



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá D.C., dos (02) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 25000-23-37-000-2018-00597-01 (26999)
Demandante ECOPETROL S.A.
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas: IVA. Bimestre 5 del año 2013. Congruencia de la sentencia. Principio de correspondencia. Venta a sociedades de comercialización internacional. Definición de servicios para efecto del IVA. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 26 de mayo de 2022, en la que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, resolvió:

«**PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL** de la Liquidación Oficial de Revisión n.º 312412017000038 de 12 de junio de 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN y la Resolución n.º 992232018000024 de 15 de junio de 2018, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial, conforme con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **TENER como liquidación** del Impuesto para las ventas de la sociedad ECOPETROL S.A., para el quinto bimestre del año 2013, la efectuada por esta Corporación y que obra en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: No se condena en costas a la parte vencida, conforme lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia. (...)»¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previa expedición del requerimiento especial, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412017000038 del 12 de junio de 2017, por medio de la cual modificó la declaración de corrección del impuesto sobre las ventas de Ecopetrol S.A., correspondiente al bimestre 5 del año gravable 2013. Las modificaciones correspondieron a la reclasificación de (i) ingresos exentos por ventas a sociedades comercialización internacional a ingresos gravados, (ii) ingresos excluidos por operaciones de marcación y transporte de combustibles a ingresos gravados y, adicionalmente, (iii) al rechazo de impuestos descontables. Todo lo cual derivó en un menor saldo a favor y en la imposición de la sanción por inexactitud, calculada a la tarifa del 100% de la diferencia entre el saldo a favor declarado y el determinado oficialmente.

El 2 de agosto de 2017, la actora presentó recurso de reconsideración, el cual fue decidido mediante la Resolución Nro. 992232018000024 del 15 de junio de 2018.

¹ SAMAI. Índice 2. PDF de la sentencia. Página 19.



En este acto administrativo, la Administración únicamente disminuyó el monto de los ingresos reclasificados de exentos a gravados por ventas a sociedades de comercialización internacional y, reliquidó en consecuencia el impuesto y la sanción por inexactitud. En lo demás, mantuvo las glosas del acto liquidatorio.

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 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 determinó oficialmente la declaración de IVA correspondiente al quinto (V) bimestre del año gravable 2013, disminuyendo el saldo a favor en \$10.534.212.000, como resultado de la determinación de un mayor valor por concepto de IVA equivalente a \$4.680.055.000 y la imposición de una sanción por inexactitud que asciende a \$5.267.106.000.*
- B. *Como restablecimiento del derecho, se solicita a este Honorable Despacho se sirva declarar la firmeza de la Declaración Privada de Ecopetrol S.A., correspondiente al IVA del quinto (v) bimestre del año gravable 2013.*
- C. *Que se declare que no son de cargo de Ecopetrol las costas en que hubieren (sic) incurrido la Autoridad Tributaria con relación a la actuación administrativa demandada, ni las de este proceso».*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos 6, 13, 29, 83, 123, 334, 338 y 363 de la Constitución Política; 8 de la Ley 39 de 1987; 420, 479, 481, 647, 648, 683 y 742 del Estatuto Tributario; 4 y 12 del Código de Petróleos; 264 de la Ley 223 de 1995; los Decretos Reglamentarios 1372 de 1992, 1503 de 2002, 4299 de 2005, 1073 de 2005 y 381 de 2012; las Resoluciones Nros. 82438 de 1998 y 82439 de 1998 expedidas por el Ministerio de Minas y Energía; y las Circulares Nros. 034 y 035 del 29 de diciembre de 2014. El concepto de violación³ se resume así:

1. Procedencia de la exención de los ingresos por ventas a sociedades de comercialización internacional.

Precisó que, desde el inicio de la fiscalización, la DIAN esgrimió 2 argumentos para desconocer los ingresos por ventas a sociedades de comercialización internacional: (i) que las CI habían expedido extemporáneamente los certificados al proveedor y (ii) que tales certificados se habían emitido manualmente y no electrónicamente.

Relató que, en lo referente al primer argumento, la DIAN le dio la razón a Ecopetrol en la resolución del recurso de reconsideración y, por lo tanto, reconoció que el incumplimiento del término de expedición de los certificados al proveedor no era una conducta imputable a la actora. No obstante, en ese mismo acto administrativo, la demandada incluyó un nuevo argumento que no había sido expuesto en ninguna etapa previa, esto, que Ecopetrol no demostró que la mercancía vendida a las CI

² Fl. 3 del cuaderno principal.

³ Fls. 3 vlto. a 28 del cuaderno principal.



había sido efectivamente exportada por parte de esas sociedades. En ese sentido, advirtió que esta glosa finalmente se fundamentó en el argumento mencionado y, en adición, en que el certificado al proveedor se expidió en forma electrónica y no manual.

En esas condiciones, manifestó que *el argumento sobre la necesidad de demostrar la efectiva exportación de la mercancía constituye una violación al debido proceso, al «principio de congruencia» y al derecho de defensa, en tanto que no fue expuesto en ninguna otra oportunidad previa a la resolución del recurso y, por consiguiente, la demandante no pudo defenderse en sede administrativa.*

Con todo, afirmó que el literal b.) del artículo 481 del Estatuto Tributario, en conjunto con el artículo 40-6 del Decreto 2685 de 1999, señalan que se presume que el proveedor efectúa la exportación desde el momento en que la sociedad de comercialización internacional recibe las mercancías y expide el certificado al proveedor. Y que, en este caso, con el certificado del proveedor se evidencia que los bienes sí fueron exportados, en tanto que tal documento no fue anulado o modificado.

Planteó que la Administración consultó las exportaciones realizadas por las CI a las cuales Ecopetrol vendió su mercancía. Todo lo cual denota que la carga de la prueba sobre la exportación de los bienes estaba en cabeza de la CI, de manera que la consecuencia por el incumplimiento de la exportación de los bienes no puede recaer sobre la demandante, más aún cuando ésta cumplió con los demás requisitos exigidos por la norma para que proceda la exención.

Consideró que la DIAN se extralimitó al exigirle a Ecopetrol un requisito que la ley no pide, esto es, que cuente con las declaraciones de exportación de la mercancía que le vendió a las sociedades de comercialización internacional. Y, agregó que esta exigencia crearía un procedimiento inocuo e invalidaría la necesidad de expedir el certificado al proveedor, el cual suple la declaración de exportación frente al vendedor de los bienes.

Ahora bien, *en relación con la expedición manual de los certificados*, dijo que se trataba de un aspecto que no estaba en el ámbito de control de Ecopetrol. Precisó que la expedición del certificado al proveedor es una obligación que recae sobre la CI, de acuerdo con el numeral 5 del artículo 40-5 del Decreto 2685 de 1999, y que no es un requisito de procedencia de la exención que dicho documento se encuentre en formato electrónico.

Agregó que Ecopetrol cumplió con la obligación de probar que las mercancías fueron exportadas, con la aportación de los certificados al proveedor, y que los cuestionamientos sobre los aspectos de tiempo y forma que realiza la DIAN sobre tales documentos, son meramente formales. Que además, con esta actuación la Administración desconoció la doctrina oficial contenida en el Concepto DIAN Nro. 15937 del 2015, y el principio de prevalencia de lo sustancial sobre lo formal.

2. La marcación de hidrocarburos no está gravada con IVA.

Discutió que la DIAN consideró que la marcación de combustibles constituye un servicio gravado con IVA porque se trata de una gestión que el Ministerio de Minas y Energía le encargó a Ecopetrol, es una obligación de hacer, la tarifa constituye la



contraprestación del servicio, y porque existe una parte que contrata y otra que desarrolla.

Explicó que el Gobierno Nacional expidió el Decreto 1503 de 2002, el cual definió que el proceso de marcación consiste en agregar al combustible una sustancia química denominada marcador que no afecta ninguna de sus propiedades físicas, químicas ni visuales. Que el objetivo de este proceso es determinar la ubicación y definir la legalidad del combustible.

Sobre la explicación detallada del proceso de marcación, manifestó que se anexó una comunicación del director de hidrocarburos del Ministerio de Minas y Energía, en el cual, entre otras cosas, se dijo que el marcador se adicionaba al ACPM o a la gasolina motor antes de ser transferido a los distribuidores mayoristas por parte de los importadores, refinadores locales o transportadores por ducto. Además, se precisó que Ecopetrol es quien se encarga de realizar el estudio de mercado, de adquirir el marcador de proveedores idóneos y de garantizar su transporte y nacionalización hasta las bodegas de almacenamiento en sus instalaciones. Al respecto, afirmó que el marcador es enviado a las plantas bajo una estricta vigilancia, mediante transportes especializados (v.g. vuelos chárter, transportes escoltados, etc.). Y que todo movimiento del marcador debe quedar registrado en bases de datos digitales o físicas para posterior auditoría y control de inventarios.

Planteó que Ecopetrol es quien tiene la responsabilidad de regular técnicamente el procedimiento para la marcación de combustibles, conforme lo establecen los artículos 3 y 4 del Decreto 1503 de 2002, 6 y 11 del Decreto 4299 de 2005 y el Decreto 1073 de 2015. Para esto, la demandante realiza controles a los inventarios de marcador en las diferentes plantas, supervisa las condiciones de seguridad de los sistemas de inyección, revisa y realiza el mantenimiento de los equipos detectores y apoya en caso de que se presente alguna contingencia en el proceso de marcación. En esas condiciones, afirmó que la labor de marcación de hidrocarburos es una función pública que el Ministerio de Minas y Energía le confirió a Ecopetrol, sin que dicha labor pueda equipararse al desarrollo de una actividad que hace parte del objeto social de la actora, de la cual se deriva alguna utilidad.

Sostuvo que la tarifa de marcación de combustibles tiene como objeto reintegrar los costos incurridos en el proceso de marcación, toda vez que la actora no obtiene una utilidad o ganancia por esa labor, en cuanto el Ministerio de Minas y Energía es quien fija el valor de la marcación por galón que se puede incluir en la estructura de precios del combustible, mediante una fórmula que *"se basa en la proyección de cuántos barriles se venderán cada año, el precio del marcador, la cantidad del marcador que se requiere para marcar el producto, y los costos"*. Esto, conforme con el artículo 9 del Decreto 1503 de 2002, compilado en el Decreto 1073 de 2015. Todo lo cual lo reafirmó el director de Hidrocarburos del Ministerio de Minas y Energía.

Aclaró que en la cuenta contable denominada *«aditivo para marcación»*, se refiere al proceso de marcación que lleva a cabo Ecopetrol sobre los productos que la Refinería de Cartagena comercializa con terceros. En ese sentido, relató que una vez la Refinería de Cartagena enajena los productos derivados del petróleo marcados a terceros, les emite la respectiva factura en la que se incluye en la estructura de precio de venta el valor de la marcación del producto. Precisó entonces que la Refinería de Cartagena recibe valores por actividades de marcación que realmente le pertenecen a Ecopetrol y, por lo tanto, la actora registra tales valores en la cuenta mayor 4204020103. Agregó que anexó una factura a la



demanda, en la cual Ecopetrol actuó como «*mandatario*» de la Refinería de Cartagena, y que en ella se observa el rubro de marcación del producto como parte de la estructura del precio de venta que la Refinería de Cartagena (a través de su «*mandatario*», Ecopetrol) cobra a sus clientes.

Ahora, respecto a la cuenta «*servicio de manejo nacional*», cuestionó que las cuentas objetadas por la DIAN y que, en el bimestre 5 del año 2013, ascendieron a 384 millones, precisamente corresponden a la actividad de transporte de hidrocarburos, que se encuentra excluido de IVA, conforme con el artículo 476 del Estatuto Tributario. Que no obstante, la DIAN se apoyó en la denominación de la cuenta «*servicio de manejo nacional*» para concluir que se trataba de una servicio gravado.

