



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., dieciocho (18) de julio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00306-01(27989)
Demandante: NIKOIL ENERGY CORP. SUCURSAL COLOMBIA
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN

Temas: Competencia funcional. Sanción por no declarar el impuesto sobre la renta para la equidad CREE. Principio de legalidad. Tipicidad de la sanción.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 1 de junio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda (ordinal primero) y no condenó en costas (ordinal segundo).

ANTECEDENTES

El 14 de abril de 2014, Nikoil Energy Corp. Sucursal Colombia presentó sin pago la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2013, en la que liquidó un impuesto a cargo de \$4.862.915.000.

El 15 de abril de 2015, elevó solicitud de corrección de la declaración para disminuir el saldo a cargo, según lo previsto en el artículo 589 del ET, sin obtener respuesta. Sin embargo, el 27 de julio de 2015, la DIAN expidió el auto declarativo que tuvo por no presentada la declaración del 14 de abril de 2014.

El 18 de junio de 2018, la DIAN emitió emplazamiento para declarar con el cual invitó a la demandante a presentar la declaración de CREE del año gravable 2013 y, posteriormente, profirió la Resolución Sanción 900057 del 6 de diciembre de 2018 por no declarar por \$20.748.276.000.

Previa interposición del recurso de reconsideración, la DIAN confirmó la sanción mediante Resolución 9453 del 3 de diciembre de 2019.

DEMANDA

Nikoil Energy Corp. Sucursal Colombia, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones¹:

¹ Índice 007 Samai Tribunal.



“A. Que se declare la nulidad total del siguiente acto administrativo:

El acto administrativo por el cual la DIAN profirió sanción por no declarar impuesto sobre la renta para la equidad del año gravable 2013, acto administrativo contenido en las siguientes resoluciones:

1. Resolución Sanción por no declarar No. 900057 del 6 de diciembre de 2018 expedido por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes.

2. Resolución que resolvió el recurso de reconsideración No. 009453 del 3 de diciembre de 2019, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

B. Que a título de restablecimiento del derecho, se declare que (i) Nikoil Energy Corp. Sucursal Colombia no está obligada ni estuvo [obligada] a pagar suma alguna en favor de la DIAN con base en los actos administrativos anulados; (ii) la obligación de declarar renta CREE por el año gravable 2013 se encuentra cumplida mediante el proyecto de corrección presentado el día 15 de abril de 2015 y que por falta de pronunciamiento de la DIAN y en virtud del silencio administrativo positivo contemplado en el entonces artículo 589 del Estatuto Tributario, reemplazó la declaración inicial.

C. Condene en costas (incluidas las agencias en derecho) a la DIAN de conformidad con el contenido normativo determinado en los artículos 361, 363, 364, 365 y 366 del Código General del Proceso y en concordancia con los numerales 3.1, 3.1.2 y 3.1.3, del Acuerdo 1887 de 2003”.

La parte demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

Artículos 6, 29, 122 y 123 de la Constitución Política.

Artículos 562, 643 y 730 del Estatuto Tributario.

Artículo 26 de la Ley 1607 de 2012.

Artículo 51 del Decreto 4048 de 2008.

Resoluciones DIAN 07 y 09 de 2008.

El concepto de la violación se sintetiza así²:

1. Falta de competencia funcional. La Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN carece de competencia para emitir los actos administrativos sancionatorios, pues desde el 1 de enero de 2017 Nikoil Energy Corp. Sucursal Colombia no estaba calificada como gran contribuyente, por lo cual la competente era la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, en los términos establecidos en el Decreto 4048 de 2008 y las resoluciones internas de la DIAN que lo desarrollan.

En la Resolución 76 de 1 de diciembre de 2016 -Anexo I- el Director General de la DIAN estableció quienes serían grandes contribuyentes para los años 2017 y 2018, sin incluir a la demandante, todo lo cual acaeció antes de la expedición de los actos demandados, de modo que se incurrió en el vicio de nulidad de falta de competencia, porque la facultad no se circunscribe a una vigencia fiscal anterior, sino que se evalúa al momento del ejercicio de la función administrativa. Solamente hay lugar a aplicación de ultraactividad

² Ibidem.



en el caso de cambio de domicilio fiscal, como lo prevé el artículo 3 de dicha resolución, lo que no ocurrió en este caso.

