo de 2018, ya que este acto fue el fundamento jurídico para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

Análisis del caso concreto

3- De conformidad con el artículo 670 del ET, las devoluciones o compensaciones efectuadas con fundamento en las declaraciones del impuesto sobre la renta y del IVA no constituyen un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente; de manera que, si mediante liquidación oficial se rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución y/o compensación, el contribuyente deberá reintegrar la suma indebidamente compensada o devuelta, más los intereses moratorios incrementados en un 50 %, a título de sanción por devolución improcedente. Multa que, mediante el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, se estableció en el 20% de la suma devuelta improcedentemente cuando la Administración rechaza o modifica el saldo a favor. Igualmente, la referida norma señala que la Administración no podrá iniciar proceso de cobro coactivo de la sanción hasta tanto quede ejecutoriado el acto de liquidación del tributo que rechaza o modifica el saldo a favor.

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

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

4- Ahora bien, en el *sub lite* la Sala constata que, mediante sentencia del 25 de julio de 2024 (exp. 28295, CP. Milton Chaves García), esta Sección falló el litigio promovido sobre la legalidad de los actos administrativos proferidos en el proceso de determinación que modificaron el saldo a favor devuelto y/o compensado, confirmando la decisión del tribunal que anuló dichos actos. Así, el saldo a favor continuó siendo el autoliquidado por la contribuyente y que corresponde al rubro que la Administración compensó a la actora

⁷ Se radicó por la demandada oferta de revocatoria (revocar los actos acusados y que la actora no debe suma alguna relacionada con esos actos). Al efecto, se observa que para ese momento ya se encontraba registrado el proyecto de sentencia cuya decisión coincide con la ofertada, no se desconoce el derecho de las partes y se atienden los principios de economía y celeridad procesal, igualmente invocados en la referida solicitud.

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



mediante la Resolución 62829000432885 del 20 de noviembre de 2015. De suerte que, al anularse la liquidación oficial, desapareció el sustento que motivó la imposición de la sanción cuestionada, en la medida en que se corrobora la inexistencia del tipo infractor previsto en el artículo 670 del ET. Por tanto, la referida anulación del acto de determinación y su confirmatorio, apareja la nulidad de los actos demandados.

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se anularán los actos acusados. Como restablecimiento del derecho, se dispondrá que la actora no incurrió en el hecho sancionable y no está obligada al pago de la sanción. Se negarán las demás pretensiones -firmeza de la declaración y estar a paz y salvo respecto del IVA, bimestre 1 de 2014- por ser aspectos ajenos al proceso sancionatorio.

Conclusión

5- Por lo razonado en precedencia se establece que con la nulidad de los actos de determinación desaparece el fundamento para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente y, por ende, se deben anular los actos sancionatorios.

Costas

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

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

Primero. Declarar la nulidad de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho declarar que la actora no incurrió en el hecho sancionable por devolución y/o compensación improcedente del saldo a favor determinado en la declaración de IVA del bimestre 1 del año 2014, de tal forma que no adeuda suma alguna por dicho concepto.

2. Negar las demás pretensiones de la demanda.

3. Sin condena en costas.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

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