Resaltó que si es función del Ministerio de Minas y Energía expedir la resolución que mensualmente define la estructura del precio de combustible no se entiende por qué la DIAN pretende incluir un ítem adicional correspondiente al IVA asociado a la marcación de hidrocarburos, impuesto que no ha sido incluido por el Ministerio en ninguno de los puntos que comprenden tal estructura. Destacó que si la marcación de hidrocarburos estuviera gravada con IVA, este gravamen se tendría que ver reflejado en la estructura de precios fijada por el Ministerio, pues, de lo contrario, se estaría dejando por fuera un elemento que impactaría considerablemente el precio final del combustible.

Enfaticó en que la protección al consumidor final del combustible está precisamente dada por el control exhaustivo y riguroso que el Ministerio de Minas y Energía hace del entorno de precios internacionales y que esa protección general a la colectividad se fundamenta en el deber constitucional del Estado de intervención en la economía y de interés general y público que reviste la industria de los hidrocarburos.

Consideró que la marcación de hidrocarburos no constituye un servicio para efectos del IVA y, por ende, no está gravado con este gravamen. Aclaró que, en el caso de la marcación de combustibles, los «*actos positivos*» que lleva a cabo Ecopetrol no son a favor de un tercero específico, ni siquiera son a favor del Ministerio de Minas y Energía. Por el contrario, son «*actos positivos*» para mitigar los efectos negativos del contrabando y hurto de combustibles, de ahí que no exista el elemento de «*a favor de un tercero*» previsto en la definición del concepto de servicio para efectos del IVA y que, de existir, dicho tercero terminaría siendo toda la población colombiana que se beneficia de la legalidad de los combustibles que se comercializan en Colombia.

Reiteró que ninguno de los clientes de Ecopetrol que adquiere combustibles contrata la marcación. Que simplemente el cliente debe aceptar, por mandato legal, que Ecopetrol le puede vender los combustibles, siempre y cuando estén debidamente marcados.

Dijo que no existe pago de una contraprestación en la labor de marcación, aunque sea claro que Ecopetrol incurre en erogaciones para llevarla a cabo y que, por esa razón, se haya incluido el componente de marcación en la estructura de precios del combustible. Sin embargo, esto no significa que exista una remuneración, porque, en realidad, se trata de un mayor valor del costo del precio del combustible que es asumido económicamente por el consumidor final cuando adquiere el producto en las estaciones de servicio. De manera que, se trata de un reintegro de los costos en los que incurre Ecopetrol en la ejecución de las actividades de marcación. Y, destacó que el hecho de que la marcación sea delegable a terceros no cambia la conclusión de que no se trata de un servicio para efectos del IVA.



En adición, dijo que los actos enjuiciados están viciados de falsa motivación, porque la demandada establece que la marcación de combustibles es un servicio sujeto al IVA, por el nombre de la cuenta contable en la cual Ecopetrol registró la recuperación de los costos de marcación denominada «*servicio de marcación de combustibles*». Todo lo cual evidencia el desconocimiento del principio de justicia, y de prevalencia de lo sustancial sobre lo formal.

3. Ecopetrol corrigió la declaración objetada y rechazó el valor del arancel que inicialmente había tomado como impuesto descontable

Indicó que en la declaración de corrección se excluyó el arancel de importación que había sido llevado de manera indebida como impuesto descontable, sin embargo, la Administración asegura que ello no está probado.

Explicó que el arancel de 587 millones no fue registrado en su totalidad como IVA descontable, pues se le aplicó el porcentaje de proporcionalidad, lo cual dio como resultado que 451 millones se hubieran declarado erróneamente y que luego fueran desconocidos voluntariamente con la corrección. De manera que, no es procedente que la DIAN pretenda modificar nuevamente la declaración para rechazar 587 millones del IVA descontable, puesto que la actora no tomó la totalidad del arancel como descontable.

4. Improcedencia de la sanción por inexactitud.

Se opuso a la imposición de la sanción porque la declaración fue presentada con fundamento en hechos completos y cifras veraces, además su contenido está soportado en una interpretación razonable de las leyes tributarias pertinentes, de manera que existe una diferencia de criterios respecto del derecho aplicable.

Oposición de la demanda

La parte **demandada** controvertió las pretensiones propuestas en la demanda, con base en los siguientes argumentos⁴.

En lo que respecta al **desconocimiento de los ingresos exentos por ventas a sociedades de comercialización internacional**, dijo que los certificados manuales al proveedor Nro. 498 del 8 de octubre de 2013, 501 del 15 de octubre de 2013 y 512 del 7 de noviembre de 2013 no pueden considerarse válidos, por no haberse probado la imposibilidad de expedirlos de manera electrónica, y por tanto, se incumplió lo previsto en el parágrafo 2 del artículo 5 del Decreto 2685 de 1999.

Respecto a la **marcación de hidrocarburos**, dijo que correspondía a un servicio que, al no estar expresamente excluido, está gravado con IVA. Que cuando Ecopetrol realiza la labor, actividad o trabajo de marcar el combustible presta un servicio, sin importar que dicha prestación derive de una obligación legal, pues se constituye en una obligación de hacer. Afirmó que la demandante asevera que no existe un tercero contratante, no obstante, dejó de lado que su producción es vertical, es decir, que el combustible adicionado con la marcación está bajo su entera cadena de producción, de ahí que al no haber un tercero no implica que el IVA no se cause.

⁴ Fls. 226 a 253 del cuaderno principal.



Esgrimió que el consumidor adquirente del combustible si paga por el servicio de marcación, comoquiera que dentro del precio del combustible se liquida ese componente. De tal manera que, en últimas, el servicio se presta para el adquirente del producto, así se realice con anterioridad a la venta del combustible.

Añadió que sí se presenta una contraprestación del servicio, porque esta corresponde al reconocimiento que hace el Estado a Ecopetrol, al incluir la marcación dentro de la estructura de precios de los combustibles, según lo establece el artículo 9 del Decreto 1503 de 2002. Precisó que el hecho de que la contraprestación sirva para reconocer los costos asumidos por Ecopetrol para la marcación del combustible no desnaturaliza que dicha contraprestación no exista. Que la teoría de Ecopetrol implicaría que cada vez que una empresa decidiera vender al precio del costo, el IVA no se generaría, lo cual no es lógico en la dinámica tributaria, más cuando existe la prestación del servicio y algún tipo de remuneración.

Consideró importante tener en cuenta que el IVA es de carácter real, de manera que cuando la demandante presta el servicio de marcación debe causar el impuesto de manera instantánea y que el hecho de que la prestación de tal servicio se le haya endilgado por una entidad del gobierno no implica que sea excluido del IVA. Recordó que las exenciones y exclusiones son beneficios fiscales, por lo que su interpretación y aplicación debe ser restrictiva y que, en este caso, ello no se observaba, toda vez que el servicio de marcación no aparece señalado en los artículos 424 y 476 del Estatuto Tributario, que tratan sobre bienes y servicios excluidos del IVA.

Argumentó que la justificación de la demandante para considerar que el servicio de marcación no está sujeto al IVA por corresponder a una actividad ejercida por mandato legal, se desvirtúa con lo previsto en el artículo 2.2.1.1.2.2.4.4. del Decreto 1073 de 2015, que permite la tercerización de la marcación.

Sostuvo que los actos acusados no son contrarios al principio de buena fe ni al artículo 683 del Estatuto Tributario, puesto que no se expidieron de forma caprichosa sino con sustento en las normas vigentes, que permiten concluir que el servicio de marcación está gravado con IVA.

Añadió que, con los actos enjuiciados, no se pretende modificar la estructura de los precios de los combustibles, pues lo que se hace en este caso es determinar si un servicio prestado por Ecopetrol causa o no el IVA, función que es competencia de la DIAN. Agregó que, el hecho de que el Ministerio de Minas y Energía no haya incluido en la estructura de precios del combustible el IVA por la marcación, no implica que ese impuesto no se cause. Esto, porque ese ministerio no es competente para decidir cuándo se causa un impuesto y, en adición, porque la causación de los tributos es un elemento con reserva legal, y comoquiera que el legislador determinó que toda prestación de servicio en el territorio nacional está gravado con IVA, el servicio de marcación genera el tributo bajo análisis.

Precisó que cuando la DIAN se refirió a que Ecopetrol registró valores en la cuenta 4204 «servicios» lo hizo como argumento de refuerzo para indicar que, en este caso, hasta la propia demandante consideró contablemente a la marcación como un servicio.

Defendió la procedencia de la **sanción por inexactitud** porque la actora cometió hechos sancionables con dicha penalidad (inclusión de ingresos por ventas y servicios que



en realidad no eran excluidos), sin que exista una diferencia de criterios respecto del derecho aplicable, en tanto que no se está en presencia de normas que sean oscuras, confusas ni de difícil comprensión.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos administrativos enjuiciados. A título de restablecimiento del derecho, reliquidó el IVA por el bimestre 5 del año 2013 a cargo de la demandante. Todo lo anterior, sin condenar en costas.

En lo que tiene que ver con los **ingresos exentas por ventas a sociedades de comercialización internacional**, advirtió que la razón de la Administración para confirmar la glosa fue el hecho de que no existiera prueba de que la totalidad de la mercancía se hubiere exportado. Sin embargo, este argumento no se expuso ni en el requerimiento especial ni en la liquidación oficial de revisión, por lo que se vulneró el principio de correspondencia, así como el debido proceso de la actora, en la medida en que no pudo controvertir dicho fundamento.

En todo caso, manifestó que le asistía razón a la demandante cuando aseguraba que no debía soportar las consecuencias de la expedición de los certificados al proveedor en forma manual. Esto, porque las sociedades de comercialización internacional son quienes deben expedir el certificado al proveedor conforme a las especificaciones allí establecidas. Más aún cuando, en este caso, la Administración aceptó que la contribuyente expidió la factura y la registró en el momento de la causación del IVA, que las sociedades de comercialización internacional recibieron la mercancía y que existe un certificado de proveedor que así lo respalda. En consecuencia, anuló la glosa de la DIAN.

En lo que tiene que ver con la **marcación y su carácter de servicio gravado con IVA**, esgrimió que, conforme a la definición de servicio para efectos del IVA, prevista en el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, sí corresponde a una actividad, labor o trabajo prestado por una persona jurídica, puesto que esto se desprendía del procedimiento de marcación. Sin embargo, no se cumplía el elemento de la definición de servicios, relativo a que la prestación de la actividad no guardara una relación laboral con quien la contrata. Lo anterior, ya que esto supone que debe primar un contrato, que es la fuente de la obligación para quien presta el servicio, y que en este caso no existía discusión en el hecho de que la marcación de hidrocarburos en cabeza de Ecopetrol se derivaba de una imposición emanada del ordenamiento jurídico (artículo 3 del Decreto 1503 de 2002) y no de una relación contractual, todo lo cual fue reafirmado por el Ministerio de Minas y Energía, de manera que este elemento quedaba desvirtuado.

Añadió que el elemento relacionado con la obligación de hacer sí se cumplía, en tanto que la marcación consistía en la adición del aditivo al combustible, la cual no implicaba la transferencia de la propiedad sobre el hidrocarburo. Finalmente, en lo que tenía que ver con el requisito de la contraprestación, adujo que el componente de marcación en la estructura del precio del combustible propende únicamente por la recuperación de costos incurridos y los esfuerzos técnicos desplegados para cumplir con la obligación legal de la marcación. Y, además, que la DIAN no demostró que la tarifa de marcación tuviera la finalidad de lucrar a Ecopetrol o que significara para ella una retribución económica por la actividad prestada que fuese susceptible de generarle algún tipo de rentabilidad.