En consecuencia, se configuró la causal de nulidad del numeral 1 del artículo 730 del ET, 137 del CPACA y 122 de la Constitución Política.

2. Aplicación indebida del artículo 26 de la Ley 1607 de 2012. La DIAN desconoció los principios de legalidad y tipicidad en materia sancionatoria porque aplicó la sanción por no declarar establecida en el numeral 1 del artículo 643 del ET, por el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, pese a que dicha infracción no fue establecida de manera previa para este tributo. Por esta razón no se garantizó el debido proceso ni se respetaron la seguridad jurídica y la confianza legítima.

El artículo 26 de la Ley 1607 de 2012 no especificó la posibilidad de aplicar el régimen sancionatorio por no declarar al impuesto sobre la renta al CREE, por lo cual no es válido que la DIAN se valga de una remisión general al procedimiento para aplicar al CREE las consecuencias del artículo 643 del ET.

3. Aplicación indebida del artículo 643 del ET. No se concretó el supuesto fáctico del artículo 643 del ET porque la actora cumplió el deber de declarar. Además, con ocasión del proyecto de corrección por menor valor, radicado el 15 de abril de 2015, que no fue atendido oportunamente por la DIAN, se concretó a favor de Nikoil Energy el silencio administrativo positivo previsto en el artículo 589 ibidem, sin que el hecho de que la declaración inicial haya sido presentada sin pago, comporte la invalidez de su corrección.

La falta de pronunciamiento de la administración a la corrección presentada la validó, de manera que no era procedente la sanción por no declarar el CREE del año gravable 2013, pues el deber formal se entiende cumplido.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera³:

1. Los actos administrativos no adolecen de nulidad. La actora no cumplió el deber de declarar el impuesto sobre la renta para la equidad CREE según los requisitos del artículo 27 de la Ley 1607 de 2012, puesto que presentó una declaración sin pago. Entonces, sí era procedente adelantar el procedimiento sancionatorio.

Como el artículo 22-4 de la Ley 1607 de 2012, -adicionado por la Ley 1739 de 2014- extendió al impuesto sobre la renta para la equidad CREE la aplicación de las disposiciones del impuesto sobre la renta, siempre que resulten compatibles, era válido acudir al numeral 1 del artículo 643 del ET, ante la ocurrencia de la infracción por no declarar, dada la relevancia que para el Estado representa el cumplimiento de los deberes tributarios y la necesidad de sancionar la omisión a través del procedimiento establecido para emitir la liquidación oficial de aforo, que se aplica para todos los tributos.

³ Índice 010 Samai del Tribunal.



2. Los actos administrativos fueron emitidos con plena competencia. De acuerdo con lo previsto en el artículo 3 de la Resolución 7 de 2008 y del artículo 3 de la Resolución 76 de 2016, la dirección seccional que tenga a cargo la verificación del cumplimiento de las obligaciones formales conserva la competencia para conocer de las declaraciones que se presentaron ante ésta.

Para el año 2013, la demandante estaba calificada como gran contribuyente y es por ello que la competencia para la revisión del cumplimiento de los deberes formales y sustanciales recaía en la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes y no en la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

3. No se vulneraron los principios de legalidad y el debido proceso sancionatorio. El régimen sancionatorio para el impuesto sobre la renta para la equidad CREE se definió en el artículo 26 de la Ley 1607 de 2012 y presentar una declaración sin pago equivale a no hacerlo, con lo cual se incurrió en el hecho sancionable. No se acudió a la analogía, se aplicó la remisión legal como método de aplicación normativa, por expresa disposición del legislador.

4. Sí se incurrió en la conducta sancionable. La demandante presentó la declaración inicial sin pago, razón por la cual desatendió lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 1607 de 2012, que exigía el pago total para que la declaración se tenga como presentada. Ello habilitó a la DIAN a emitir el emplazamiento para declarar por la obligación omitida, según lo prevé el artículo 715 del ET y, posteriormente, imponer la sanción por no declarar del artículo 643 *ibidem*.

No tiene procedencia el silencio positivo indicado en la demanda, porque el efecto perseguido por el artículo 589 del ET parte de la existencia de una declaración debidamente presentada que pueda ser modificada, situación que no se presenta en el caso concreto.

