



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., once (11) de abril de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2021-00447-01 (28264)
Demandante: Ecopetrol S.A.
Demandada: DIAN

Temas: IVA bimestre 3 de 2015. Sanción por devolución improcedente. Nulidad de los actos de determinación.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 01 de junio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A" que resolvió²:

Primero: Declárase la nulidad de la resolución sanción no. 900031 del 4 de junio de 2020, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN le impuso a la demandante sanción por devolución y/o compensación improcedente; y de la resolución no. 002899 de 4 de mayo de 2021, a través de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN confirmó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

Segundo: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, declárase que la sociedad Ecopetrol S.A. no está obligada a pagar suma alguna por concepto de sanción por devolución y/o compensación improcedente impuesta en los actos anulados.

Tercero: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva (...)

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Con la Resolución 900031 del 04 de junio de 2020³, 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 3 del año 2015; que fue rechazado mediante la Liquidación Oficial de Revisión 312412018000023 del 29 de mayo de 2018. Sanción confirmada por la Resolución 002899 del 04 de mayo 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

¹ Ingresó al despacho el 17 de noviembre de 2023. SAMAI, Índice 3.

² SAMAI CE, Índice 2, ED_EXPEDIENTE_25000233700020210047(.zip) NroActua 2.

³ Ordenó reintegrar el valor devuelto improcedente \$5.935.872.000 con la sanción (\$593.587.000) del 20% sobre la base detrída la sanción por inexactitud.



Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones⁴:

- 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 tercer (III) bimestre de 2015.
- 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 \$5.935.872.000 ni debe pagar la multa de \$593.587.000; (iii) la firmeza de la Declaración Privada de Ecopetrol S.A., correspondiente al IVA del tercer (III) bimestre del año gravable 2015; y (iv) que por virtud de lo anterior, Ecopetrol está a paz y salvo por concepto del IVA del tercer (III) bimestre del año gravable 2015.
- 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; artículos 420, 479, 481, 638, 640, 647, 648, 670, 683, 730, 742 y 746 del ET (Estatuto Tributario), bajo el siguiente concepto de violación⁵:

Adujo vulnerado su derecho al 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 y que hubo desconocimiento del principio del espíritu de justicia.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁶:

No se presentó vulneración al debido proceso, comoquiera que para el caso la caducidad de la facultad sancionatoria se rige por el artículo 670 del ET, que no por el artículo 638 del ET y, en esa medida, el pliego de cargos y el acto sancionatorio fueron oportunos. Los actos acusados estuvieron debidamente motivados, y el proceso sancionatorio es autónomo respecto del proceso de revisión.

Sentencia apelada

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas⁷.

El pliego de cargos y el acto sancionatorio fueron oportunos, ya que se expidieron con competencia temporal de la demandada, conforme con el artículo 670 del ET.

La resolución sanción fue expedida a partir del requisito exigido -notificación de la liquidación de revisión- pero como dicho acto de determinación había sido anulado por esa corporación y declarada la firmeza de la declaración privada, no había fundamento para mantener la sanción por devolución improcedente.

⁴ SAMAI CE, Índice 2, ED_EXPEDIENTE_25000233700020210047(.zip) NroActua 2.

⁵ Ibidem.

⁶ SAMAI, Índice 2. Expediente digital. «ED_EXPEDIENTE_25000233700020210047(.zip) NroActua 2». «Cuaderno Principal», «CONTESTACION ECOPETROL 2021-477.pdf».

⁷ SAMAI, Índice 2. Expediente digital. «ED_EXPEDIENTE_25000233700020210047(.zip) NroActua 2». «Cuaderno Principal», «27_SENTENCIA_SENTENCIA.pdf» No condenó en costas conforme con el artículo 365.8 del CPACA.



Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del tribunal⁸. Al efecto adujo desconocimiento de la autonomía e independencia entre el proceso de determinación del tributo y el proceso sancionatorio. Y que el análisis debía circunscribirse a la legalidad de la resolución sanción, máxime cuando no había decisión definitiva sobre los actos de determinación.

Pronunciamientos finales

Las partes guardaron silencio en esta etapa procesal. El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia de primera instancia por compartir lo señalado en esa providencia⁹.

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 demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que accedió a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas.

2- A efectos de dirimir la legalidad de los actos sancionatorios demandados, esta corporación deberá atender lo determinado en la sentencia que estudió la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412018000023 del 29 de mayo de 2018, ya que este acto fue el fundamento jurídico para la imposición de la sanción por devolución impropcedente.

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 impropcedente. Multa que, mediante el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, se estableció en el 20% de la suma devuelta impropcedentemente 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.

Así como lo ha expresado la Sala¹⁰, 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 impropcedente se debe informar en los supuestos definitivos establecidos por la administración o por la jurisdicción, según el caso.

⁸ SAMAI CE, Índice 2. Expediente digital. «ED_EXPEDIENTE_25000233700020210047(.zip) NroActua 2». «Cuaderno Principal», «038_ALDESPACHOAPELACIONSENTENCIA_2021477.docx».

⁹ SAMAI CE, Índice 13. «Memorial_JDV_10CONCEPTO(.pdf) NroActua 13»002E

¹⁰ 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 y del 30 de noviembre de 2023 (exps. 27158 y 26844, CP. Wilson Ramos Girón)



Ello, 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 29 de febrero de 2024 (exp. 27255, 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, resolviendo confirmar la decisión del tribunal que anuló dicho acto. Así, el saldo a favor continuó siendo el autoliquidado por el contribuyente y que corresponde al rubro que la Administración devolvió a la actora mediante la Resolución 62829000510495 del 08 de marzo de 2016.

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. En consecuencia, la referida anulación del acto de determinación y su confirmatorio, apareja la nulidad de los actos demandados. Así, procede confirmar la sentencia apelada por las razones aquí expuestas.

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 de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

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