Por último, aclaró que, aunque en los alegatos de conclusión la DIAN había solicitado la aplicación de la sentencia 104 del 20 de noviembre de 2020, expedida por la Subsección B de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en la que se negaron las pretensiones en un caso con similitud fáctica y jurídica, tal precedente no se seguía, en aplicación de la autonomía judicial y ante la consideración de que la marcación no configura un servicio para efectos del IVA. En esa medida, declaró la nulidad de la glosa de la DIAN.

Sobre el **rechazo del arancel tomado como impuesto descontable**, señaló que, aunque la DIAN no hizo alusión a este aspecto en la oposición a la demanda, era procedente aclarar que, de acuerdo con la resolución del recurso, la DIAN no desconoció la corrección efectuada por la contribuyente mediante la cual descontó el valor de \$451.288.000 del renglón impuestos descontables, por el contrario, lo que reprochó la demandada fue que se no se haya disminuido en la suma de \$587.051.000.

Después de valorar las pruebas obrantes en el expediente, determinó que no existía congruencia entre los argumentos de la actora y los elementos probatorios, puesto que si bien indicó que había aplicado la proporcionalidad sobre el valor de \$587.051.000 (arancel), lo que resultó en 451 millones, lo cierto era que de las pruebas se deducía que tal prorrateo no fue realizado, pues se llevó como descontable el valor total por \$2.559.541.000 (\$1.972.490.000 que correspondía al valor del IVA pagado en la importación, más \$587.051.000 por el valor del arancel). Por tanto, confirmó la glosa de la DIAN en este asunto.

En lo que tiene que ver con la **sanción por inexactitud** consideró que era procedente porque quedó demostrado que debía rechazarse de la suma de los impuestos descontables el valor del arancel pagado por la importación y, además, que no existe una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable o una indebida valoración probatoria al imponer la penalidad. En todo caso, dijo que la sanción debía reducirse proporcionalmente en relación con los cargos de nulidad que sí prosperaron.

Ordenó no condenar en costas, por no encontrarse probada su causación.

Recursos de apelación

La **demandante** apeló la sentencia de primera instancia, únicamente, en lo que tiene que ver con el cargo del arancel pagado en el proceso de importación que fue tomado como impuesto descontable y la sanción por inexactitud impuesta sobre respecto de esa glosa.

Sustentó su inconformidad en que el cargo sobre el arancel pagado no fue objetado por la DIAN en la contestación de la demanda y, en consecuencia, el análisis efectuado en la sentencia de primera instancia constituye una violación al principio de congruencia. Precisó que Ecopetrol aportó pruebas y argumentos en el escrito de la demanda, los cuales no fueron objetados o cuestionados por la DIAN en las oportunidades procesales que tuvo para ello. De ahí que, si bien los efectos de la confesión de que trata el artículo 97 del Código General del Proceso no son aplicables a este asunto, lo cierto es que, si la DIAN no estaba de acuerdo con las pruebas y los argumentos esbozados en la demanda, la contestación era la oportunidad adecuada para haberlos desvirtuado. Por lo anterior, solicitó levantar la sanción por inexactitud en relación con esta glosa.



La **demandada** apeló la sentencia para que se revoque en lo que tiene que ver con el rechazo de (i) los ingresos exentos por ventas realizadas por Ecopetrol a sociedades de comercialización internacional, (ii) los ingresos excluidos por la marcación de combustibles y, finalmente, (iii) la sanción por inexactitud.

Respecto de la **venta a sociedades de comercialización internacional**, dijo que «es erróneo el argumento de la sentencia al afirmar que le asiste la razón al demandante en cuanto aduce que no debe soportar las consecuencias de la expedición de los certificados al proveedor en forma manual, pues verificado los argumentos de los actos demandados, se tiene que se fundan en la Resolución 107 de 2013, el cual aplica a las Sociedades de Comercialización Internacional quienes deben expedir el certificado conforme a las especificaciones de la Administración, de manera que su incumplimiento no debe ser soportado por el proveedor». (Subrayado y énfasis del texto original).

Agregó que no se le dio el valor probatorio correspondiente al artículo 40-6 del Decreto 2685 de 1999 y que no se vulneró el principio de correspondencia debido a que lo que hicieron los actos acusados fue aclarar que, además de todos «los argumentos de incumplimientos en la expedición de los CP», no se podía determinar cuáles fueron las exportaciones realizadas. A su vez, citó los artículos 420, 429, 479 y 481 del Estatuto Tributario, 40-6 del Decreto 2685 de 1999, 1, 2 y 3 de la Resolución 107 de 2013 de la DIAN, así como el Concepto Nro. 015937 del 29 de mayo de 2013 de la misma entidad. Con base en ello, adujo que al no existir contingencia o haberse probado la imposibilidad de expedir los certificados al proveedor de manera electrónica por parte de las sociedades de comercialización internacional, no podían considerarse válidos por incumplirse lo previsto en el parágrafo 2 del artículo 5 del Decreto 2685 de 1999.

En lo que tiene que ver con la **marcación de hidrocarburos**, reiteró los argumentos expuestos en la demanda y agregó que la conclusión del Tribunal es equivocada porque cuando Ecopetrol realiza dicho procedimiento ello configura la prestación de un servicio, sin importar que se derive de una obligación legal. Reiteró que la actora señala que no existe un tercero que contrate la marcación, pero que se olvida de que su producción es vertical, es decir, la marcación está bajo su entera cadena de producción, «caso en el cual, al no haber un tercero no implica que el IVA no se cause».

En todo caso, argumentó que el servicio de marcación se presta al consumidor del combustible, comoquiera que dentro de su precio se liquida dicho servicio. Además, que sí existe el elemento de la contraprestación, en tanto que corresponde al reconocimiento que el Estado hace a Ecopetrol dentro de la estructura de precios de los combustibles, según lo señala el artículo 9 del Decreto 1503 de 2002, unificado en el Decreto Reglamentario 1073 de 2015. Insistió que el hecho de que la contraprestación sirva para reconocer los costos asumidos por la actora para la marcación del combustible no desnaturaliza la contraprestación.

Manifestó que el servicio de marcación no está expresamente excluido del IVA y que la justificación que da Ecopetrol para considerar que no está sujeto al impuesto, es decir, que sea una actividad ejercida por mandato legal, se desvirtúa teniendo en cuenta que puede ser tercerizada. En adición, sostuvo que no pretende alterar los precios de los combustibles y que el hecho de que el IVA no se haya incluido en la estructura de precios no significa que no se cause.

Con fundamento en lo anterior, defendió la procedencia de la **sanción por inexactitud**, y agregó que no se presenta una diferencia de criterios respecto del



derecho aplicable, pues las normas que rigen este caso no son obscuras, confusas o de difícil comprensión.

Oposición al recurso de apelación

Las partes no se pronunciaron sobre los recursos de apelación.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sección Cuarta del Consejo de Estado decidir los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada en contra de la sentencia de primera instancia, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos enjuiciados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas de Ecopetrol S.A., correspondiente al bimestre 5 del año 2013, y le impuso la sanción por inexactitud.

Atendiendo a los cargos expuestos en los recursos de apelación formulados por las partes, los problemas jurídicos a resolver en esta instancia se concretan en establecer: (i) si la sentencia del Tribunal vulneró el principio de congruencia en relación con la glosa de los impuestos descontables, y, en adición, si resultan procedentes: (ii) los ingresos exentos derivados de la venta a sociedades de comercialización internacional, (iii) los ingresos por operaciones excluidas derivadas de la marcación de hidrocarburos, y (iv) la sanción por inexactitud.

1. Sobre la supuesta falta de congruencia de la sentencia de primera instancia por haberse pronunciado sobre la procedencia del impuesto descontable

Esta Judicatura⁵ ha entendido el principio de congruencia como la armonía que debe existir entre la parte motiva y la resolutive de la sentencia (congruencia interna, artículo 187 del CPACA), así como la correlación entre la litis planteada por las partes, en su demanda y contestación, y lo decidido por el juez (congruencia externa, artículo 281 del Código General del Proceso). Este principio tiene como objetivo que «*los extremos procesales obtengan una decisión acorde con el debido proceso y que resuelva acertadamente la controversia que le plantearon al juzgador sin incurrir en órdenes que excedan o menoscaben las pretensiones o desatiendan las excepciones formuladas por el extremo pasivo (sentencias del 29 de abril de 2020, exp. 22085, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto, y exp. 24915, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez)*»⁶.

De lo anterior, se desprende entonces que una sentencia resulta incongruente cuando excede lo solicitado en la demanda (ultrapetita), reconoce algo que no se solicitó (extrapetita)⁷ o deja de pronunciarse sobre alguno de los extremos de la litis (mínima o infrapetita).

⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 25 de mayo de 2023, Exp. 27174, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁶ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 14 de agosto de 2013, Exp. 18580, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁷ Sobre el particular, ver Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 16 de septiembre de 2010, Exp. 16605, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



En el caso concreto, la compañía demandante alega que la sentencia de primera instancia es incongruente, en la medida en que se pronunció sobre la procedencia del impuesto descontable por concepto del arancel pagado en un proceso de importación, pese a que, en la oposición a la demanda, la entidad demandada no presentó excepciones de fondo o argumentos de defensa sobre ese asunto.

Pues bien, la Sala considera que el cargo de apelación no está llamado a prosperar, porque el Tribunal con el pronunciamiento que realizó sobre la glosa del impuesto descontable, no excedió lo solicitado en la demanda, ni reconoció algo que no se solicitó, y en últimas, tampoco se alejó del objeto del debate litigioso. De ahí que no sea incongruente.

La providencia apelada debía pronunciarse sobre el asunto bajo análisis puesto que hacía parte de los cargos de nulidad contenidos en el concepto de violación de la demanda y, además, porque fue objeto de discusión en sede administrativa, según se desprende de los actos acusados. El hecho de que la demandada no se haya pronunciado sobre la procedencia del impuesto descontable en la oposición de la demanda no cambia esta conclusión.

En efecto, no debe perderse de vista que la contestación de la demanda es una oportunidad procesal que tiene la parte demandada para ejercer el derecho de defensa, pedir pruebas y proponer excepciones, de manera que, si no presenta oposición o incurre en omisión de argumentos de defensa sobre las glosas de los actos acusados, esto no implica la prosperidad de los cargos de nulidad, además porque como lo reconoce el demandante en la apelación, esas falencias no implican confesión de la entidad fiscal, por mandato de los artículos 217 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 195 del Código General del Proceso, «[n]o valdrá la confesión de los representantes de las entidades públicas cualquiera que sea el orden al que pertenezcan o el régimen jurídico al que estén sometidas».

El cargo de apelación formulado por la parte actora no prospera.

2. Sobre la procedencia de ingresos exentos por ventas a sociedades de comercialización internacional

La Administración reclasificó de exentos a gravados con IVA los ingresos registrados por la actora en su declaración privada provenientes de las ventas realizadas a sociedades de comercialización internacional.

El Tribunal decretó la nulidad de esta decisión administrativa, en cuanto consideró que, con ella, la entidad demandada vulneró el principio de correspondencia, así como el debido proceso y el derecho de defensa de la demandante. Esto, porque evidenció que en la resolución del recurso de reconsideración, se confirmó esta glosa con fundamento en un argumento novedoso, que no había sido expuesto ni en el requerimiento especial ni en la liquidación oficial, relativo a que la actora no demostró que la totalidad de los bienes vendidos se hubieran exportado, dentro del plazo establecido en el numeral 6 del artículo 40-5 del Decreto 2685 de 1999, adicionado por el artículo 2 del Decreto 380 de 2012.