5. Condena en costas. La DIAN solicitó se condene en costas a la demandante, con fundamento en el artículo 188 del CPACA, en concordancia con los artículos 361, 365 y 366 del CGP.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, por lo siguiente⁴:

1. Los actos se emitieron por funcionarios competentes. La Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes actuó en ejercicio de sus facultades porque el artículo 3 de la Resolución DIAN 007 de 4 de noviembre de 2008 le asignó competencia frente a aquellos contribuyentes que tengan la calificación de grandes contribuyentes, como es el caso de la demandante, para el año gravable 2013.

Lo anterior, de acuerdo con el RUT vigente para ese periodo. Además, fue ante esa dirección seccional que la actora presentó la declaración del 15 de abril de 2014, independientemente que con posterioridad haya perdido la calificación de gran contribuyente. Este hecho no afectó la competencia asignada al momento en que debieron cumplirse las obligaciones tributarias.

⁴ Índice 023 Samai del Tribunal.



2. Sí era aplicable el artículo 643 del ET. Si bien el artículo 643 del ET no prevé la sanción por no declarar frente al incumplimiento de dicho deber por el impuesto de renta para la equidad CREE, el artículo 26 de la Ley 1607 de 2012 confirió la competencia a la DIAN para aplicar a ese impuesto las sanciones del Estatuto Tributario. Así, al haberse incumplido el deber de declarar fue válido aplicar las consecuencias derivadas de la infracción.

3. No se desconoció el artículo 589 del ET. La demandante presentó una declaración inicial sin pago, que no surtió efectos. Por tal razón, no podía acceder a una corrección para disminuir el impuesto a cargo de que trata el artículo 589 del ET. De ahí que la DIAN obró correctamente al emitir el auto declarativo para confirmar la no validación de la declaración de CREE del año gravable 2013.

4. No procede la condena en costas. No se demostró la causación de las costas procesales.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia de primera instancia, para lo cual expuso lo siguiente⁵:

Falta de competencia de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes. El Tribunal erró al considerar que la dirección seccional ante la cual se presentó la declaración es la competente para adelantar el proceso sancionatorio, porque en el numeral 1 del artículo 1 de la Resolución DIAN 007 de 201, se asignan competencias en virtud del domicilio del contribuyente, mas no bajo el supuesto indicado en la sentencia de primera instancia. La competente para proferir los actos demandados era la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá. Por ende, estos actos adolecen de nulidad por falta de competencia funcional.

Desconocimiento de los principios de legalidad y tipicidad. El Tribunal desconoció las reglas del derecho al debido proceso sancionatorio. La Ley 1607 de 2012 no previó la posibilidad de imponer sanción por no declarar el CREE porque se limitó a habilitar a la administración a acudir a los procedimientos del Estatuto Tributario, pero no tipificó esa infracción, por lo cual la decisión de primera instancia debe revocarse.

Indebido análisis de la corrección y del artículo 589 del ET. En la sentencia de primera instancia no se analizó el argumento de la demandante sobre el deber que tenía la DIAN de emitir un pronunciamiento frente a la declaración de corrección presentada el 15 de abril de 2015 y que, ante su silencio, debe aceptarse el proyecto de corrección y entenderse válidamente presentada la declaración del CREE del año gravable 2013. Por tanto, no se configuró el hecho sancionable del artículo 643 del ET.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

No hubo oposición al recurso de apelación por parte de la demandante, durante la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 4° del CPACA, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

⁵ Índice 026 Samai del Tribunal.



El **Ministerio Público** solicitó a revocar la sentencia de primera instancia⁶ y en su lugar acceder a las pretensiones de la demanda, toda vez que si bien el artículo 26 de la Ley 1607 de 2012 prevé una remisión a los trámites que sean pertinentes del Estatuto Tributario, no es el fundamento para la imposición de la sanción por no declarar del artículo 643 ibidem. Lo anterior, porque materia sancionatoria no es posible la aplicación analógica para extender la sanción por no declarar al impuesto sobre la renta para la equidad CREE, cuando así no fue expresamente tipificado en la ley.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide si proceden los cargos de falta de competencia funcional y vulneración de los principios de legalidad y debido proceso sancionatorio.