La demandada apeló esta decisión. A estos efectos, indicó que no se desconoció el principio de correspondencia, pues lo que hizo la resolución del recurso fue aclarar que, «además de todos los argumentos de INCUMPLIMIENTO en la expedición de los CP, no se puede determinar cuáles fueron sus exportaciones». En adición, la demandada aseguró que



es erróneo el argumento de la sentencia apelada en cuanto a que la compañía actora no debe soportar las consecuencias de la expedición manual de los certificados al proveedor y, en todo caso, que no se tuvo en cuenta lo dispuesto en el artículo 40-6 del del Decreto 2685 de 1999, adicionado por el artículo 2 del Decreto 380 de 2012.

Para resolver, la Sala iniciará por decidir el cargo referente a la violación del principio de correspondencia puesto que, en caso de comprobarse su vulneración, ello sería suficiente para negar el cargo de apelación y confirmar la sentencia impugnada en cuanto a la procedencia de los ingresos exentos por ventas a sociedades de comercialización internacional.

2.1. Sobre la vulneración al principio de correspondencia

El principio de correspondencia, previsto en el artículo 711 del Estatuto Tributario, exige que la liquidación oficial de revisión debe contraerse a los hechos analizados en el requerimiento especial o en su ampliación, pues ese acto preparatorio fija por primera vez los puntos en desacuerdo de la Administración respecto a la declaración presentada por el contribuyente o responsable, con base en los cuales revela los hechos que considera inexactos y cuestiona la presunción de veracidad del denunciado privado. El objetivo de esta disposición legal es garantizar la identidad de los hechos esgrimidos por la DIAN «*de tal forma que el contribuyente pueda plantear su defensa frente a las objeciones de la liquidación oficial mediante la presentación de los argumentos y pruebas que estime conveniente para justificar los términos de su declaración, y no se vea sometido a una glosa que no tuvo oportunidad de controvertir antes de la liquidación oficial*»⁸.

Esta Sección⁹ ha señalado, de forma reiterada y pacífica, que el principio de correspondencia también debe ser acatado en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, debido a que agota la discusión en sede administrativa y, por lo tanto, debe guardar coherencia con los hechos controvertidos en la actuación administrativa. Todo lo anterior, sin perjuicio de que la Administración pueda adicionar, mejorar o profundizar su posición inicial en sustento de una glosa propuesta en el requerimiento especial¹⁰.

No obstante, resulta muy relevante precisar que la facultad con que cuenta la Administración para mejorar o adicionar la argumentación fáctica y jurídica que sustenta las glosas propuestas en el requerimiento especial no significa, de ninguna manera, que pueda cambiarla o modificarla integralmente en las etapas posteriores del proceso de determinación oficial. Esto es así, porque, en tal escenario, la liquidación oficial de revisión o la resolución que pone fin a la discusión en sede administrativa, según el caso, no guardarían coherencia ni consistencia con los hechos, motivos y fundamentos jurídicos controvertidos en las etapas previas del proceso de determinación oficial. Por el contrario, constituirían un cambio diametral

⁸ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 9 de diciembre de 2020, Exp. 21999, C.P. Milton Chaves García.

⁹ Al respecto ver, entre muchas otras, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencias del 23 de agosto de 2012, Exp. 18306, C.P. William Giraldo Giraldo, del 28 de diciembre de 2013, Exp. 19527, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 18 de marzo de 2021, Exp. 23743 y del 10 de junio de 2021, Exp. 24283, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 3 de noviembre de 2022. Exp. 25202. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Sobre el mismo asunto, ver las sentencias del 21 de febrero de 2019, Exp. 22510, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 9 de diciembre de 2020, Exp. 21999, C.P. Milton Chaves García.



de la situación fáctica y jurídica del contribuyente, creada con la expedición del requerimiento especial, que debe mantenerse a lo largo del procedimiento tributario.

Así, lo ha entendido esta Sección en varias ocasiones, entre estas, se destaca las sentencias del 28 de noviembre de 2013 (Exp. 19527, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia)¹¹, del 18 de marzo de 2021 (Exp. 23743, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello)¹², y del 10 de junio de 2021 (Exp. 24283, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto)¹³, en las que se sentó como criterio jurisprudencial que el principio de correspondencia y, correlativamente, el debido proceso y los derechos de defensa y contradicción, se vulnera cuando, en la liquidación oficial o en la resolución del recurso, la DIAN modifica la argumentación y los fundamentos fácticos y jurídicos a partir de los cuales motivó los actos administrativos previos, dando lugar a una nueva discusión frente a la que el contribuyente no tuvo oportunidad de contradecir con ocasión de la respuesta al requerimiento especial o del recurso de reconsideración.

En armonía con lo anterior, esta Sección¹⁴ también ha advertido que la Administración vulnera el principio de correspondencia y, con ello, el debido proceso de los administrados en los eventos en los que, en el término para resolver el recurso de reconsideración, practica pruebas de oficio sin correrle traslado al administrado, mediante las cuales incluye hechos diferentes a los que fueron objeto de discusión en las etapas previas del procedimiento de determinación oficial.

2.1.1. Caso concreto

Descendiendo al caso concreto, se tiene que, en el **requerimiento especial**¹⁵, la DIAN:

- i) Reclasifica de ingresos exentos a gravados la suma de **\$27.036.477.069**, derivados de los certificados al proveedor (Nros. 6401001941343, 6401001981097, 6401002005399, 6401001970704, 6401001970711, 6401001970729, 6401001970750, 6401001970768, 6401001970775, 6401001970782, 640100212263, 6401002006516, 6401002193626, 6401001986500, 6401002068541, 6401001947801, 6401003020966, 6401003021079, 6401003021140, 6401003021290, 6401003021309, 6401003076792, 6401001980257, 6401001980271, 6401001980296, 6401001980375, 6401001981461, 6401001981501, 6401001981517, 6401001981635, 6401001981651, 6401001981746, 6401001981753, 6401001992788, 6401001992851, 6401001992939, 6401001993073, 6401001993098, 6401002403884, 6401002403956, 6401002405794, 6401002405880, 6401002407934, 6401002408900, 6401002408925, 6401002408964, 6401002408971, 6401002409020, 6401002409195, 6401002409203, 6401002409267, 6401001977425,

¹¹ La Sección determinó que se había vulnerado el principio de correspondencia porque, para sustentar una glosa relacionada con el desconocimiento de la exención del IVA por servicios exportados, en la resolución del recurso la DIAN se fundamentó, en el incumplimiento de un requisito legal de la exención que ya había sido considerado cumplido en el requerimiento especial (i.e. que el servicio se hubiera utilizado en el exterior), razón por la cual ni siquiera había sido objeto de debate en el acto de determinación oficial.

¹² La Sala consideró vulnerado el principio de correspondencia y el debido proceso, al advertir que, en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, pese a haber reconocido la indebida aplicación de las normas en las que debió fundarse la liquidación oficial y el requerimiento especial, la DIAN intentó enmendar tal irregularidad mediante la aplicación de la norma adecuada, lo cual a su vez produjo que se modificaran aspectos de la declaración privada del contribuyente que no fueron objeto de discusión en las etapas previas del proceso de determinación oficial.

¹³ Esta Sala declaró la vulneración del principio de correspondencia, ante la constatación de que, en la liquidación oficial, la DIAN había cambiado la argumentación y el fundamento normativo para rechazar una deducción en el impuesto a la renta propuesta en el requerimiento especial.

¹⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 3 de diciembre de 2020, Exp. 23868 de 2020, C.P. Milton Chaves García y del 3 de agosto de 2023, Exp. 26528, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁵ Fls. 393 a 406 de los antecedentes administrativos.



6401002126921, 6401002126937, 6401002126969, 6401002127057, 6401002127136, 6401002139943, 6401002139950, 6401002139991, 6401002140027, 6401002140059, 6401002150433, 6401002150505, 6401002150662, 6401002150702, 6401002151171, 6401002151227, 6401002151306, 6401002151352), emitidos por las sociedades de comercialización internacional (AUSTRALIAN BUNKER SUPPLIERS C.I., BULL PETROLEUM S.A.S. CI, CI TRENACO COLOMBIA S.A.S., C.I. IMPORTEX S.A., C.I. COMERGROUP S.A., C.I. INTERNATIONAL FUEL OIL LTDA., CI PRINCES LTDA., C.I. QUALITY BUNKERS SUPPLU S.A.S., C.I. VANOIL, CODIS COLOMBIANA DE DISTRIBUCIONES Y SERVICIOS S.A., PETROCOSTA C.I. S.A.), a favor de Ecopetrol.

Sobre estas certificaciones, la demandada consideró, con fundamento en los artículos 40-5 (numeral 3) del Decreto 2685 de 1999¹⁶ y 3 de la Resolución 000107 de 2013 de la DIAN, que no constituían un documento idóneo para demostrar la exención del IVA, prevista en la letra b.) del artículo 481 del Estatuto Tributario. Lo anterior, puesto que «*Los ingresos por \$27.036.477.069, relacionados en el numeral primero del presente acto, al no estar soportados con los respectivos Certificados al Proveedor correspondientes al quinto bimestre de 2013, generando un impuesto sobre las ventas de \$4.325.836.331¹⁷*» (Subrayado de la Sala).

- ii) Reclasifica de ingresos exentos a gravados la suma de **\$73.178.498.** derivados de los certificados al proveedor (Nros. 498, 501 y 512) emitidos por la sociedad de comercialización internacional C.I. QUALITY BUNKERS SUPPLY S.A.S. al considerar, con fundamento en el artículo 2 de la Resolución Nro. 000107 del 12 de junio de 2013, que carecían de prueba idónea porque los certificados al proveedor fueron emitidos de manera manual.

En la respuesta al requerimiento especial, la demandante enfocó su defensa argumentando, en esencia, que la expedición extemporánea del certificado al proveedor, así como la forma en la que se profiere (manual o electrónica), constituyen una infracción a las obligaciones de la sociedad de comercialización internacional, que no es imputable al vendedor de los bienes. De manera que, la extemporaneidad de la certificación y su expedición en forma manual no podían afectar la exención del IVA ni la vigencia fiscal en la que esta se configura.

En la liquidación oficial de revisión, la DIAN desestimó los argumentos expuestos por la compañía actora en la respuesta al requerimiento especial, para lo cual reiteró que la exención del IVA respecto a los ingresos derivados de ventas a sociedades de comercialización internacional era improcedente, debido a la extemporaneidad y a la expedición manual de los certificados al proveedor.

En el recurso de reconsideración, presentado el 2 de agosto de 2017, Ecopetrol insistió con lo expuesto en la respuesta al requerimiento especial.

Ahora bien, **en la resolución del recurso de reconsideración**, la Administración consideró que:

- i) Frente a la reclasificación de ingresos exentos a gravados por la suma de **\$27.036.477.069** (que había sido sustentada en la **extemporaneidad** de los certificados al proveedor), la DIAN inició por señalar que la presunción prevista en el artículo 40-6 del Decreto 2685 de 1999¹⁸, según la cual «*Se presume que el proveedor efectúa la exportación, desde el momento en que la Sociedad de Comercialización Internacional recibe las mercancías y expide el Certificado al Proveedor*», admitía prueba

¹⁶ Adicionado por el artículo 2 del Decreto 380 de 2012.

¹⁷ Página 14. Requerimiento especial.

¹⁸ Adicionado por el artículo 2 del Decreto 380 de 2012.



en contrario. En ese sentido, enfatizó en que «al tratarse de una presunción que admite prueba en contrario, se observa que está demostrado en el expediente que: i) el contribuyente expidió la factura, ii) la registró en el momento de la causación del impuesto, iii) que se recibió la mercancía por parte de las sociedades de comercialización internacional y iv) que existe un certificado al proveedor que lo respalda»¹⁹.