La Sala revoca la sentencia apelada, de acuerdo con las siguientes consideraciones:

1. No se presenta falta de competencia funcional. La demandante se encuentra domiciliada en Bogotá y para el año 2013 estaba calificada como gran contribuyente, por lo cual el cumplimiento de sus deberes formales y de la obligación sustancial debían hacerse con indicación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, como en efecto lo hizo⁷, independientemente de que para la época de expedición de los actos demandados haya perdido dicha calificación, por haber sido excluida como gran contribuyente a partir de la Resolución DIAN 76 del 1 de diciembre de 2016⁸.

Si bien a desde el año 2017, la demandante pasó a cumplir sus deberes ante la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, ello no era óbice para que la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes mantuviese la competencia respecto de las obligaciones de los periodos anteriores en los cuales la actora tenía dicha calificación. Lo anterior, porque conforme al ordinal 1 del artículo 1 de la Resolución DIAN 007 de 2008⁹, la competencia para la administración de impuestos que comprende el recaudo, fiscalización, liquidación, devolución y cobro coactivo, debe ser ejercida por la dirección seccional con competencia en el lugar del domicilio del contribuyente.

Sin embargo, el criterio especial de calificación como gran contribuyente desplaza el del domicilio -criterio territorial-, por corresponder a un criterio subjetivo que por su categorización denota la competencia funcional, cuando se trata de los grandes contribuyentes, pues para ello existe una dependencia especial encargada del ejercicio de las funciones de administración de sus impuestos.

⁶ Índice 012 Samai Consejo de Estado.

⁷ En la declaración presentada el 15 de abril de 2014 en la casilla 12 del formulario indicó como dirección seccional el código 31, esto es, la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes.

⁸ "Por la cual se califican algunos contribuyentes, responsables y agentes de retención como Grandes Contribuyentes" establecida para los años 2017 y 2018 y aquellos no incluidos se determinaron como excluidos, según el artículo 2 de esa resolución y a partir de su vigencia.

⁹ Por medio de la cual el director general de la DIAN en ejercicio de las facultades asignadas en el numeral 23 del artículo 6 del Decreto 4048 de 22 de octubre de 2008, determinó la competencia funcional y territorial de las seccionales de la entidad.



Este ha sido el criterio de esta Sección en asuntos anteriores¹⁰ y en especial fue reiterado en la sentencia del 7 de marzo de 2024, en los siguientes términos¹¹:

*“debe atenderse la calidad del sujeto investigado en los períodos objeto de fiscalización, que no es otra cosa que dar aplicación a los factores de la competencia funcional (subjetivo y territorial), a las condiciones cumplidas por el sujeto para cuando debió satisfacer la obligación, en este caso, de presentar sus declaraciones de retención en la fuente a título de renta y de CREE por períodos 12 y 4 de los años 2014, y 4 de 2015, **con independencia de que a la fecha de emisión de los actos administrativos, el sujeto pasivo ya no estuviese calificado como gran contribuyente**, como ocurrió en el caso bajo análisis para el año 2019.*

*Dado que el anterior criterio de decisión recoge los factores que determinan la competencia, debe ser el aplicable para definir la dirección seccional que tiene la potestad de fiscalizar y adelantar el correspondiente procedimiento, lo cual corresponde a lo aplicado por la demandada. De manera que no encuentra la Sala configurada la falta de competencia de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, que reclama la apelante, sobre todo si se tiene en cuenta la independencia de los períodos gravables, **lo que significa que los criterios de territorialidad y el subjetivo deben ser revisados en relación con el específico período de la obligación tributaria. Aquello, sitúa la temporalidad de la competencia al momento del surgimiento de la obligación y no del inicio de la actuación administrativa** -esto, salvo regulación expresa- lo que desvirtúa la argumentación de la actora en el sentido de que al perderse la calidad de gran contribuyente, también mutaría la competencia”. (Se destaca)*

En consecuencia, dado que para el año 2013, en el que debió cumplir el deber de declarar el CREE, la demandante tenía la calidad de gran contribuyente, el recaudo, fiscalización y liquidación correcta de la obligación tributaria a su cargo estaba en cabeza de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, independientemente de que para la época del inicio de la actuación administrativa ya no ostentara dicha calificación, con lo cual los actos administrativos no adolecen de vicio de nulidad por falta de competencia funcional. No prospera el cargo.