No obstante, a continuación, precisó que «**no aparece probado que la totalidad (sic) mercancía vendida a las sociedades de comercialización internacional efectivamente se haya exportado** – lo cual se echa de menos por cuanto era un requisito que se debía acreditar en virtud de lo previsto en los artículos 479 y en el literal b) del artículo 481 del E.T., razón por la cual, se ofició a la Subdirección de Gestión de Tecnología, Información y Telecomunicaciones, las cuales (sic) responden mediante correo electrónico del 14 de junio de 2018, del cual se concluye que de la información que reposa en la base de datos de exportaciones – Muisca, la (sic) siguiente (sic) sociedad de comercialización internacional, **no reportan declaraciones de exportación** en el periodo de tiempo (sic) comprendido entre el 1 de noviembre de 2013 y el 1 de julio de 2014, término que comprende los (6) meses que establece el numeral 6 del artículo 40-5 del Decreto 2685 de 1999, para que las sociedades de comercialización internacional realicen la exportación de la mercancía contados a partir de la fecha de expedición del correspondiente certificado al proveedor (folios 687 a 696):

NIT	SCI
835.000.629	AUSTRALIAN BUNKER SUPPLIERS C.I.
900.015.071	C.I. COMERGROUP S.A.
802.024.011	C.I. INTERNATIONAL FUEL OIL LTDA.
900.346.136	C.I. QUALITY BUNKERS SUPPLU S.A.S.
806.004.930	C.I. VANOIL
806.005.826	CODIS COLOMBIANA DE DISTRIBUCIONES Y SERVICIOS S.A.
806.008.335	PETROCOSTA C.I. S.A.

En lo que respecta a las sociedades BULL PETROLEUM S.A.S. NIT. 900.383.453; CI TRENACO COLOMBIA S.A.S. NIT. 900.185.261; C.I. IMPORTEX S.A. NIT. 800.116.871 y CI PRINCES LTDA NIT. 860.532.193 de acuerdo a la información antes mencionada, se observa que sí reportan declaraciones de exportación (...) pero desafortunadamente no relacionan dentro de los documentos soportes (salvo un certificado al proveedor que corresponde a la sociedad BULL PETROLEUM S.A.S. (sic) NIT. 900.383.453), alguno de los certificados al proveedor cuestionados por la Dirección Seccional tal y como se puede evidenciar en los folios 690 a 750, razón por la cual tampoco podrán ser reconocidos dichos valores como ventas de bienes exentos²⁰».

Con base en lo expuesto, la Administración concluyó que «En consecuencia, al no acreditarse el cumplimiento de los requisitos que le dan la calidad de bien exento; se deberá confirmar la glosa con respecto a las anteriores operaciones, precisando por consiguiente que no se evidencia violación alguna a los principios de la buena fe y de prevalencia de la sustancia sobre la forma»²¹.

Con todo, determinó que la sociedad comercializadora internacional BULL PETROLEUM S.A.S. C.I. sí reportaba una declaración de exportación en el periodo del 1 de noviembre de 2013 y el 1 de julio de 2014, acompañada como soporte del certificado al proveedor Nro. 6401001970704 del 5 de noviembre de 2013 por valor de \$997.639.000, por lo que reconoció esa suma como ingreso exento del IVA.

- ii) En cuanto a la reclasificación de ingresos exentos a gravados por la suma de **\$73.178.498**, (relativo a los certificados al proveedor expedidos por la sociedad de comercialización internacional C.I. QUALITY BUNKERS SUPPLY S.A.S., cuyo valor probatorio había sido negado por haberse expedido **manualmente**), la DIAN adujo que

¹⁹ Página 13, resolución recurso de reconsideración.

²⁰ Páginas 13 y 14, resolución recurso de reconsideración.

²¹ Fl. 93 del cuaderno principal.



se evidenciaba que la mercancía había sido vendida por la actora a la mencionada sociedad «y que no hay prueba que la mercancía hay (sic) sido exportada». Adicionalmente, agregó que «no obstante, es necesario pronunciarse sobre la validez de esos certificados al proveedor manuales», frente a lo cual, luego de citar el parágrafo 2 del artículo 5 del Decreto 2685 de 1999, los artículos 1, 2 y 7 de la Resolución 000107 del 12 de junio de 2013 y el Concepto Nro. 065124 del 11 de octubre de 2013 de la DIAN, concluyó que «la exigencia de los certificados al proveedor electrónicos» le era aplicable a dichos documentos, «por lo que al no existir contingencia o haberse probado la imposibilidad de expedir los mencionados certificados al proveedor de manera electrónica, no podrán ser considerados como válidos al incumplirse lo previsto en el parágrafo 2 del artículo 5 del Decreto 2685 de 1999 y en (sic) por ende se deberá confirmar el desconocimiento como ingresos exentos el valor de \$73.178.498»²². (Subrayado de la Sala).

Por último, la Administración resaltó que «Finalmente, se precisa que el incumplimiento en el término de expedición en los certificados al proveedor por parte de las sociedades de comercialización internacional tal y como lo dice el recurrente solo es una conducta imputable a estas últimas, por lo que deberán ser sancionadas conforme lo previsto en el numeral 1.7 del artículo 501-2 del Decreto 2685 de 1999»²³. (Subrayado de la Sala).

A partir del recuento de lo acaecido en sede administrativa, para efectos, de claridad, la Sala considera necesario hacer las siguientes precisiones:

- Tanto en el requerimiento especial, como en la liquidación oficial de revisión, la reclasificación de exentos a gravados de los ingresos derivados de ventas a sociedades de comercialización internacional se basó, única y exclusivamente, en que estaban soportados en certificados al proveedor expedidos extemporáneamente o en forma manual. Nada se dijo sobre la efectiva exportación de los bienes vendidos por Ecopetrol.
- Ahora bien, la motivación expuesta en la resolución del recurso de reconsideración para reclasificar de exentos a gravados los ingresos por ventas a sociedades de comercialización internacional, se resume así:

Frente a los ingresos que, en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, habían sido reclasificados por estar soportados en certificados al proveedor expedidos extemporáneamente	Frente a los ingresos que, en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, habían sido reclasificados por estar soportados en certificados al proveedor expedidos manualmente
<p>La expedición extemporánea de los certificados al proveedor es una conducta imputable a las sociedades de comercialización internacional, tal y como lo expuso Ecopetrol en el recurso de reconsideración. De manera que no era una razón válida para reclasificar los ingresos soportados en tales certificados.</p> <p>Tan es así, que se mantuvieron como exentos los ingresos soportados en el certificado al proveedor Nro. 6401001970704 del 5 de noviembre de 2013, que había sido considerado extemporáneo en el acto preparatorio y en la liquidación oficial, puesto que existía prueba de que la exportación sí se había llevado a cabo.</p> <p>Con todo, respecto a los demás ingresos que, inicialmente, habían sido reclasificados por la extemporaneidad de los certificados, la reclasificación seguía siendo procedente porque, de acuerdo con la respuesta a la solicitud elevada</p>	<p>No existe prueba de que la sociedad de comercialización internacional hubiese presentado declaraciones de exportación, dentro del término legal. Todo lo anterior, conforme a la respuesta a la solicitud elevada por la DIAN al área competente de esa entidad, recibida el 14 de junio de 2018.</p> <p>Adicionalmente, la reclasificación de los ingresos procede porque los certificados que los soportan carecen de validez por haberse expedido en forma manual, tal y como se señaló en el requerimiento especial y en la liquidación oficial.</p>

²² Fl. 94 vltto. del cuaderno principal.

²³ Fl. 94 vltto. del cuaderno principal.



Frente a los ingresos que, en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, habían sido reclasificados por estar soportados en certificados al proveedor expedidos extemporáneamente	Frente a los ingresos que, en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, habían sido reclasificados por estar soportados en certificados al proveedor expedidos manualmente
por la DIAN al área competente de esa entidad, recibida el 14 de junio de 2018, no había evidencia de que las sociedades de comercialización internacional hubiesen presentado declaraciones de exportación, en el término previsto en el numeral 6 del artículo 40-5 del Decreto 2685. Es decir, no existía prueba de la exportación efectiva de los bienes vendidos por Ecopetrol. Y frente a los que sí reportaban declaraciones de exportación, adujo que no se relacionaban dentro de los documentos soportes algunos certificados al proveedor.	

En estas condiciones, la Sala considera que, con ocasión de la expedición de la resolución del recurso de reconsideración, la DIAN vulneró el principio de correspondencia, el debido proceso y el derecho de defensa y contradicción de la demandante.

En primer lugar, porque frente a los ingresos exentos que fueron reclasificados en el acto preparatorio y en la liquidación oficial por estar soportados en certificados al proveedor **que fueron expedidos extemporáneamente**, lo expuesto en la resolución del recurso respecto a la inexistencia de la prueba de las exportaciones, y la falta de soporte de algunos certificados al proveedor, no constituye un mejoramiento, profundización o refuerzo de la argumentación expuesta en el requerimiento especial o en la liquidación oficial.

Por el contrario, se trata de un cambio integral de la situación fáctica y jurídica del contribuyente, frente a la cual no tuvo oportunidad de defenderse con ocasión de la respuesta al requerimiento especial y el recurso de reconsideración. Esto, porque la extemporaneidad de los certificados al proveedor, que constituyó el debate inicial planteado por esta glosa, es un hecho distinto a la falta de prueba de la exportación por no estar reportadas las declaraciones de exportación ni relacionados algunos certificados al proveedor, en la medida que el primer sustento parte de valorar como prueba los certificados al proveedor y desconocerlos únicamente por el aspecto temporal.

La Sala pone de presente que, ante la comprobación de que la extemporaneidad de los certificados al proveedor no era una situación imputable a la compañía actora y que, por lo mismo, no era un motivo suficiente para desconocer los ingresos exentos soportados con tales documentos, la DIAN debió revocar la liquidación oficial de revisión en este aspecto. Pero no tratar de enmendar tal irregularidad, modificando total e integralmente la discusión planteada en el requerimiento especial y en la liquidación oficial (*i. e.* la extemporaneidad de los certificados al proveedor), con fundamento en nuevos fundamentos jurídicos y fácticos frente a los cuales Ecopetrol no pudo ejercer su derecho de defensa y contradicción.

Así las cosas, frente a los ingresos exentos que fueron reclasificados en el acto preparatorio y en la liquidación oficial porque la DIAN consideró que estaban soportados en certificados al proveedor expedidos extemporáneamente, la Sala confirmará la nulidad de esta reclasificación, porque, con lo expuesto, quedó acreditada la vulneración del principio de correspondencia.

En segundo lugar, para la Sala la vulneración del principio y de los derechos fundamentales en mención también se presenta en la medida en que, el nuevo



sustento de la glosa, se fundamenta exclusivamente en una prueba que fue practicada luego de que la actora presentara el recurso de reconsideración y frente a la cual nunca se le corrió traslado.

En efecto, adviértase que, según da cuenta la resolución del recurso, la motivación consistente en que no existía prueba de la exportación de los bienes vendidos por Ecopetrol a las sociedades de comercialización internacional dentro del término legal, solamente se basó en la respuesta del 14 de junio de 2018 del área competente de la DIAN, originada en la solicitud formulada por la Dirección de Gestión de Recursos Jurídicos del 7 de junio de 2018²⁴. Es decir, después de que la demandante hubiese presentado el recurso de reconsideración el 2 de agosto de 2017.

De ahí que esta nueva motivación no podía servir de fundamento para la reclasificación de los ingresos soportados en certificados al proveedor expedidos de manera extemporánea y en forma manual.

Con todo, **respecto a los ingresos soportados en certificados al proveedor expedidos manualmente** la vulneración del principio de correspondencia y del debido proceso no es suficiente para declarar la nulidad de esta específica reclasificación. Lo anterior, comoquiera que, a diferencia de lo que ocurrió con los ingresos que fueron reclasificados por estar soportados en certificados extemporáneos, la DIAN mantuvo la discusión planteada desde el requerimiento especial y la liquidación oficial, esto es, que los ingresos debían ser reclasificados porque estaban soportados en certificados al proveedor expedidos en forma manual, y no de manera electrónica.

Por consiguiente, en relación con la reclasificación de tales ingresos, la Sala entrará a pronunciarse sobre los demás argumentos contenidos en el recurso de apelación formulado por la entidad demandada.

2.2. Sobre la procedencia de los ingresos exentos soportados en los certificados al proveedor expedidos en forma manual

Los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario disponen que está exenta del IVA la venta de bienes en el territorio nacional a sociedades de comercialización internacional, siempre que sean efectivamente exportados.

Sobre este particular, esta Sección²⁵ ha destacado que, de acuerdo con el artículo 1 de la Ley 67 de 1979, las sociedades de comercialización internacional tienen por objeto «*la comercialización de productos colombianos en el exterior*» ya sea que estos se adquieran en el mercado interno o sean fabricados por productores vinculados a dichas sociedades, al tiempo que el artículo 3 *ibidem* avala que los incentivos fiscales se extiendan a los «*fabricantes o productores nacionales*», bajo la condición de que las ventas de bienes efectuadas a comercializadoras internacionales estén destinadas al mercado extranjero.

Para esos efectos, las sociedades de comercialización internacional están obligadas a expedir un certificado a favor del proveedor, el cual se define, de conformidad con el artículo 1 del Decreto 2685 de 1999²⁶, como el documento en el

²⁴ Fl. 679 del cuaderno de antecedentes.

²⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 7 de octubre de 2021 Exp. 22897, reiterada en la sentencia del 29 de septiembre de 2022, Exp. 25635, ambas con ponencia del Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁶ Adicionado por el artículo 1 del Decreto 380 de 2012.



que consta que las sociedades de comercialización internacional, autorizadas ante la DIAN, reciben de sus proveedores productos colombianos adquiridos a cualquier título en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas, y se obligan a exportarlos en su mismo estado o una vez transformados, dentro del término previsto del numeral 6 del artículo 40-5 del Decreto 2685 de 1999, esto es, «dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de expedición del correspondiente certificado al proveedor».

Conforme con el artículo 40-5 del Decreto 2685 de 1999²⁷, las sociedades de comercialización internacional están obligadas a «Expedir en debida forma, de manera consecutiva y en la oportunidad legal los Certificados al Proveedor», «Responder por la veracidad y exactitud de los datos consignados en los Certificados al Proveedor», «Presentar en la forma y condiciones establecidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, los Certificados al Proveedor» y «Contar con los equipos e infraestructura de computación, informática y comunicaciones y garantizar la actualización tecnológica requerida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para la presentación y transmisión electrónica de los certificados al proveedor e informes y demás obligaciones que la entidad determine».

En esas condiciones, para la Sala es claro que la obligación de expedir en debida forma el certificado al proveedor está en cabeza, única y exclusivamente, de las sociedades de comercialización internacional. Tan es así, que en caso de que se incumpla, el ordenamiento jurídico consagra sanciones que resultan aplicables solamente a esas entidades.

En efecto, el numeral 1.7 del artículo 501-2 del Decreto 2685 de 1999 califica como falta gravísima el hecho de «No presentar, o no expedir, o hacerlo extemporáneamente o en forma y condiciones diferentes a las establecidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, los Certificados al Proveedor», y lo sanciona con la «cancelación de la autorización como Sociedad de Comercialización Internacional, sin perjuicio de la aplicación de la medida cautelar de suspensión provisional de la respectiva autorización».

De manera que, **la carga de la prueba de la exención que recae sobre el proveedor** de los bienes exportados, se concreta en la aportación del certificado que le expida la sociedad de comercialización internacional, puesto que la normativa aduanera le otorgó valor probatorio como soporte de la exportación. Esto, en la medida que el certificado al proveedor solo es expedido por la CI cuando recibe la mercancía para la exportación, y son estas sociedades que al emitirlos deben cumplir con las exigencias legales en cuanto a los aspectos de forma y de temporalidad, como también se obligan con el proveedor a realizar la exportación dentro del término de ley. De ahí que el certificado al proveedor esté investido de una presunción legal.

En efecto, el artículo 40-6 del Decreto 2685 de 1999 prevé que «Se presume que el proveedor efectúa la exportación, desde el momento en que la Sociedad de Comercialización Internacional recibe las mercancías y expide el Certificado al Proveedor». Y, en concordancia, el artículo 3 de la Resolución 107 de 2013 dispone que esa expedición debe darse cuando se recibe la mercancía y se expide por parte del proveedor la factura o documento equivalente en los términos establecidos en la normativa vigente, siempre que se cumplan ambas condiciones, independiente de cuál de las dos ocurra primero.

²⁷ Adicionado por el Decreto 380 de 2012.



En esas condiciones, esta Sección ha precisado que «el certificado al proveedor que expiden las C.I. es el documento que demuestra la exención de IVA establecida para los bienes corporales muebles vendidos a tales sociedades»²⁸, aunque admite prueba en contrario.

En coherencia con lo anterior, la Sala²⁹ ha puntualizado que «Entendido que los certificados al proveedor son documentos de soporte de la declaración de exportación cuando el exportador es una SCI, y que acorde con la reglamentación vigente la obligación de expedirlos se satisface en el momento en que el servicio informático de la DIAN reporta su emisión en debida forma, con la entrega de la respectiva copia al proveedor».

En esa medida, resulta claro que, con la sola demostración de la existencia del certificado, el proveedor demuestra su derecho a incluir en su declaración privada la exención generada sobre los ingresos por ventas a sociedades de comercialización internacional. Lo anterior, con independencia de la forma y la oportunidad en que se hayan expedido el certificado al proveedor pues, como se señaló antes, todo esto es responsabilidad única y exclusiva de las sociedades de comercialización internacional.

El artículo 5 de la Ley 67 de 1979 sustenta y refuerza esta posición. En efecto, esta norma dispone:

«Artículo quinto. La realización de las exportaciones será de exclusiva responsabilidad de la Sociedad de Comercialización Internacional y, por lo tanto, si no se efectúan estas últimas dentro de la oportunidad y condiciones que señale el Gobierno Nacional, con base en el artículo 3o. de esta Ley, deberán las mencionadas sociedades pagar a favor del Fisco Nacional una suma igual al valor de los incentivos y exenciones que tanto ella como el productor se hubieran beneficiado, más el interés moratorio fiscal, sin perjuicio de las sanciones previstas en las normas ordinarias». (Subrayado de la Sala).

A partir de lo transcrito, es claro que, por disposición legal expresa, en los eventos en los que las sociedades de comercialización no exportan la mercancía dentro del término legal, son ellas las que deberán pagar a favor de la Administración de Impuestos el IVA que se dejó de cobrar al momento de la venta de los productos, en virtud del literal b.) del artículo 481 del Estatuto Tributario. Sin perjuicio de las sanciones que puedan ser aplicables, según se verá más adelante.

Para la Sala, la norma de orden legal en comento acarrea una excepción a la regla general en materia del IVA, en su carácter de impuesto indirecto, específicamente, en lo que tiene que ver con las obligaciones que los responsables o sujetos pasivos de iure tienen con el Estado. Al respecto, esta Sala³⁰ ha precisado que «por razones de eficiencia tributaria, en los impuestos indirectos, como lo es el IVA, la doctrina y la jurisprudencia distinguen entre el sujeto pasivo “de iure” y el sujeto pasivo “de facto o socioeconómico”, siendo el primero quien tiene la obligación jurídica de pagar, sustituyendo al sujeto de facto en su calidad de deudor ante el Estado. Deudor que debe responder en caso de incumplir dicho deber, mientras que el segundo solo soporta los efectos económicos del tributo». En tal sentido, el responsable del IVA es el obligado al pago y cumplimiento de los deberes formales asociados al tributo, tales como expedir las facturas, recaudar el impuesto y presentar las declaraciones, con lo cual es claro que es a él, como titular de la relación jurídica

²⁸ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 17 de septiembre de 2020, Exp. 23703, reiterada en la sentencia del 4 de marzo de 2021, Exp. 24342, ambas con ponencia del Dr. Milton Chaves García.

²⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 28 de septiembre de 2023, Exp. 26973, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁰ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 7 de septiembre de 2023, Exp. 26560, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, que reitera las sentencias del 15 de junio de 2023, Exp. 26648, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y del 27 de abril de 2023, Exp. 27050, C.P. Stella Jeanette Carvajal Basto.



tributaria, a quien, por regla general, el Estado persigue en caso de considerar que existe alguna inexactitud o irregularidad en materia del IVA.

No obstante, el artículo 5 de la Ley 67 de 1979 cambia esta situación, pues señala que la responsabilidad de la exportación de los bienes es exclusiva de las sociedades de comercialización y, en consecuencia, que en el evento en que la exportación no se lleve a cabo, son ellas (que no el proveedor de los bienes, en su condición de responsable del IVA) quienes deberán pagar a favor del fisco el valor del IVA dejado de cobrar al momento de la venta, junto con los intereses moratorios a que haya lugar, en virtud de la exención prevista en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario.

Entender que en los eventos en los que la exportación no se realiza la Administración puede iniciar un proceso de determinación oficial en contra del proveedor para recuperar el IVA dejado de cobrar al momento de la venta, no sólo desconocería lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley 67 de 1979, sino que también significaría que el Estado está legitimado para cobrar dos veces el mismo concepto: primero a los proveedores y luego a las sociedades de comercialización internacional, lo cual no tiene fundamento legal y estaría en contra de los principios de justicia y equidad en materia tributaria.

Sumado a lo expuesto, lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley 67 de 1979 es coherente con el principio constitucional de la buena fe, en tanto que los proveedores venden sus productos a las sociedades de comercialización internacional bajo el entendido y la confianza legítima de que esas entidades exportarán los bienes dentro del término establecido por el Gobierno Nacional, tal y como se comprometieron a hacerlo en el certificado al proveedor. De ahí que el legislador haya decidido que, si la exportación no se lleva a cabo, quienes deberán reembolsarle al Estado la exención del IVA en la venta de los bienes son las sociedades de comercialización internacional.

Adicionalmente, cabe agregar que en caso de que la exportación no se realice dentro de los 6 meses siguientes a la expedición del certificado al proveedor, el numeral 1.8 del artículo 501-2 del Decreto 2685 de 1999 establece que, en virtud del artículo 5 de la Ley 67 de 1979, «la sanción a imponer será de multa equivalente al cien por ciento (100%) del valor total de la compra que conste en el correspondiente Certificado al Proveedor». Y que, en caso de que se incumpla en más de 2 ocasiones con los términos señalados, en un periodo de 2 años consecutivos, «la sanción aplicable será la de cancelación, sin perjuicio de las acciones que pueda adelantar la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para determinar la responsabilidad por la declaración y pago de IVA que pueda generarse en el evento en que la exportación no se hubiera realizado, incluidas las sanciones que para el efecto establezca el Estatuto Tributario».

Todo lo anterior confirma que la discusión del IVA dejado de pagar debe realizarse frente a las sociedades de comercialización internacional, puesto que la penalidad transcrita se refiere al pago total del precio de la compraventa (sin incluir el IVA), mientras que el artículo 5 de la Ley 67 de 1979 prevé que, además de las sanciones que sean aplicables (como la prevista en la norma bajo análisis), las sociedades de comercialización internacional deberán pagar «una suma igual al valor de los incentivos y exenciones que tanto ella como el productor se hubieran beneficiado, más el interés moratorio fiscal».