2. Atipicidad de la conducta sancionable. La actora sostener que el Tribunal erró al afirmar que era posible imponer la sanción por no declarar el CREE, prevista en el artículo 643 del ET, por remisión del artículo 26 de la Ley 1607 de 2012, que habilitó a la DIAN para adelantar los procedimientos sancionatorios del Estatuto Tributario y el recaudo y administración de ese tributo. Lo anterior, porque ello comporta la aplicación analógica de una conducta infractora que no fue expresamente prevista por la ley para el CREE.

Esta Sección ha enfatizado en que el principio de legalidad en materia sancionatoria comporta la garantía de que la conducta infractora -criterio de tipicidad-, la sanción atribuible y el procedimiento aplicable se hallen previamente establecidos de manera concreta en la ley, en armonía con los lineamientos fijados por la Corte Constitucional en sentencia C-595 de 2010¹², pues solo al establecerse de manera clara la

¹⁰ Sentencias de 3 y 24 de junio de 2021, exp. 24898 y 24966, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y de 10 de noviembre de 2022, exp. 25791, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹¹ Expediente 28026, C.P. Wilson Ramos Girón.

¹² Sobre el particular, en sentencia C-595 de 2010, la Corte Constitucional indicó que los elementos esenciales del principio de tipicidad son: “(i) la descripción de la conducta o del comportamiento que da lugar a la aplicación de la sanción; (ii) la determinación de la sanción, lo que implica la descripción de todos los aspectos relativos a ella, esto es, el tipo de sanción a imponer, el término o la cuantía de la misma, la autoridad competente para aplicarla y (iii) el procedimiento que debe seguirse para proceder a su imposición. También ha de señalarse que a la tipificación en el



infracción sancionable es posible calificar una conducta como transgresora y así asignar la consecuencia jurídica que corresponda¹³.

Pues bien, para el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, el artículo 26 de la Ley 1607 de 2012 dispuso que la DIAN estaba facultada para acudir a las normas del Estatuto Tributario para adelantar las funciones de recaudo, investigación, fiscalización, determinación e imposición de sanciones que sean compatibles con la naturaleza de este tributo.

Es de anotar que si bien el CREE tiene similitudes con el impuesto sobre la renta, se trata de un tributo distinto pues tiene una destinación determinada -financiar programas de inversión social- y contribuyentes específicos - personas jurídicas, sociedades y asimiladas que, además, sean contribuyentes del impuesto sobre la renta- tarifa diferente, un método de depuración especial de la base gravable, entre otras características¹⁴. Especialmente, la regulación del CREE no fue introducida al Estatuto Tributario, por lo cual cuenta con una normativa integral e independiente de la del impuesto sobre la renta y “no prevé una remisión general a las normas del impuesto sobre la renta en caso de vacíos”¹⁵.

Al revisar la compatibilidad de la sanción prevista en el artículo 643 del ET con el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, se advierte que esta norma prevé su aplicación para el impuesto sobre la renta y complementarios¹⁶. Sin embargo, no es aplicable al CREE porque es un impuesto diferente. De modo que cuando la DIAN fundamentó sus actos administrativos en el numeral 1 del artículo 643 del ET desconoció los principios de legalidad y tipicidad en materia sancionatoria, como lo estableció esta Sección al advertir que:¹⁷

derecho sancionatorio de la administración, el sistema le impone recurrir a la prohibición, a la advertencia, al deber, etc., para seguidamente establecer la sanción”.

¹³ En sentencia del 6 de septiembre de 2017, exp. 20953, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, la Sección precisó que: “debe existir una consagración normativa previa de las conductas sancionables en materia tributaria, al igual que ocurre con el régimen jurídico impositivo, que implica que, así como los tributos deben tener origen en la ley por mandato expreso de la Constitución, también las sanciones deben estar previstas en la ley.

Al respecto, (...) las normas sancionatorias son de carácter sustancial y deben ser preexistentes a los hechos sancionables, pues de lo contrario se les otorgaría un carácter retroactivo, violatorio del derecho de defensa”. En el mismo sentido, ver sentencias de 10 de noviembre de 2000, exp. 10870, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y de 6 de diciembre de 2012, exp. 17554, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁴ Sobre el particular, en sentencia C-393 de 2016, la Corte Constitucional puntualizó las diferencias entre el CREE y el impuesto sobre la renta, así:

No obstante lo anterior, se diferencian en los siguientes aspectos, a saber: (i) el CREE es un impuesto de destinación específica para la financiación de programas de inversión social en beneficio de la población más necesitada del país, mientras que el impuesto sobre la renta no posee esta cualidad, ya que su recaudo ingresa directamente al presupuesto general de la Nación; (ii) están obligados a declarar el CREE las personas jurídicas, sociedades y asimiladas declarantes del impuesto de renta, en cambio son sujetos del impuesto sobre la renta, tanto las personas naturales como las personas jurídicas; (iii) las tarifas son diferentes, la del CREE es del 9%, el impuesto sobre la renta es del 25% para personas jurídicas; (iv) en lo concerniente a la base gravable, la del CREE comprende menos deducciones que la del impuesto a la renta¹⁴; (v) el sujeto pasivo del CREE está exonerado del pago de aportes parafiscales; por el contrario quienes paguen el impuesto sobre la renta no cuentan con este beneficio; (vi) el Impuesto sobre la renta para la equidad CREE no se incorporó al Estatuto Tributario, por su parte el impuesto sobre la renta se rige por las normas del Estatuto Tributario; y, por último, (vii) el CREE no prevé una remisión general a las normas del impuesto sobre la renta en caso de vacíos, por lo que su regulación es integral e independiente; el impuesto sobre la renta está regulado por el Estatuto Tributario y sus normas complementarias.”

¹⁵ *Ibidem*. Ver también sentencia C-422 de 2016 de la Corte Constitucional.

¹⁶ El artículo 643 del ET, en su numeral 1 dispone:

“1. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, al veinte por ciento (20%) del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al veinte por ciento (20%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de renta presentada, el que fuere superior”.

¹⁷ Sentencia de 21 de septiembre de 2023, exp. 27113, C.P. Milton Chaves García.



“(...) la sanción por no declarar no fue regulada frente al impuesto sobre la renta para la equidad CREE, luego no le era dable a la administración sancionar a la demandante con fundamento en una norma que carece de la conducta sancionable por el mencionado impuesto, habida cuenta que al ser una sanción de carácter restrictivo no puede aplicarse por analogía a otros impuestos por más similitudes que tengan.

Por consiguiente, la sanción impuesta por la administración fue fundamentada en una conducta no tipificada en la ley como constitutiva de la infracción en la medida que esta no fue descrita de manera específica y precisa en la Ley 1607 de 2012 y [...] la remisión del artículo 26 ib. al Estatuto Tributario no conlleva [...] la procedencia de la sanción por no declarar, máxime si ésta no se encuentra regulada en el ordenamiento frente al impuesto CREE.

Para la Sala los actos demandados son nulos toda vez que la sanción por no declarar impuesta a la demandante vulnera los principios de legalidad y tipicidad al no cumplir con los supuestos fácticos del artículo 643 del Estatuto Tributario como sancionables al tratarse de un impuesto diferente no regulado y cuya conducta no encuadra en la descripción de la norma”.

En conclusión, prospera el cargo de apelación porque la remisión prevista en el artículo 26 de la Ley 1607 de 2012 no significa la posibilidad de aplicar la sanción por no declarar del artículo 643 del ET para el CREE.

Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia de primera instancia. En su lugar, se anulan los actos demandados y como restablecimiento del derecho se declara que la actora no está obligada a pagar la suma fijada en los actos que se anulan.

3. Condena en costas. No se condena en costas, que incluyen las agencias en derecho (artículo 361 del CGP), pues de acuerdo con los artículos 188 del CPACA y 365 numeral 8 del CGP, no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

FALLA

1. REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar dispone:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la Resolución Sanción 900057 del 6 de diciembre de 2018 y la Resolución 9453 de 3 de diciembre de 2019, por las cuales la DIAN impuso a la actora sanción por no declarar el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, por el año gravable 2013.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se **DECLARA** que la demandante no está obligada al pago de la sanción por no declarar impuesta en los actos administrativos que se anulan.

2. Sin condena en costas.



Radicado: 25000-23-37-000-2020-00306-01 (27989)
Demandante: Nikoil Energy Corp. Sucursal Colombia
FALLO

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen.
Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador.aspx>