De acuerdo con este recuento normativo, la Sala precisa que la expedición en indebida forma del certificado al proveedor acarrea consecuencias de orden fiscal y



aduanero, que recaen solamente en cabeza de la sociedad de internacional. Para lo que interesa a este proceso, las consecuencias fiscales consisten en que el certificado al proveedor se tendrá como no expedido y, por lo mismo, se entenderá desvirtuada la presunción legal contenida en el artículo 40-6 del Decreto 2685 de 1999. Es decir, los bienes vendidos se considerarán no exportados, de ahí que haya lugar a la determinación y posterior cobro del IVA dejado de pagar al momento de la venta. Sin embargo, como se mencionó antes, todo lo anterior deberá discutirse entre la DIAN y las sociedades de comercialización internacional, según lo dispone el artículo 5 de la Ley 67 de 1979.

Descendiendo al caso concreto, la Sala evidencia que no es objeto de discusión el que Ecopetrol, como proveedor de sociedades de comercialización internacional, haya presentado los correspondientes certificados. De ahí que, por ese sólo hecho, Ecopetrol tenía derecho a registrar como exentos en su declaración privada los ingresos derivados de las operaciones de venta celebradas con tales sociedades.

Ahora bien, el hecho de que tales certificados hubiesen sido expedidos en forma manual, no eliminaba tal prerrogativa y, mucho menos, implicaba que Ecopetrol fuese responsable del pago del IVA que se causó al momento de la venta. Se reitera que, cuando la exportación de los bienes no se lleva a cabo, el artículo 5 de la Ley 67 de 1979 es claro en señalar que las sociedades de comercialización internacional son las responsables de pagar el IVA, junto con los intereses moratorios a los que haya lugar.

En esas condiciones, la Sala considera que no procede la reclasificación de los ingresos objeto de discusión, en tanto que se fundamenta en el incumplimiento de una obligación (i.e. expedición irregular de los certificados al proveedor) que, por disposiciones de orden legal y reglamentario, no le corresponden a Ecopetrol, en su condición de proveedor, de suerte que su incumplimiento no le sea imputable. Se reitera que el pago del IVA dejado de cobrar al momento de la venta de los productos que no fueron exportados, así como la expedición del certificado al proveedor en debida forma es responsabilidad exclusiva de las sociedades de comercialización internacional.

En conclusión, se declara la nulidad de esta decisión administrativa. No prospera el cargo de apelación de la DIAN.

3. Sobre la reclasificación de los ingresos excluidos a gravados provenientes de la marcación de hidrocarburos

En los actos administrativos acusados consta que la DIAN reclasificó ingresos por operaciones excluidas a ingresos por operaciones gravadas y, en consecuencia, liquidó un mayor impuesto a cargo de la actora. Puntualmente, tales ingresos corresponden a los siguientes conceptos, según consta en un cuadro expuesto en los actos enjuiciados:

DESCRIPCIÓN	VALOR	IVA GENERADO
<i>Servicio marcación combustible SD</i>	<i>2.368.072.387</i>	<i>378.891.581</i>
<i>Aditivo para marcación combustible-mandato</i>	<i>386.618.961</i>	<i>61.859.033</i>
<i>Servicio de Manejo Nal</i>	<i>383.635.955</i>	<i>61.381.752</i>
TOTAL	3.138.327.303	502.132.366

Frente a los conceptos denominados «*Servicio marcación combustible SD*» y «*Aditivo para marcación combustible-mandato*» consta que la DIAN los gravó porque, a su parecer, la



marcación de hidrocarburos constituye un servicio gravado para efectos del IVA. Por su parte, en lo que tiene que ver con el concepto por «*Servicio de Manejo Nal*», se observa que la Administración lo gravó con IVA ante la ausencia de material probatorio que demostrara lo alegado por la demandante respecto a que hacía parte del servicio de transporte de hidrocarburos.

Pese a que esta glosa estaba conformada por los tres factores mencionados, el Tribunal de primera instancia la anuló en su totalidad por considerar, única y exclusivamente, que la marcación no constituía un servicio gravable para efectos del IVA. Por consiguiente, es claro que la sentencia del Tribunal fue incongruente en tanto que dejó de pronunciarse sobre uno de los extremos de la *litis*. No obstante, esta situación no fue advertida por la DIAN en el recurso de apelación, pues nada mencionó en relación con la suma registrada en la cuenta denominada «*Servicio de Manejo Nal*», de modo que la Sala carece de competencia para pronunciarse de fondo sobre este asunto.

Aclarado lo anterior, se tiene que, en el recurso de apelación, la DIAN afirmó que el Tribunal erró al considerar que la marcación de hidrocarburos no era un servicio gravado para efectos del IVA, puesto que involucra todas las condiciones para ello. Esto es, una prestación de hacer a cambio de una remuneración integrada al precio del combustible, con la cual se recuperan los costos de la actividad. Así, el impuesto se causa al momento de prestarse el servicio, independientemente de que el IVA no esté incluido en la estructura de precios dispuesta por el Ministerio de Minas y Energía, y de que la marcación tenga fuente normativa, pues esta última circunstancia tampoco fue prevista como causal de exclusión.

Por su parte, la actora desconoce la naturaleza de «*servicio gravado*» de esa actividad, porque la marcación del combustible se ejecuta por mandato legal, sin contraprestación acordada entre partes inexistentes. Además, el cobro del impuesto tiene reserva normativa y, por tanto, debe encontrarse incluido en la estructura de precios mencionada. Sin embargo, ésta sólo contempló la tarifa de la marcación como mayor valor a cargo del consumidor final del combustible adquirido, para reintegrar los costos de dicha actividad.

Para resolver, la Sala inicia por señalar que, en los antecedentes administrativos³¹, consta un contrato de mandato celebrado el 30 de diciembre de 2011 entre Ecopetrol y Refinería de Cartagena S.A. (en adelante Reficar), «*para la planeación integrada de la cadena de suministro, comercialización de productos y servicios asociados, compra de crudos, gas natural, productos derivados de hidrocarburos y biocombustibles*». De acuerdo con la cláusula segunda, mediante este acuerdo Reficar le otorgó a Ecopetrol el poder y las autorizaciones suficientes para que, en su nombre y representación, ejecutara en forma independiente, con autonomía técnica y administrativa todas las actividades de planeación de la cadena de suministro de la Refinería de manera integrada con la planeación de la cadena de suministro de Ecopetrol; la comercialización nacional e internacional de productos y servicios asociados a la Refinería y la compra de crudos, gas natural, productos y servicios asociados de origen nacional e internacional.

En esa medida, en desarrollo de este contrato, Ecopetrol se obligó a realizar la comercialización nacional e internacional de los productos y servicios asociados a Reficar, así como la compra de crudos, gas natural, productos y servicios asociados de origen nacional e internacional para la correcta operación de Reficar. Según la

³¹ CD obrante en el folio 175 de los antecedentes administrativos.



cláusula cuarta del contrato, el valor del mandato era la suma mensual de \$500.000.000, más el IVA correspondiente. Por su parte, en la cláusula décima cuarta se acordó que «Ecopetrol facturará los productos en nombre y representación de Reficar al agente que lo requiera», y en la cláusula vigésima segunda que «cada una de las partes del presente contrato declara que conoce y acepta los impuestos y/o retenciones que le corresponden de acuerdo con la ley vigente».

Igualmente, en los antecedentes administrativos consta un contrato de operación y mantenimiento³², celebrado entre Ecopetrol y Reficar el 17 de enero de 2012, cuyo objeto consistía en que la primera compañía le prestaría a la segunda, en forma técnica y administrativa, los servicios de operación y mantenimiento de la refinería, incluyendo la ampliada y modernizada. A estos efectos, Ecopetrol se comprometió, entre otros, a suscribir todos los documentos y contratos, así como ejecutar todas las labores y actos necesarios para la operación y mantenimiento de la refinería. Conforme con la cláusula cuarta, el valor de este contrato ascendía a la suma mensual de 5.700.000.000, más el IVA correspondiente. Y, en todo caso, Reficar tendría que reembolsarle a Ecopetrol todos los costos extraordinarios en que incurriera en el desarrollo del contrato.

En ese sentido, según lo explicó la actora en la demanda y a lo largo del procedimiento administrativo³³, durante el periodo gravable en discusión, Ecopetrol se encargó de operar la refinería y de vender a terceros combustibles derivados del petróleo a nombre de Refinería de Cartagena. Tan es así, que la demandante aportó con la demanda una factura³⁴ expedida por Ecopetrol en nombre de Refinería de Cartagena S.A. por la venta de «BIODISEL B4», en la que se discriminan, entre otros, los valores de «Marcación Producto» y «Servicio de Transporte B4 Reficar».

Según se explicó en la demanda, cuando Reficar, por intermedio de Ecopetrol, vende a terceros productos derivados del petróleo, en el precio de venta se incluye el concepto de marcación del combustible, factor que, según la actora, le corresponde a ella. De ahí que Reficar le reintegra tal valor a Ecopetrol, quien lo registra en su contabilidad como un ingreso y en su declaración del IVA como un ingreso excluido.

De la explicación anterior y teniendo en cuenta que los acuerdos mencionados no advierten la existencia de elementos que los caractericen como contratos de colaboración empresarial, en los que ambas parten unen esfuerzos y asumen costos y gastos para la realización de un negocio en común, del cual se repartirán las utilidades o pérdidas resultantes, la Sala entiende que existe una transferencia de dominio entre Ecopetrol y Reficar, sobre el químico que se utiliza para marcar los hidrocarburos. Conforme lo ilustró la actora, ella es quien se encarga de la importación del químico y, por lo tanto, dicho producto hace parte de sus inventarios. En tal sentido, comoquiera que la transferencia de dominio del químico mencionado no está expresamente excluido del IVA, Ecopetrol debía cobrar ese impuesto al momento de la venta a favor de los demás refinadores o productores de combustibles (como Reficar). Ello, con independencia de que la marcación se realizara en cumplimiento de una orden legal, en el marco de una política minero-energética.

³² Ibidem.

³³ Fls. 278 vltto. y 279 de los antecedentes administrativos.

³⁴ Fl. 146 vltto. del cuaderno principal.



Ahora, diferente situación se presenta cuando Ecopetrol es quien vende directamente los combustibles derivados del petróleo, previamente marcados pues, en esos eventos, lo que se vende es un producto diferente al químico-marcador, de ahí que el precio de adquisición o importación de tal componente químico integre el precio de venta del combustible, que constituye la base gravable del IVA al momento de la venta del combustible por parte de Ecopetrol y a favor de distribuidores mayoristas.

Con todo, la Sala pone de manifiesto que las operaciones derivadas de los acuerdos contractuales a los que se hizo mención (contrato de mandato y contrato de operación y mantenimiento), así como las relacionadas con la transferencia del dominio del químico-marcador entre Ecopetrol y los demás productores o refinadores de petróleo, no fueron discutidos por la DIAN en los actos administrativos acusados. La discusión en sede administrativa se basó, única y exclusivamente, en que la DIAN consideró que el ingreso registrado por Ecopetrol por concepto de marcación era un servicio para efectos del IVA y, por lo mismo, que estaba gravado con ese impuesto, por no haber sido expresamente excluido por la ley. Se resalta que la DIAN no cuestionó la dinámica de los contratos de mandato y de operación y mantenimiento, ni tampoco el tratamiento tributario de la transferencia del dominio del químico-marcador cuando Ecopetrol no es quien vende directamente a terceros los combustibles derivados del petróleo, previamente marcados.

Planteada así la discusión, la Sala reiterará el criterio jurisprudencial previsto en la sentencia del 28 de septiembre de 2023 (Exp. 26973, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto), en la cual se resolvió una controversia similar entre las mismas partes, pero respecto al 5 bimestre del año 2014.

Según el literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario vigente para la época de los hechos discutidos³⁵, el impuesto sobre las ventas se aplicaba a la prestación de servicios en el territorio nacional; entendiéndose sistemáticamente, que dicha regla se aplica respecto de servicios no excluidos por el artículo 476 *ibidem*, o normas especiales.

Para efecto del impuesto sobre las ventas, el artículo 1.º del Decreto 1372 de 1992 define «servicio», como «Toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración».

Esta Sección ha señalado que las «obligaciones de hacer» a que alude el precepto anterior, tienen por objeto una actividad material o jurídica del deudor, que no corresponda a dar, esto es, al deber de transferir el dominio total o parcial de una cosa o de constituir un derecho real sobre ella³⁶. Además, que esta actividad, labor o trabajo «debe ser realizada por una personal natural, jurídica o una sociedad de hecho en favor de un tercero, en consecuencia, en aquellas labores desarrolladas por una persona para sí misma, no se entiende prestado un servicio para efectos del impuesto sobre las ventas»³⁷.

³⁵ Modificado por el artículo 25 de la Ley 6 de 1992.

³⁶ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de septiembre de 2019, Exp. 21572, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

³⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de noviembre de 2003, Exp. 13646, C.P. Ligia López Díaz.



El Decreto 1503 de 2002³⁸ definió la **Marcación del combustible** como un proceso por el cual se adiciona una sustancia química denominada «*marcador*» que, sin afectar sus propiedades físicas, químicas ni visuales, o sus especificaciones, permite garantizar su procedencia, previa constatación de su presencia y/o concentración a través de una sustancia o equipo detector³⁹, aplicable a la gasolina y al ACPM⁴⁰ almacenados, manejados, transportados y distribuidos en el territorio nacional, antes de transferirse a los distribuidores mayoristas.

Según las consideraciones expuestas en el mencionado Decreto 1503 de 2002, se trata de un método de autenticación que revela cualquier signo de dilución en el combustible y permite identificar la eventual distribución ilícita del mismo por prácticas de contrabando, hurto, mezclado o adulteración, generadoras de pérdidas fiscales, de seguridad y salubridad, así como de daños al sector productivo formal, requirientes de mecanismos del control suficientes para que las autoridades mineras gubernamentales puedan prevenir y controlar las situaciones que propician dichas prácticas ilegales.

Y es que ante la naturaleza pública del transporte y distribución de petróleo y sus derivados, las medidas y controles sobre la exploración, explotación, transporte, refinación, distribución, procesamiento, beneficio, comercialización y exportación de recursos naturales no renovables, se hacen apremiantes; y el debido acatamiento de las normas pertinentes a distribuidores mayoristas, minoristas y transportadores, y de las obligaciones de abastecimiento de combustibles líquidos derivados del petróleo y/o gaseosos mediante personas legalmente autorizadas para hacerlo y frente a productos de lícita procedencia, se torna prioritario⁴¹.

El Decreto 1503 de 2002 asignó a Ecopetrol la responsabilidad de fijar dicho procedimiento y el marcador utilizable en el país, seleccionando el más conveniente desde el punto de vista técnico, como también adoptando y manteniendo las precauciones y controles necesarios para garantizar su seguridad y exclusividad, sin perjuicio de variar las características de aquél, cuando lo estime necesario. Igualmente, se le responsabilizó de determinar los procedimientos de detección⁴² y

³⁸ "Por el cual se reglamenta la marcación de los combustibles líquidos derivados del petróleo en los procesos de almacenamiento, manejo, transporte y distribución". Decreto posteriormente compilado por el Decreto 1073 de 2015, Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía.

³⁹ Sustancia o equipo que permite detectar la presencia y/o concentración del "marcador" en el combustible (Decreto 1503 de 2002. Art. 1.)

⁴⁰ Ibídem.

ACPM. Para los efectos del presente decreto el ACPM o diesel marino corresponde a una mezcla de hidrocarburos entre diez y veintiocho átomos de carbono que se utiliza como combustible de motores diesel y se obtiene por destilación directa del petróleo. Las propiedades de este combustible deberán ajustarse a las especificaciones establecidas en la Resolución 068 del 18 de enero de 2001 de los ministerios del Medio Ambiente y Minas y Energía y las disposiciones que la modifiquen o deroguen.

Gasolina motor o gasolina. Para los efectos del presente decreto la gasolina es una mezcla compleja de hidrocarburos entre tres y doce átomos de carbono formada por fracciones combustibles provenientes de diferentes procesos de refinación del petróleo tales como destilación atmosférica, ruptura catalítica, ruptura térmica, alquilación, polimerización, reformado catalítico, etc. Las propiedades de este combustible deberán ajustarse a las especificaciones establecidas en la Resolución 068 del 18 de enero de 2001 de los ministerios de Medio Ambiente y Minas y Energía y las disposiciones que la modifiquen o deroguen.

⁴¹ Código de Petróleos [212], Ley 39 de 1987 [1], Ley 26 de 1989, Decretos 283 de 1990, 353 de 1991, 300 de 1993, 1521 de 1998 [41, 45, 52], 70 de 2001.

⁴² Proceso mediante el cual se usa el "detector" para comprobar si el combustible tiene o no "marcador". El resultado es comparado después con un patrón que permite garantizar la procedencia del combustible (Decreto 1503 de 2002. Art. 1.).



de marcar la gasolina y el ACPM importados o producidos en Colombia⁴³, en los puntos de entrega física del producto del poliducto a las plantas de abastecimiento de los distribuidores mayoristas y, en los muelles y llenaderos de refinería, cuando se vende a distribuidores mayoristas, minoristas y grandes consumidores.

Así las cosas, la demandante materializa un instrumento de política minero-energética que garantiza la licitud de los combustibles en su cadena de distribución y, con ello, protege el interés público en la legal comercialización de petróleo y sus derivados, así como en el transporte, procesamiento, exportación y demás procesos. Para cumplir las obligaciones referidas, el artículo 9 del Decreto 1503 de 2012 ordenó al Ministerio de Minas y Energía reconocer un componente dedicado a la marcación y detección de combustibles, dentro de su respectiva estructura de precios.

En esas condiciones, la Sala precisa que a la luz del artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, se entiende que la marcación de combustibles por la que se percibieron los ingresos declarados como excluidos, corresponde a una actividad, labor o trabajo constitutiva de una «obligación de hacer», ajena a vínculos laborales y en la que predominan factores materiales e intelectuales de la persona jurídica a cuyo cargo se encuentra. No obstante, tal y como lo señaló la Sala⁴⁴ en el precedente que se reitera, «quien ejecuta dicha actividad no lo hace en calidad de deudor de una relación contractual entre partes con prestaciones recíprocas acordadas voluntariamente por aquéllas, para su provecho conjunto, sino en cumplimiento del deber legal que le impone la normativa reglamentaria del procedimiento de marcación, el cual opera al margen de un consenso entre partes y en el marco de una función administrativa dirigida a alcanzar fines superiores para controlar, evitar y conjurar prácticas ilícitas sobre el combustible almacenado, manejado, transportado y distribuido en el territorio nacional, antes de transferirse a los distribuidores mayoristas».

Considerando lo anterior, la Sala reitera que la fuente legal de la actividad de marcación restringe y se superpone al elemento prestacional identificado en la misma, ya que si bien el Decreto 1503 de 2002 autorizó la contratación con terceros de comprobada idoneidad técnica para ejecutarla, esa tercerización no opera en el marco de un servicio adquirido por Ecopetrol para su beneficio, en razón de las actividades que le competen como sociedad comercial, vinculada al Ministerio de Minas y Energía, participe en todos los eslabones de la cadena de hidrocarburos⁴⁵ (exploración, producción, transporte, refinación y comercialización) y en la infraestructura lineal. Sino que, por el contrario, la marcación se lleva a cabo en el ámbito del mandato legal específicamente impuesto por dicho decreto para autenticar la pureza del combustible distribuido, a través de un control de contenido dirigido a garantizar la licitud de su origen y la consiguiente idoneidad de sus propiedades, así como las condiciones de seguridad apremiantes en el comercio de recursos naturales no renovables, entre ellos el petróleo, en tanto que se trata de una actividad de interés público, sujeta a las normas rectoras del abastecimiento de los combustibles líquidos derivados de esos recursos, y de la actividad de distribuidores mayoristas y minoristas, de todo lo cual se beneficia el consumidor final.

⁴³ Esta segunda responsabilidad también fue asignada a los importadores o refinadores locales, facultados para adicionar el marcador suministrado por Ecopetrol, en el punto de venta a los distribuidores mayoristas o minoristas y a los grandes consumidores.

⁴⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, sentencia del 28 de septiembre de 2023, Exp. 26973, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴⁵ Decreto 1760 de 2003 “Por el cual se escinde la Empresa Colombiana de Petróleos, Ecopetrol, se modifica su estructura orgánica y se crean la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la sociedad Promotora de Energía de Colombia S. A.” [33]



Tan es así, que en los casos en que lo exige la adecuada realización del procedimiento de marcación, la contratación con terceros no relega la responsabilidad de Ecopetrol en cuanto a las diferentes actuaciones de control sobre dicho procedimiento y su tercerización, y al suministro de insumos que ello requiere (*arts. 8, 10, 11, 12 ib*); sin perjuicio de que parte del precio pagado por el consumidor final del combustible legal se destine a redimir los costos y tareas asociados a la actividad marcar los combustibles por galón⁴⁶, en tanto que no fue establecida con carácter gratuito.

En este orden de ideas, la Sala estima que la «*marcación de combustibles líquidos*» de la cual se derivaron los ingresos declarados como excluidos, no corresponde a una actividad de servicios gravada con impuesto sobre las ventas, máxime cuando el legislador no incluyó dicho tributo entre los componentes de la estructura de precios de los combustibles.

No prospera el cargo de apelación.

4. Sanción por inexactitud

La Sala pone de presente que, debido a la aceptación de los ingresos exentos por ventas a sociedades de comercialización internacional, así como de los ingresos excluidos por la actividad de marcación de hidrocarburos y de manejo nacional, la sanción por inexactitud se torna improcedente sobre estas glosas, en tanto que la conducta de la actora resulta atípica.

Así las cosas, la decisión en este punto se enfocará en determinar la procedencia de la sanción por inexactitud respecto a la glosa confirmada en esta instancia, esto es, la improcedencia del impuesto descontable por concepto del arancel pagado en un proceso de importación llevado a cabo por Ecopetrol. Pues bien, la Sala considera que la penalidad bajo análisis debe mantenerse, en la medida en que su inclusión en la declaración objeto de fiscalización constituyó una conducta sancionable, sin que se advierta una diferencia de criterios respecto del derecho aplicable, más aún cuando ambas partes coinciden en que los aranceles no pueden tomarse como impuestos descontables, a la luz del artículo 485 del Estatuto Tributario.

5. Decisión

Por las razones expuestas a lo largo de esta providencia y al no haber prosperado ninguno de los cargos de apelación formulados por las partes, la Sala confirmará la sentencia impugnada, en cuanto declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, reliquidó el valor del impuesto sobre las ventas a cargo de la actora, por el bimestre 5 del año 2013, la cual, valga la pena mencionar, no fue refutada por las partes.

⁴⁶ La Resolución 91349 de 28 de noviembre de 2014 “*Por la cual se dictan disposiciones en relación con la tarifa de marcación para la gasolina motor corriente, la gasolina motor corriente oxigenada, el ACPM y el ACPM mezclado con biocombustible para uso en motores diésel*” actualizó la “Tarifa de marcación”, y la Circular 034 del 29 de diciembre de 2014, “*Por la cual se adoptó la estructura de precios de los combustibles a partir del 1º de enero de 2015*”, la incluyó como ítem de reconocimiento económico a favor de Ecopetrol, representante de la contraprestación por el desarrollo de la labor de marcación.



6. Costas

A la luz de los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, por no encontrarse probadas en el expediente.

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. **Confirmar** la sentencia del 26 de mayo de 2022, en la que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, por las razones expuestas en esta providencia.
2. Sin condena en costas.

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)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL
BASTO**

(Ausente con excusa)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN