

Señor

**JUEZ CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE CARTAGENA –
REPARTO**

E. S. D.

Asunto: Acción de tutela como mecanismo transitorio, con solicitud de medida provisional (art. 7° DL 2591 de 1991)

Accionante: Refinería de Cartagena S.A.S.

Accionada: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

ALEJANDRO LINARES CANTILLO, identificado como aparece al pie de mi firma, actuando en calidad de apoderado especial de **Refinería de Cartagena S.A.S.** (en adelante, la “**Refinería**” o la “**Accionante**”), sociedad legalmente constituida y domiciliada en Cartagena, identificada con NIT No. 900.112.515-7, de conformidad con el certificado de existencia y representación legal que se anexa a este memorial, interpongo acción de tutela como mecanismo transitorio de amparo en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante, “**DIAN**” o la “**Accionada**”) en los términos del artículo 86 de la Constitución Política y el artículo 8° del Decreto Ley 2591 de 1991, por considerar que la actuación inminente de embargo de las cuentas corrientes de mi representada, vulnera sus derechos fundamentales al debido proceso (art. 29 de la Constitución Política – en adelante, la “**C.P.**” o la “**Constitución**”), a la libertad de empresa y su función social (art. 333 C.P.), a la igualdad (art. 13 C.P.), a la protección del trabajo de sus empleados y contratistas (art. 25 de la Constitución Política) y por la amenaza al derecho fundamental a existir como persona jurídica (art. 14 C.P.).

Esta violación es consecuencia de una decisión administrativa proferida por la DIAN, fundamentada en conceptos jurídicos que contradicen abiertamente la Constitución y bajo una interpretación de la ley de manera unilateral, retroactiva y favorable a sus intereses.

I. SOLICITUD DE MEDIDA PROVISIONAL

1. Existe un riesgo inminente de que la Refinería se vea en la obligación de cesar por completo sus operaciones en tan solo siete (7) a once (11) días calendario, poniendo en grave peligro el suministro de combustibles y la soberanía energética nacional. Dicho riesgo inminente se evidencia en el análisis efectuado en el Anexo número 3. Esta situación es consecuencia de una serie de actuaciones de la DIAN que vulneran los derechos fundamentales de la Refinería. La Constitución Política establece que únicamente el Congreso de la República tiene la facultad de crear

contribuciones fiscales y parafiscales, y esta facultad no se delega en la DIAN. Por lo tanto, no es oponible a los particulares un concepto de la entidad que inaplica y cambia –a su parecer– el alcance de un artículo del Decreto Ley 624 de 1989 (en adelante, el “**Estatuto Tributario**” o el “**E.T.**”) (art. 465), ni es admisible que sobre él se construya toda una teoría jurídica abusiva mediante la cual:

- (i) Se exige el pago del impuesto sobre las ventas (“**IVA**”) aun cuando éste no se ha causado por la ausencia de su base gravable, violando el principio de legalidad tributaria y, con ello, el derecho al debido proceso de mi representada (**art. 29 C.P.**);
- (ii) Se establece que la base gravable para la importación de gasolina y ACPM de zona franca permanente a Territorio Aduanero Nacional es la base gravable general (misma para liquidar los derechos de aduana adicionada con el valor de dicho gravamen, conforme al artículo 459 del E.T.), aun cuando el Legislador estableció expresamente una **base gravable especial** en el artículo 465 del Estatuto Tributario, artículo que la DIAN decide deliberadamente inaplicar (base gravable especial que fue consagrada en virtud de la calidad de los bienes, al ser esenciales para la soberanía energética nacional), violando el principio de legalidad tributaria, usurpando las facultades del Legislador y, con ello, el derecho al debido proceso de mi representada (**art. 29 C.P.**); y,
- (iii) Se exige el pago de la tarifa general de IVA del 19%, aun cuando el Legislador contempló una norma especial para la gasolina y el ACPM al ser esenciales para la soberanía energética nacional (art. 465 E.T.). El trato diferencial es tan claro que, incluso de estar determinada dicha base gravable, los importadores estarían sujetos a una tarifa del 5% pero **en ningún caso del 19%**, de acuerdo con el principio de trato de nacional y lo dispuesto en los artículos 467 y 468-1 del E.T. En particular, se exige el pago de la tarifa general del 19% en desconocimiento del principio de trato nacional, consagrado en tratados internacionales suscritos por Colombia¹, según el cual a los bienes importados no se les pueden aplicar impuestos internos más gravosos que los que se aplican a bienes de la misma calidad producidos nacionalmente. Así las cosas, en virtud del trato nacional, y siendo el IVA un impuesto interno, aun cuando se liquide con ocasión de la presentación de una declaración de importación, lo correspondiente es aplicar la tarifa del 5% con la que se gravan la gasolina y el ACPM de producción nacional. Por lo anterior, se

¹ El Acuerdo por el cual se establece la OMC incluye el "Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio". El Artículo III del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio establece el Trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores. Ver Ley 170 de 1994, por medio de la cual se aprueba el Acuerdo por el que se establece la "Organización Mundial de Comercio (OMC)", suscrito en Marrakech (Marruecos) el 15 de abril de 1994, sus acuerdos multilaterales anexos y el Acuerdo Plurilateral anexo sobre la Carne de Bovino.

desconoce abiertamente el derecho a la igualdad de la Refinería (**art. 13 C.P.**).

2. Como consecuencia de lo anterior, y en el marco de un proceso de fiscalización (e inminente liquidación) construido sobre el ilegal concepto de la DIAN, en caso de que la DIAN proceda con la ejecución de los actos administrativos que liquidan oficialmente el IVA de acuerdo con el concepto al que anteriormente se hizo referencia o, en caso de que la Administración proceda con la práctica de medidas cautelares tomando como referencia los valores oficialmente liquidados (y, teniendo en cuenta, que según el artículo 838 del E.T., ***los embargos pueden ser decretados hasta por el doble de la obligación tributaria determinada***), la Refinería se vería en la obligación de cesar su operación en un término de entre siete (7) a once (11) días calendario, lo cual amenaza abiertamente su viabilidad como persona jurídica (**art. 14 C.P.**) y como empresa en marcha (**art. 333 C.P.**).
3. Asimismo, más de 4.600 trabajadoras y trabajadores cuya fuente de empleo es la operación diaria de la Refinería, se verían afectadas con esta decisión al perder su fuente de sustento (art. 25 C.P.).
4. En este contexto de urgencia, se acude al juez constitucional para que, en virtud del artículo 7° del Decreto Ley 2591 de 1991, suspenda los efectos de la Resolución 12812 de 2025 de la DIAN, notificada a la Refinería el 4 de noviembre de 2025, mientras se profiere una decisión de fondo respecto de la presente acción de tutela². Esta solicitud se fundamenta en que:
 - (i) Las vías ordinarias no son ni idóneas ni eficaces para salvaguardar los derechos fundamentales de la Refinería y de sus empleados. El procedimiento administrativo que se adelanta por la DIAN es de naturaleza aduanera. La no ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios hasta tanto no se resuelvan definitivamente las demandas de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 829 del Estatuto Tributario, en criterio de la Administración, no aplica para actos que, aunque de contenido tributario, se expiden siguiendo un procedimiento aduanero pues, a juicio de la DIAN, estos se rigen por el artículo 101 de la Ley 1437 de 2011. Así lo ha manifestado la DIAN en los conceptos Nos. 908756 de 2022, 003215 int. 613 de 2023, y 008873 int. 1027 de 2024. Tal medida, aunque formalmente sustentada en disposiciones legales, constituye un ***uso abusivo y desviado de las potestades aduaneras para un asunto esencialmente tributario***, desbordando los límites constitucionales de razonabilidad y proporcionalidad.

Por lo tanto, es posible que la DIAN inicie procedimientos de cobro coactivo o proceda a la práctica de medidas cautelares apenas se notifiquen las resoluciones que pongan fin a la sede administrativa,

² Según lo previsto en el artículo 7° del Decreto Ley 2591 de 1991, el juez de tutela puede “ordenar lo que considere procedente para proteger los derechos y no hacer ilusorio el efecto de un eventual fallo a favor del solicitante”,

aun cuando de forma inmediata se proceda con la radicación de acciones de nulidad y restablecimiento del derecho con medida cautelar de suspensión provisional, por cuanto la Administración, en la doctrina ya mencionada, ha concluido que ***cuando el procedimiento es aduanero, aun cuando el trasfondo sea tributario no le es aplicable el artículo 829 del Estatuto Tributario según el cual en asuntos tributarios, los actos administrativos no adquieren ejecutoria hasta tanto las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho se hayan resuelto en manera definitiva*** y, en consecuencia, su posición es que estos actos son ejecutables tan pronto se agota la sede administrativa; y,

- (ii) Se acude a este amparo como ***mecanismo transitorio para evitar un perjuicio irremediable***. La materialización de los cobros coactivos y/o las medidas cautelares que decreta la DIAN implicaría que la Refinería y, por lo tanto, el rol esencial que esta juega en el abastecimiento de combustible para el país y la Costa Atlántica, sólo podrá continuar por un periodo de entre siete (7) y once (11) días calendario. La gravedad de esta situación se advierte en que el cese de actividades de la Refinería puede conllevar, en últimas, a una crisis energética a nivel nacional, teniendo en cuenta que la producción e importación de energía depende del petróleo y sus derivados en un promedio de 36,7% a nivel nacional³.
5. Como se demuestra en el **Anexo 3** denominado “Análisis de liquidez y falta de capacidad de endeudamiento”, el embargo de las cuentas bancarias de Reficar por saldos cercanos a los \$2,2 billones de pesos colombianos, no es una actuación neutra ni reversible. Es una medida que, en su sola ejecución, detiene el flujo de caja operativo inmediato, imposibilita el pago de nómina, proveedores y obligaciones corrientes, y precipita una cesación de pagos con efectos irreparables sobre la continuidad del negocio en marcha.
6. En condiciones regulares, Reficar genera en pesos un excedente mensual de liquidez de aproximadamente \$250 mil millones (ingresos cercanos a \$800 mil millones y egresos alrededor de \$550 mil millones), excedente que se convierte sistemáticamente a dólares para cubrir un déficit estructural en moneda extranjera cercano a USD 10 millones mensuales. Un embargo en pesos impide la conversión a USD, paraliza las operaciones de comercio internacional y acelera la pérdida de liquidez hasta agotar, en cuestión de días, los saldos de contingencia en dólares. El análisis de flujo de caja directo (Anexo 3) demuestra que, una vez inmovilizadas las cuentas, la caja disponible permitiría operar por apenas once (11) días si se diferían pagos a Ecopetrol, o por cerca de siete (7) días si se honran todas las obligaciones, escenarios ambos que conducen de manera inexorable a la cesación de pagos y a la insolvencia.

³ Estimaciones propias con base en los Resultados del Plan Energético Nacional – Anexo Resultados PEN 2022-2052. Escenario Actualización. Esta medición es dada en Petajulios - PJ. Ver Tablas en Sección IV.

7. Esta situación se agrava en la medida en que el perfil financiero vigente de Reficar evidencia la imposibilidad real de acceder a endeudamiento adicional. Las métricas de apalancamiento y cobertura, de sus principales instrumentos financieros, no permiten abrir nuevos cupos ni incrementar pasivos sin un riesgo alto de incumplimiento. Además, las eventuales fuentes alternativas de financiación exigen como soporte de repago el flujo operativo en pesos, pero este es precisamente el flujo que quedaría congelado por el embargo.
8. A ello se suma que no existen activos líquidos o activos corrientes realizables de corto plazo que permitan atender la suma pretendida por la DIAN, ni opciones de desinversión que no comprometan de inmediato la continuidad de la operación. Tratándose, además, de IVA, se trata de una obligación de cumplimiento preferente, cuya inobservancia expone a la administración a consecuencias administrativas y eventualmente penales. En estas condiciones, la Compañía está obligada a priorizar la destinación de los recursos disponibles para atender dicha obligación, lo que refuerza la necesidad de la *protección transitoria* solicitada para evitar un perjuicio irremediable.
9. La urgencia de esta solicitud se da en cuanto la afectación trasciende a la Compañía. Reficar es un activo estratégico para la seguridad energética y su paralización compromete el abastecimiento de combustibles en la región Caribe, fractura cadenas de suministro, destruye miles de empleos y erosiona la confianza de mercados y contrapartes. Aun si a futuro se resolviera a favor de la Refinería, el daño ya estaría consumado; la operación detenida, relaciones comerciales rotas, capacidad productiva comprometida e impacto fiscal negativo para el país. Por ello, y porque Ecopetrol (sociedad matriz de la Refinería) no está legal ni contractualmente obligado a cubrir ilimitadamente estas contingencias, ni existen fuentes de financiamiento sustitutivas inmediatas, la protección transitoria solicitada se impone para preservar el debido proceso sin sacrificar, irreparablemente, la continuidad operativa y el interés público que la actividad de Reficar protege.
10. En virtud de lo expuesto, solicito respetuosamente al Despacho suspender transitoriamente los efectos de la Resolución 12812 de 2025 de la DIAN⁴, mientras se profiere una decisión de fondo respecto de la presente acción de tutela.

II. HECHOS

11. El artículo 465 del Estatuto Tributario establece que el Ministerio de Minas y Energía ("**MME**") debe fijar los precios de los productos refinados derivados del petróleo (como la gasolina y el ACPM) para efectos de liquidar el IVA, lo cual no ha ocurrido hasta el momento⁵.

⁴ Notificada el 4 de noviembre de 2025.

⁵ "Artículo 465. (...) El Ministerio de Minas y Energía señalará los precios de los productos refinados derivados del petróleo y del gas natural para los efectos de liquidar el impuesto sobre las ventas (...)"

12. En este sentido, las importaciones de combustibles (concretamente gasolina y ACPM) de zona franca permanente al Territorio Aduanero Nacional (“**TAN**”) no generan IVA por ausencia de determinación de la base gravable del impuesto, cuyo importe debe estar previamente fijado por el MME, según lo previsto en el artículo 465 del Estatuto Tributario, reglamentado por el artículo 3° del Decreto 1082 de 1994, compilado en el artículo 1.3.1.16.1. del Decreto Único Reglamentario Tributario 1625 de 2016 (“**DURT**”). La DIAN llegó a estas conclusiones en los conceptos Nos. 046014 de 8 de junio de 2009⁶, 5746 de 5 de marzo de 2019⁷ y 031749 de 26 de diciembre 2019⁸.
13. De estar determinada dicha base gravable, que no lo está, la tarifa sería del 5% de acuerdo con *el principio de trato de nacional* y lo dispuesto en los artículos 467 y 468-1 del ET.
14. Sin embargo, la DIAN, mediante el Concepto No. 010763 de diciembre de 2024⁹, modificó repentina y arbitrariamente lo sostenido por ella misma en conceptos anteriores y suplantó al Legislador al crear un elemento esencial del tributo: la base gravable del IVA para la importación de gasolina y ACPM¹⁰, aun cuando está previsto que es una facultad delegada en el MME por parte del Legislador.
15. En palabras de la entidad, decidió “**reconsiderar la doctrina que se refiere a la base gravable y a la tarifa aplicable cuando se realizan los hechos generadores venta e importación de combustibles derivados del petróleo – incluyendo la gasolina y el ACPM**”; reconsideración sorpresiva sobre la cual construye toda su teoría y crea, sin competencia constitucional o legal, la base gravable del IVA¹¹.

⁶ DIAN, concepto No. 046014 de 8 de junio de 2009, en: <https://cijuf.org.co/codian09/junio/c46014.html>

⁷ DIAN, concepto No. 5746 de 5 de marzo de 2019, en:

https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_5746_2019.htm.

⁸ DIAN, concepto No. 031749 de 26 de diciembre de 2019, en:

https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_31296_2019.htm.

⁹ DIAN, Concepto No. 010763 de 19 de diciembre de 2024, en:

https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_10763_2024.htm.

¹⁰ DIAN, Concepto No. 010763 de diciembre de 2024

¹¹ “(...) a) El artículo 467 del Estatuto Tributario, determina la base gravable aplicable en la venta de productos derivados del petróleo, (...), pero no se refiere a la base gravable asociada a esos mismos productos cuando el hecho generador del IVA es la importación. b) El artículo 468-1 del Estatuto Tributario, determina la base gravable y la tarifa del impuesto sobre las ventas -IVA aplicable en la venta de gasolina y ACPM, por parte del productor y los demás sujetos de que trata el artículo 467 del E.T. Es decir, esta disposición no determina la base gravable en la importación, ni la tarifa aplicable. 13. Con base en lo expuesto el Despacho llega a las siguientes conclusiones: b. Cuando se importa combustibles derivados del petróleo: 1. La base gravable corresponde a la establecida en el artículo 459 del E.T. 2. La tarifa del impuesto sobre las ventas -IVA aplicable es la tarifa general del 19%, de conformidad con el artículo 468 del E.T. (...) En consecuencia, se reconsidera la doctrina que se refiere a la base gravable y a la tarifa aplicable cuando se realizan los hechos generadores venta e importación de combustibles derivados del petróleo -incluyendo la gasolina y el ACPM- y se precisa que de acuerdo con el artículo 130 de la Ley 2010 de 2019,

16. En resumen, el concepto de la DIAN: **(i)** reitera que la importación de combustibles está gravada con IVA; **(ii)** establece que la base gravable del IVA en la importación de gasolina y ACPM es la misma para liquidar los derechos de aduana adicionada con el valor de dicho gravamen, conforme al artículo 459 del E.T. (base gravable general), desatendiendo así lo dispuesto en el artículo 465 del ET y su reglamentación; y, **(iii)** concluye que la tarifa aplicable al IVA en la importación de gasolina y ACPM es del 19% según el artículo 468 del E.T., en abierto desconocimiento del principio de trato nacional.
17. Dicha interpretación fue reiterada por la DIAN mediante concepto No. 008922 int 1324 de 2025 del 15 de julio de 2025, que resuelve una solicitud de reconsideración del concepto anterior. Con su respuesta, la DIAN insiste en que el fundamento del IVA sobre la importación de gasolina se erige sobre la “*derogación tácita*” del artículo 465 del E.T. En otras palabras, el concepto implica una eliminación del ordenamiento jurídico del artículo del Estatuto Tributario (art. 465), por el cual se faculta al MME para determinar la base gravable del IVA para los productos refinados derivados del petróleo (como la gasolina y el ACPM).
18. La Refinería es una entidad pública constituida como sociedad de economía mixta, que se dedica a la refinación de petróleo para producir combustibles líquidos en un área declarada como zona franca permanente especial, por lo que los combustibles que produce deben ser importados al TAN. Adicionalmente, es propiedad directa e indirecta de Ecopetrol S.A. (en adelante, “**Ecopetrol**”) en su totalidad.
19. Esto es relevante en la medida en que las importaciones de combustibles desde centros de procesamiento en zonas francas designadas (Reficar de hecho es una zona franca permanente especial) al TAN, específicamente gasolina y ACPM, no han generado el IVA por ausencia de base de liquidación del tributo ya que hasta la fecha el MME no ha fijado el valor base de liquidación según lo ordenado en la ley (artículo 465 del ET y artículo 1.3.1.12.13 del DURT 1625 de 2016), proceder contrario a la nueva tesis de la DIAN.
20. En aplicación del concepto precitado, la DIAN ha presentado 6 requerimientos especiales aduaneros (en adelante, “**REA**”) que pretenden el cobro del IVA en la importación de combustibles realizadas entre los años 2022 (parcial) a 2024, más sanciones e intereses. Los requerimientos se discriminan a continuación:

Tabla 1. Lista de REA sobre el cobro de IVA en importaciones

REA No.	Fecha	IVA	Sanción
211	24/02/2025	\$ 13.186.400.000	\$ 1.318.640.000
264	06/03/2025	\$ 786.128.455.000	\$ 78.613.844.000

los contribuyentes podrán amparar sus actuaciones con base en la ley y en la doctrina que aquí se reconsidera.”

483	11/06/2025	\$ 22.563.772.000	\$ 2.256.378.000
525	26/06/2025	\$126.985.461.000	\$ 12.698.546.000
526	26/06/2025	\$ 70.964.915.000	\$ 7.096.491.000
533	26/06/2025	\$ 157.626.688.000	\$ 15.762.688.000
TOTAL		\$ 1.177.455.691.000	\$ 117.746.587.000

21. Como si lo anterior fuera poco, respecto de los REA Nos. 211, 264 y 483 referenciados arriba, la DIAN, practicó liquidaciones oficiales de corrección en las que, básicamente reprodujo los argumentos expuestos en los REA, sin atender los argumentos expuestos por Reficar con fundamento en la ley y el reglamento, actos administrativos de liquidación oficial No. 675 y 676 del 28 de mayo y 1357 del 31 de octubre de 2025, con los que pretende cobrar a la Accionante la suma de **COP \$ 879.247.339.000** por concepto de IVA y sanciones. Incluyendo intereses la suma asciende a **COP\$ 1.323.428.494.000**¹². La Refinería interpuso recursos de reconsideración contra las resoluciones 675 y 676 y actualmente se encuentra en término para interponer el recurso de reconsideración contra la resolución 1357 del 17 de octubre de 2025.
22. En virtud de lo anterior, el 30 de octubre del año en curso, la DIAN expidió la Resolución 12812 de 2025 (notificada el 4 de noviembre de 2025) por medio de la cual resuelve el recurso de reconsideración y confirma las resoluciones 675 y 676 del 28 de mayo de 2025, e indica que, en ejercicio de sus facultades de cobro coactivo, procederá a embargar a Refinería. ***Ejecutados los embargos, la Refinería cesaría por completo sus operaciones en tan solo siete (7) a once (11) días.***

III. SÍNTESIS DEL PLANTEAMIENTO FÁCTICO Y JURÍDICO

Los hechos anteriores demuestran:

- (i) **Que la DIAN violó el derecho al debido proceso de la Refinería (art. 29 C.P.)**
23. Primero, porque según el artículo 465 del Estatuto Tributario, el hecho generador y la causación del IVA en la importación de combustibles exige la determinación previa de la base gravable por parte del MME. Esa definición es un ***elemento estructural del tributo*** y, al no haberse fijado su importe por la autoridad designada por la Ley, el tributo no nace a la vida jurídica. La omisión del MME impide identificar la base gravable y, en consecuencia, impide la liquidación y exigibilidad del IVA.
24. Segundo, porque la DIAN, mediante el Concepto No. 010763 de 2024, desconoció la configuración legal del tributo, alteró los elementos esenciales del impuesto y usurpó las facultades del Legislador, pues no puede definir la base gravable reservada al MME (art. 465 E.T.). La relevancia constitucional es evidente, pues ***solo el Congreso puede crear, modificar o suprimir impuestos, beneficios y tarifas preferenciales.*** Así, al haber establecido el Legislador una base gravable especial para los

¹² Intereses calculados a 30 de septiembre de 2025.

combustibles derivados del petróleo (artículo 465 del E.T. y artículo 1.3.1.12.13 del DURT 1625 de 2016) que según la Ley debe ser cuantificada por el MME, no puede la DIAN obviar esa base gravable especial, para en su lugar, sin ninguna autorización constitucional o legal, aplicar la base gravable general establecida en el artículo 465 del E.T.

25. Aún en el eventual e hipotético caso de que esa base gravable si hubiese estado determinado por el MME, la tarifa aplicable no sería del 19% que es la que arbitrariamente aplicó la Administración en los actos liquidatorios por ella proferidos, sino la del 5% en virtud del principio de trato nacional.

26. La relevancia constitucional de este punto se evidencia en que someter a los contribuyentes a un impuesto sin base gravable determinada por la autoridad competente designada por la Ley y, en su lugar liquidar el impuesto acudiendo a una base gravable que no es aplicable al caso concreto, vulnera la reserva de ley en materia tributaria, los principios de certeza y legalidad tributaria y, con ello, el derecho al debido proceso (art. 29 C.P.).

(ii) Que la DIAN violó el derecho a la igualdad de la Refinería (art. 13 C.P.)

27. La relevancia constitucional radica en que el art. 465 E.T. estableció un trato diferencial justificado y orientado a salvaguardar la soberanía y seguridad energética, en armonía con los principios de finalidad social del Estado y de intervención económica para asegurar el suministro de un bien indispensable. Incluso, de estar determinada dicha base gravable por el MME, la tarifa aplicable a ese IVA sería del 5% según el principio de trato nacional, en concordancia con el artículo 468-1 del ET. Esta relevancia constitucional se evidencia en que las actuaciones de la DIAN violan el *trato diferencial justificado* y con ello el art. 13 de la C.P., pues de manera inconsulta y sorpresiva la DIAN da un tratamiento igual a dos situaciones completamente diferentes (la importación de un bien sin base gravable especial ni tarifa diferencial) y la importación de gasolina y ACPM (que tienen una base gravable especial, artículo 465 del ET, y una tarifa especial del 5%).

(iii) Que la DIAN puede proceder en cualquier momento con la práctica de medidas cautelares y/o procedimientos de cobro coactivo, amenazando la viabilidad de Reficar como persona jurídica (art. 14) y como empresa en marcha (art. 333) y, con ello, la afectación a los derechos de los trabajadores (art. 25)

28. Las decisiones de la DIAN ponen a la Refinería en un inminente riesgo de iliquidez e insolvencia que compromete su continuidad como empresa, vulnerando el artículo 14 que ampara el derecho fundamental a la personalidad jurídica y el 333 de la Carta que garantiza la libertad de empresa y su función social. Este escenario también impacta directamente el derecho fundamental al trabajo (art. 25), pues la interrupción del flujo

de caja forzaría la terminación de miles de vínculos laborales e impediría el pago oportuno de salarios y acreencias, lesionando el núcleo esencial del derecho al trabajo de aproximadamente 4.600 trabajadores y comprometiendo su mínimo vital.

IV. PROCEDENCIA DE LA ACCIÓN DE TUTELA

29. En este contexto, a continuación, se explican las razones por las cuales:

- (a) La Refinería puede ejercer la acción de tutela;
- (b) La Refinería es titular de derechos fundamentales;
- (c) La tutela es procedente pues cumple con los requisitos de legitimación, inmediatez y subsidiariedad; y,
- (d) Es el único mecanismo que tiene la Refinería para evitar un perjuicio irremediable.

A) La Refinería puede ejercer la acción de tutela

30. La Corte Constitucional ha reiterado que el artículo 86 de la C.P. no excluye a las personas jurídicas de interponer una acción de tutela siempre que se acredite la personería correspondiente y su representación¹³. Además, el artículo 10 del Decreto Ley 2591 de 1991 permite que “*toda persona*” o “*cualquier persona*” pueda reclamar la protección de sus derechos constitucionales fundamentales, sin limitarlo a personas naturales.

B) La Refinería es titular de los derechos fundamentales vulnerados

31. La Corte ha establecido que entre los derechos que tienen las personas jurídicas, también se encuentran algunos derechos fundamentales cuando están *estrechamente relacionados con su existencia misma como persona jurídica*:

“Hay derechos de las personas jurídicas, que ellas pueden reclamar dentro del Estado Social de Derecho y que las autoridades se obligan a respetar y a hacer que les sean respetados. Y, claro está, entre la inmensa gama de derechos que les corresponden, **los hay también fundamentales, en cuanto estrechamente ligados a su existencia misma, a su actividad, al núcleo de las garantías que el orden jurídico les ofrece** y, por supuesto, al ejercicio de derechos de las personas naturales afectadas de manera transitiva cuando son vulnerados o desconocidos los de aquellos entes en que tienen interés directo o indirecto. (...) **[D]e los que sí lo son y deben ser garantizados escrupulosamente por el sistema jurídico en cuanto de una u otra forma se reflejan en las**

¹³ Corte Constitucional. Sentencia T-214 de 2006.

personas naturales que integran la población, la Corte Constitucional ha destacado derechos fundamentales como el debido proceso, la igualdad, (...), entre otros.”¹⁴
[Énfasis añadido]

“(…) Dentro de los ejemplos de garantía de derechos fundamentales a las personas jurídicas encontramos: **la igualdad entre personas jurídicas, el debido proceso**, el habeas data, el derecho de defensa, entre otros.”¹⁵ [Énfasis añadido]

32. Por lo tanto, la Refinería es titular de derechos fundamentales tales como su existencia como persona jurídica, al debido proceso y a la igualdad.
33. Por otro lado, se ha establecido que, para que la acción de tutela proceda para amparar los derechos fundamentales de una persona jurídica, debe enmarcarse en alguna de tres dimensiones: **(i)** cuando se trata de derechos indispensables para su propia subsistencia (vía directa); **(ii)** cuando la protección constitucional resulta necesaria para salvaguardar los derechos fundamentales de las personas naturales asociadas o vinculadas a ella (vía indirecta); o **(iii)** cuando está en juego un interés superior de relevancia constitucional¹⁶.
34. En el caso que nos ocupa, la acción de tutela se presenta precisamente para proteger derechos y garantías que se ven vulnerados en las tres dimensiones señaladas. En particular, la Refinería acude a la acción de tutela para invocar la protección a sus derechos fundamentales, para proteger los derechos fundamentales de sus trabajadores, y para impedir una afectación grave a la soberanía energética nacional y la estabilidad económica.

¹⁴ Corte Constitucional. Sentencias SU 182 de 1998 y T-214 de 2006.

¹⁵ Corte Constitucional. Sentencia T-214 de 2006. “*Al respecto la Sentencia C-360 de 1996[2] expuso lo siguiente: “Esta Corporación ha sostenido la posibilidad de que, en determinados eventos, las personas jurídicas e incluso las personas jurídicas de derecho público, puedan ser titulares de derechos fundamentales. Ciertamente para que ello ocurra, se requiere, en primer término, que así lo permita la naturaleza del derecho objeto de la vulneración o amenaza, y, en segundo lugar, que exista una relación directa entre la persona jurídica que alega la vulneración y una persona o grupo de personas naturales, virtualmente afectado.”* Asimismo, el Consejo de Estado ha establecido que las personas jurídicas son titulares de derechos fundamentales “en todo aquello que sea compatible con su naturaleza e imprescindible para su subsistencia y para el ejercicio de su ser social; en aquello que sea necesario para garantizar la eficacia de derechos fundamentales de las personas naturales; y, en sentido similar, en cuanto sean derechos dirigidos al cumplimiento de fines constitucionalmente protegidos”. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, Sentencia de 6 de noviembre de 2013, CP María Claudia Rojas Lasso, rad. 41001-23-33-000-2013-00255-01, que reitera la jurisprudencia dictada en: Corte Constitucional, Sentencia T-411 de 17 de junio de 1992, MP Alejandro Martínez Caballero, exp. T-785 y Sentencia SU-182 de 6 de mayo de 1998, MP Carlos Gaviria Díaz y José Gregorio Hernández Galindo, exp. T-141334, T-141745, T-141785, T-142430, T-143410 y T-143426)

¹⁶ Ibid.

C) La tutela es procedente

35. Se cumple con la **legitimación en la causa por activa** en la medida en que el Accionante es una sociedad de economía mixta que tiene legitimación en la causa por ser titular de derechos fundamentales que se están viendo amenazados, como el derecho a existir como persona jurídica, al debido proceso y la igualdad, entre otros.
36. Asimismo, se cumple con la **legitimación en la causa por pasiva** en la medida en que la DIAN, en su calidad de autoridad tributaria y aduanera es la responsable inmediata de las decisiones que se han tomado en el proceso de fiscalización hasta el momento, y es quien, en cualquier momento, podría ejercer las medidas coactivas que configurarían el perjuicio irremediable alegado.
37. En segundo lugar, se cumple con el **requisito de inmediatez**, toda vez que se interpone de manera preventiva, cuando es inminente que la DIAN inicie un proceso de cobro coactivo y/o emita órdenes de embargo en contra de la Refinería, con fundamento en su doctrina, según la cual a pesar de tratarse de actos administrativos que versan sobre el IVA al haberse expedido en el marco de un procedimiento aduanero, adquieren ejecutoria tan pronto finaliza la sede administrativa y desde ese momento las decisiones adoptadas por la Administración pueden hacerse exigibles. Más allá de que esta doctrina de la Administración no se acompase con lo dispuesto en la Ley y con la naturaleza real de los actos administrativos proferidos, lo cierto es que es obligatoria para los funcionarios quienes ya han manifestado en varias oportunidades que procederán conforme con los lineamientos en ella establecidos.

Debido a que, para la DIAN, la interposición de acciones judiciales ordinarias no suspende la ejecución de las medidas de embargo (art. 839 E.T.), la Refinería sólo podría continuar operando durante un plazo máximo de siete (7) a once (11) días antes de verse obligada a cesar completamente sus actividades. La inminencia de las medidas coactivas, que amenazan con afectar de forma irreversible la estabilidad financiera y la existencia jurídica de la sociedad accionante y la empresa como negocio en marcha, hace necesario acudir sin dilación al amparo constitucional, pues el daño que se pretende evitar es actual, cierto, irremediable y de inminente materialización.

38. En tercer lugar, se cumple con el **requisito de subsidiariedad**. El periodo para que el Accionante continúe funcionando después de practicadas las medidas de embargo se reduce a un plazo muy corto, entre siete (7) a once (11) días calendario, tiempo insuficiente para que los medios judiciales ordinarios, como la acción de nulidad y restablecimiento del derecho con solicitud de medida cautelar, produzcan efectos de protección reales y se evite un perjuicio irremediable que afecte al Accionante y a terceros, en particular sus empleados.

39. Las vías ordinarias en este caso crítico no son idóneas ni eficaces para salvaguardar los derechos fundamentales de la Refinería. La suspensión de la ejecución coactiva de las sumas presuntamente adeudadas con la interposición de las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho – prevista en los artículos 829 y 831 del Estatuto Tributario–, en criterio de la DIAN, no aplica cuando los actos, aunque de contenido tributario, se expiden siguiendo un procedimiento aduanero, por lo cual afirma la DIAN que rige el artículo 101 de la Ley 1437 de 2011. Así lo ha sostenido en los conceptos Nos. 908756 de 2022, 003215 int. 613 de 2023 y 008873 int. 1027 de 2024. No obstante, el asunto aquí es propiamente tributario –el IVA es un tributo interno íntegramente regulado por el ET– y, conforme al criterio del Consejo de Estado, ***en estos casos resulta aplicable el artículo 829 del ET, que difiere la ejecutoria de los actos tributarios hasta la decisión definitiva de las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho***¹⁷. La interpretación administrativa y unilateral desconoce dicho precedente y habilita embargos y cobro coactivo apenas se agota la sede administrativa, lo que refuerza la necesidad de la intervención inmediata del juez constitucional para evitar un perjuicio irremediable a la Refinería, sus empleados y proveedores.
40. Por lo tanto, la radicación de acciones de nulidad y establecimiento del derecho con medida cautelar de solicitud de suspensión provisional, según la interpretación abusiva de la DIAN, no suspende la ejecución coactiva de las sumas y no evita la materialización del perjuicio irremediable.
41. En ese sentido, exigir el agotamiento de la vía contenciosa, que normalmente se prolonga entre 5 y 7 años o más, haría ilusoria la garantía de los derechos fundamentales afectados, pues el daño se habría consumado antes de cualquier pronunciamiento de fondo y no sería posible remediar los daños causados¹⁸.

¹⁷ Consejo de Estado. Sentencia 17642 de 2010, C.P.: William Giraldo Giraldo. "De conformidad con el artículo 829-4 del Estatuto Tributario, la acción de nulidad y restablecimiento del acto administrativo que sirve de fundamento al cobro coactivo **impide que ese acto tenga fuerza ejecutoria**, la que sólo surge cuando se decide en forma definitiva la respectiva demanda (que niegue la pretensión de anulación de ese acto)"; Consejo de Estado, Sentencia 18452 de 2012, C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia "Según esta regla especial, la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra el acto administrativo que sirve de fundamento al cobro coactivo, **impide que ese acto tenga fuerza ejecutoria**, la cual adquiere en el momento en que la jurisdicción decida, de manera definitiva, la respectiva demanda, en el sentido de no acceder a la pretensión de nulidad del acto."; Consejo de Estado, Sentencia 23198B de 2019, M.P.: Milton Chaves García "[...] la ejecutoria del acto administrativo de contenido tributario se afecta, entre otros casos, por la interposición del recurso procedente. [...] una vez el título sea demandado, también se **afectará la ejecutoria del acto** en los términos del 829.4 ibidem, hasta tanto se notifique la decisión judicial definitiva."; y, Consejo de Estado, Sentencia 18647 de 2012, M.P.; William Giraldo Giraldo. "De allí que, en armonía con este precepto, el artículo 831, numeral 5, del Estatuto Tributario, consagre como una de las excepciones contra el mandamiento de pago **la interposición de demanda de nulidad y restablecimiento del derecho**."

¹⁸ La Corte Constitucional, mediante sentencia T-180 de 2023 precisó que las acciones ordinarias deben valorarse en concreto y que la tutela procede excepcionalmente cuando la duración del proceso contencioso haría ilusoria la protección de los derechos fundamentales en juego. Además, herramientas como medidas cautelares no resultan eficaces frente a la

42. Sin perjuicio de lo anterior, se aclara al H. Juez que, antes de presentar esta tutela, la Refinería ha radicado la requerida solicitud de conciliación ante la Procuraduría General de la Nación en cumplimiento del requisito de procedibilidad requerido para presentar una demanda de nulidad y restablecimiento del derecho.
43. Esta acción de tutela, por tanto, no pretende sustituir la competencia de la jurisdicción contencioso-administrativa, sino acudir al único mecanismo transitorio que prevé el ordenamiento jurídico para evitar un perjuicio irremediable en tan corto tiempo¹⁹. Se invoca, entonces, la protección de los derechos fundamentales de Reficar en la medida en que los mecanismos ofrecidos por la jurisdicción contencioso-administrativa para discutir la decisión unilateral de la DIAN no son idóneos ni eficaces para evitar la consumación de un perjuicio irremediable y la supervivencia de la Refinería, toda vez que, se reitera, el perjuicio irremediable se configuraría con la simple práctica de los embargos de las sumas determinadas oficialmente.

D) La tutela pretende evitar la consumación de un perjuicio irremediable

44. La Refinería interpone la presente acción de tutela **como mecanismo de protección transitoria** para evitar la consumación de un perjuicio irremediable sobre sus derechos fundamentales; la ejecución inminente del embargo es una circunstancia que hace procedente la tutela como mecanismo transitorio para evitar un perjuicio irremediable.
45. Según el criterio unilateral y abusivo de la DIAN, respecto de actos administrativos proferidos en el marco de procedimientos aduaneros, ésta puede proceder en cualquier momento con medidas cautelares y/o procedimientos de cobro coactivo, lo que implica una amenaza grave a la violación de derechos fundamentales de la Refinería, con un impacto grave sobre el sistema energético nacional por la relevancia y el rol que ocupa la Refinería en el mercado de combustibles en el país.
46. La suspensión de las actividades de la Accionante trasciende el simple cese de operaciones empresariales de la Refinería, en la medida en que se podría comprometer gravemente el suministro de gasolina en el país. Dado el papel estratégico que cumple la Refinería en la distribución nacional de combustibles, una interrupción de sus operaciones podría derivar, en pocos días, en un desabastecimiento generalizado, con el consecuente riesgo de una grave crisis energética a nivel nacional.
47. En Colombia, la producción e importación de energía depende del petróleo y sus derivados en un **promedio de 36,7%**:

inmediatez del daño, ya que la ejecución fiscal avanza con una extraña celeridad que torna ilusoria cualquier expectativa de protección oportuna en esa vía.

¹⁹ ARTICULO 8o. LA TUTELA COMO MECANISMO TRANSITORIO. Aun cuando el afectado disponga de otro medio de defensa judicial, la acción de tutela procederá cuando se utilice como mecanismo transitorio para evitar un perjuicio irremediable.

Tabla 1. Composición de la oferta energética nacional (Producción de energía PJ-año)

Año	Biomasa	Bio-combustibles	Carbón Térmico	Carbón Metalúrgico	Energía Eléctrica	FNCE R	Hidro-generación	Gas Natural Local	Gas Natural Importado	Hidrógeno	Petróleo y Derivados	Total
2019	243	0	2.304	0	0	2	214	426	6	0	1.980	5.176
%	4,70	0	44,52	0	0,00	0,04	4,13	8,22	0	0	38,26	100
2020	232	0	1.348	0	0	2	196	430	14	0	1.751	3.974
%	5,84	0,00	33,92	0,00	0,00	0,05	4,93	10,83	0,35		44,08	100
2021	249	0	1.511	0	0	4	238	439	2	0	1.648	4.091
%	6,10	0,00	36,93	0,00	0,00	0,09	5,83	10,73	0,04	0,00	40,28	100
2022	235	0	2.697	164	0	5	216	440	50	0	1.837	5.643
%	4,17	0	47,79	2,91	0,00	0,09	3,82	7,79	0,89	0,00	32,54	100
2023	237	0	2.727	164	0	24	218	438	62	0	1.903	5.773
%	4,11	0,00	47,24	2,84	0,00	0,42	3,77	7,59	1,07	0,00	32,96	100
2024	238	0	2.766	164	0	98	205	453	46	0	1.907	5.877
%	4	0	47	3	0	2	3	8	1	0	32,45	100

Fuente: Estimaciones propias con base en los Resultados del Plan Energético Nacional – Anexo Resultados PEN 2022-2052. Escenario Actualización. Esta medición es dada en Petajulios - PJ.²⁰

48. A su turno, la importación de energía depende del petróleo y sus derivados en un promedio de 57,26%:

Tabla 2. Composición de la oferta energética nacional (Importación de energía PJ-año)

Año	Bio-combustibles	Carbón Metalúrgico	Energía Eléctrica	Gas Natural Local	Hidrógeno	Petróleo y Derivados	Total
2019	4	116	6	6	0	153	285
%	1,49	40,53	2,23	2,13	0,00	53,63	100
2020	3	123	5	14	0	142	286
%	0,99	43,06	1,64	4,73	0,00	49,58	100
2021	0	148	2	2	0	191	342
%	0,00	43,22	0,50	0,51	0,00	55,77	100
2022	0	0	0	49	4	70	124
%	0,00	0,00	0,02	39,81	3,54	56,63	100
2023	0	0	0	61	4	92	157
%	0,00	0,00	0,01	38,76	2,79	58,43	100
2024	0	0	0	45	4	113	163
%	0,00	0,00	0,01	27,72	2,69	69,58	100

²⁰ Disponible en: <https://www.upme.gov.co/simec/planeacion-energetica/plan-energetico-nacional/#Que-es>

Fuente: Estimaciones propias con base en los Resultados del Plan Energético Nacional – Anexo Resultados PEN 2022-2052. Escenario Actualización. Esta medición es dada en Petajulios - PJ.²¹

La Refinería de Cartagena tiene una capacidad de refinación de aproximadamente 210.000 barriles diarios, lo que equivale a unos **470 PJ** al año, esto es, el **61,81% de PJ importados al año**²². **Por lo tanto, la suspensión de la operación de la Refinería de Cartagena implicaría entonces una inducción en una crisis energética nacional.** En particular, como consta en las cifras reportadas por esta compañía, la Refinería abastece de combustible en un 100% a la Costa Caribe²³. Asimismo, es importante señalar que Reficar produce el 54% del combustible Diésel (ACPM) y Jet que se producen a nivel nacional.²⁴ En el mismo sentido, es importante mencionar los riesgos de apagón que ha enfrentado el país en el pasado y que sigue enfrentando²⁵, períodos en los cuales se torna esencial el suministro de combustible para el funcionamiento de las plantas termoeléctricas. Además, en un contexto de escasez de gas en el país, el problema de suministro de energía se agrava.

49. Es por ello por lo que la inminencia y gravedad del daño no se limitan al patrimonio de la empresa y su derecho a la personalidad jurídica, pues el cese de actividades de un actor estratégico del sector de hidrocarburos afectaría de manera directa el empleo, el suministro de combustibles, el cual es un servicio público esencial, la seguridad energética nacional y, en general, el interés colectivo.
50. Además, el interés general se vería gravemente comprometido, debido a que la quiebra o grave afectación financiera de un actor esencial del sector de hidrocarburos como la Accionante, implicaría riesgos directos para la

²¹ Disponible en: <https://www.upme.gov.co/simec/planeacion-energetica/plan-energetico-nacional/#Que-es>

²² Estimaciones propias con base en los Resultados del Plan Energético Nacional – Anexo Resultados PEN 2022-2052. Escenario Actualización. Esta medición es dada en Petajulios - PJ. 1 PJ ≈ 278 GWh.

²³ Tal como consta en los informes de gestión y sostenibilidad de la Refinería de Cartagena para los años 2023 y 2024, en las páginas 10 y 12, respectivamente. Disponibles en (i) <https://www.refineriadecartagena.com.co/Informe%20de%20Gestión%20y%20Sostenibilidad%20Refinería%20de%20Cartagena%20SAS%20-%202023%20VF.pdf> y (ii) <https://www.refineriadecartagena.com.co/Informe%20de%20Gestión%20y%20Sostenibilidad%202024.pdf>.

²⁴ Informe de Gestión y Sostenibilidad de la Refinería de Cartagena 2024, pág. 12.

²⁵ A modo de ejemplo, ver notas de prensa que han dado cuenta de la crítica situación que atraviesa el país: (i) <https://elpais.com/america-colombia/2024-10-06/la-sequia-enfrenta-a-colombia-al-riesgo-de-apagones-y-cortes-de-agua.html#:~:text=La%20sequ%C3%ADa%20enfrenta%20a%20Colombia%20al%20riesgo%20de%20apagones%20y%20cortes%20de%20agua,-El%20pa%C3%ADs%20le&text=Colombia%2C%20como%20el%20resto%20de,del%20agua%20de%20la%20capital>, (ii) <https://www.elcolombiano.com/negocios/razones-energia-colombia-apagon-JL29116960>, (iii) <https://www.lasillavacia.com/silla-nacional/como-llegamos-aqui-colombia-ante-el-riesgo-de-un-apagon-nacional/>, (iv) <https://www.lasillavacia.com/silla-nacional/como-llegamos-aqui-colombia-ante-el-riesgo-de-un-apagon-nacional/>, y (v) <https://www.eltiempo.com/economia/sectores/colombia-puede-enfrentar-un-apagon-similar-al-de-espana-por-una-alta-dependencia-a-la-energia-solar-o-eolica-3449225>.

seguridad energética nacional, el empleo y la cadena de suministro de combustibles, considerado un servicio público²⁶ y bien de primera necesidad²⁷.

51. Los efectos negativos para el país y la región Caribe derivados de la ejecución de los embargos de la DIAN no terminan ahí. La Refinería mantiene obligaciones crediticias con entidades externas, lo que implica que el repago de la deuda depende directamente de los flujos generados por el proyecto de modernización y expansión de su infraestructura²⁸. En este contexto, una eventual declaración de insolvencia o cesación de pagos por parte de la Refinería activaría mecanismos contractuales de incumplimiento cruzado (*cross default*), en virtud de los cuales dicho incumplimiento se extendería automáticamente a otras obligaciones asumidas por Ecopetrol y por la Nación. Dado que el Estado colombiano figura como garante o contraparte en ciertos contratos de endeudamiento externo, su responsabilidad financiera podría verse comprometida de manera inmediata ante un evento de incumplimiento por parte de la empresa.
52. Este escenario representa un riesgo fiscal significativo, ya que podría desencadenar el vencimiento anticipado de otras deudas o un deterioro de la calificación crediticia del país. La situación se agrava en caso de cese de operaciones de la Refinería, pues ello comprometería los ingresos destinados al servicio de la deuda, debilitando aún más la sostenibilidad financiera del proyecto. En consecuencia, la grave iliquidez o quiebra de la Accionante no solo tendría implicaciones a nivel corporativo, sino que

²⁶ Artículo 1 de la Ley 39 de 1987: “La distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo es un servicio público que se prestará de acuerdo con la Ley” (énfasis añadido).

²⁷ Presidente de la República, Decreto 1521 de 1998.

²⁸ SEC. Form 20F de Ecopetrol S.A. (2017). Sección “*Financing*”. Disponible en: <chrome-extension://efaidnbnmnibpcajpcglclefindmkaj/http://pdf.secdatabase.com/2890/0001144204-17-030262.pdf>. “El 30 de diciembre de 2011, con la aprobación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia, Reficar ejecutó un financiamiento bajo la modalidad de *project finance* por US\$3.5 mil millones para financiar parcialmente la expansión y modernización de la refinería en Cartagena. Los préstamos provinieron de bancos comerciales y agencias de crédito a la exportación, con plazos de 14 y 16 años, respectivamente. El monto total desembolsado bajo estos acuerdos de financiamiento fue de US\$3,496.6 millones. Al 31 de diciembre de 2016, el monto principal adeudado a los acreedores senior bajo estos acuerdos era de US\$2,796.3 millones. Los pagos de intereses durante 2015 y 2016 fueron de US\$92 millones y US\$87 millones, respectivamente. Como parte de la estructura de *project finance*, Ecopetrol S.A. suscribió un Acuerdo de Apoyo a la Construcción (el “Acuerdo de Apoyo a la Construcción”) y un Acuerdo de Garantía de Servicio de Deuda (el “Acuerdo de Garantía de Servicio de Deuda”) para respaldar ciertas obligaciones de Reficar. De conformidad con los términos del Acuerdo de Apoyo a la Construcción, Ecopetrol S.A. se compromete a respaldar, hasta la fecha de finalización, cualquier costo, gasto o retraso adicional incurrido durante la fase de construcción de la expansión y modernización de la refinería en Cartagena. Mediante el Acuerdo de Garantía de Servicio de Deuda, Ecopetrol S.A. proporciona un mecanismo de liquidez que permite a Reficar cumplir con el servicio de su deuda en situaciones en las que haya insuficiencia de liquidez.” (traducción libre). SEC. Form 20-F de Ecopetrol S.A. (2024). Sección “*Reficar Investigations*”. Disponible en: https://www.sec.gov/ix?doc=/Archives/edgar/data/0001444406/000141057825000839/ec-20241231x20f.htm#a3712CartagenaRefinery_552284

afectaría de forma directa la estabilidad macroeconómica y la capacidad de cumplimiento de las obligaciones del Estado colombiano.

53. Se reitera entonces que, exigir a la Refinería acudir al proceso de cobro coactivo para defenderse, una vez embargadas sus cuentas, implicaría imponerle una carga desproporcionada e incompatible con la urgencia de la situación, lo que hace procedente la tutela como mecanismo transitorio para conjurar el perjuicio irremediable. Así, en la medida en que la subsistencia de la Refinería y la seguridad energética nacional dependen de una intervención constitucional inmediata, en este caso solo pueden ser protegidas eficazmente mediante la acción de tutela.
54. Según jurisprudencia sobre el uso transitorio de la tutela, si los efectos del acto administrativo trascienden al interés colectivo y existe la alta probabilidad de una afectación irreparable, que va más allá de la esfera patrimonial y trasciende al acceso y la provisión de servicios estratégicos para la sociedad, la tutela adquiere plena procedencia como instrumento de emergencia frente al inminente menoscabo de bienes jurídicamente protegidos y del orden social²⁹. Por lo tanto, la intervención del juez constitucional es impostergable y necesaria para evitar la consumación de un daño irreversible que trasciende lo puramente económico y compromete bienes jurídicos superiores, como es el sistema energético nacional.
55. En este orden de ideas, se cumplen los criterios establecidos por la jurisprudencia³⁰ para la procedencia de esta tutela como ***mecanismo transitorio para evitar un perjuicio irremediable***, toda vez que:
56. **La inminencia del perjuicio es clara y concreta:** La DIAN, si utiliza sus procedimientos aduaneros, puede proceder en cualquier momento con la práctica de medidas cautelares y/o procedimientos de cobro coactivo y el embargo sobre los recursos y activos de la Refinería y, con ello, se genera un riesgo cierto y muy próximo a materializarse.
57. **El perjuicio es grave:** pues el inminente inicio del proceso coactivo y sus medidas cautelares ocasionará un detrimento económico sustancial que la Accionante no tiene capacidad de soportar. Esto lleva a que, de forma automática, se paralicen las operaciones y el normal funcionamiento de Refinería de Cartagena, se pierdan miles de empleos, haya un desabastecimiento de combustibles, y se vea afectada la seguridad energética del país y la región.
58. **Se evidencia la urgencia e impostergabilidad:** la medida de la DIAN implica una exigencia fiscal insostenible y de magnitud excepcional que

²⁹ Sentencia T-180 de 2023.

³⁰ Los criterios jurisprudenciales para la configuración de un perjuicio irremediable son: (i) inminencia, al existir un riesgo cierto y próximo a materializarse; (ii) gravedad, dado que compromete la existencia misma de la persona jurídica y la continuidad de un servicio público esencial; y (iii) urgencia e impostergabilidad, pues el daño se produciría antes de que la jurisdicción contenciosa pueda adoptar una decisión definitiva.

amenaza la estabilidad económica y operativa de la empresa, con efectos inmediatos e irreversibles en su patrimonio y viabilidad jurídica. Si no se protegen los derechos fundamentales invocados, la Refinería entraría en cesación de pagos o en causal de disolución o insolvencia antes de que los mecanismos ordinarios logren un pronunciamiento judicial definitivo, pues estos se tornan improcedentes al no ser lo suficientemente rápidos para evitar que se configure el daño irreversible, inminente y seguro.

V. FUNDAMENTOS DE DERECHO

Los actos de la DIAN amenazan gravemente con generar un perjuicio irremediable a derechos e intereses constitucionalmente protegidos. En este capítulo nos referimos a los fundamentos jurídicos que soportan el amparo solicitado.

5.1. LA VULNERACIÓN AL DEBIDO PROCESO DEL ACCIONANTE

59. Las actuaciones desplegadas por la DIAN vulneran de manera grave y directa el derecho fundamental al debido proceso del accionante debido a que (a) está cobrando un impuesto que no se ha causado, pues no existe el elemento esencial del tributo como es la base gravable determinada por el MME; (b) usurpó las funciones del Legislador y del MME al determinar la base gravable del IVA aplicando además una norma general que no tiene cabida en el caso concreto y desatendiendo la norma especial que regula la materia; y (c); eliminó una tarifa especial e impuso una tarifa general de IVA por fuera del alcance de sus facultades, y mediante conceptos e interpretaciones unilaterales por fuera de su competencia.

A) La DIAN está cobrando un impuesto que no se ha causado

60. No es posible exigir el pago de un impuesto que no se ha causado. El principio de legalidad tributaria exige que el Congreso sea quien impone tributos, y que lo haga predeterminando con claridad sus elementos esenciales: (i) sujetos activo y pasivo; (ii) el señalamiento del hecho generador; (iii) la base gravable; (iv) las tarifas aplicables; y (v) la fecha a partir de la cual se iniciará su cobro (art. 338 C.P.)³¹. La precisión de estos elementos garantiza el debido proceso (art. 29 C.P.) del contribuyente y evita arbitrariedades, inseguridad y evasión. En el presente caso la ley fijó todos los elementos con claridad y, respecto de la base gravable, le otorgó al MME la competencia de su cuantificación, competencia que hasta la fecha no ha sido ejercida por la autoridad competente. Así las cosas, ante la falta de determinación del valor de la base por parte de la autoridad legalmente facultada para el efecto, el tributo no nace a la vida jurídica.
61. Al respecto, la Corte Constitucional ha establecido que un requisito como éste, que consiste en fijar, entre otros elementos, la base gravable del impuesto:

³¹ Corte Constitucional. Sentencias C-305 de 2022, C-060 de 2018, C-333 de 2017 y C- 717 de 2003.

“(…) [R]epercute en la validez jurídica del tipo impositivo establecido, pues constituye una manera de ofrecer seguridad jurídica para efectos de su aplicación y recaudo, así como un control de límites al posible ejercicio arbitrario del poder de imposición. **De igual manera, se otorga una debida protección a la garantía fundamental del debido proceso de la cual es titular todo contribuyente (C.P., art. 29).**³². [Énfasis propio].

62. En el caso concreto, el Legislador, por disposición expresa del art. 465 del E.T., decidió delegar en el MME la cuantificación de la base gravable del IVA. Esta delegación, que es una facultad excepcional reglada³³, ha sido incumplida por el MME.
63. Por lo tanto, aunque es posible identificar el contenido del elemento estructural del tributo (IVA), su base gravable no ha sido cuantificada por el MME.
64. Al respecto, la Corte ha señalado que:

“(…) [N]o basta con que los órganos colegiados de representación popular sean los que directamente establezcan los elementos del tributo, sino que, además, es menester que al hacerlo determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo, pues de lo contrario no sólo se genera inseguridad jurídica, sino que en el momento de la aplicación de las normas se permiten los abusos impositivos de los gobernantes, (…), **pues los contribuyentes obligados a pagar los impuestos no podrían hacerlo** (…)”³⁴. [Énfasis propio].

65. En este sentido, la DIAN no puede exigirle al contribuyente el pago de un impuesto en ausencia de la determinación concreta de un elemento esencial del tributo. Aceptar una tesis contraria, implicaría permitirle a la DIAN que cobre un impuesto que no se ha causado.
66. Por lo anterior, el proceso de fiscalización adelantado por la DIAN – sustentado en el concepto precitado – implica una violación al debido proceso de la Refinería, en la medida en que se cobra un impuesto que existe, pero no se ha causado por la ausencia de la base gravable.

B) La DIAN estaría usurpando las funciones del Legislador y del MME

67. La Constitución y la ley reservan la creación, modificación y determinación de tributos al Legislador, tal y como se desprende de los

³² Corte Constitucional. Sentencia C-597 de 2000. Reiterado en sentencias C-060 de 2018, C-333 de 2017, C- 717 de 2003, C-488 de 2000

³³ Corte Constitucional. Sentencia C-060 de 2018.

³⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-121 de 2006.

artículos 150.12³⁵ y 338³⁶ de la Constitución. Asimismo, salvo excepciones regladas, se reserva al Legislador la facultad de determinar los elementos esenciales de los tributos, como es la base gravable³⁷. La DIAN, como entidad ejecutora y recaudadora, carece de competencia para crear o modificar tributos mediante actos propios. En el caso concreto, la DIAN ha pretendido imponer unilateralmente una obligación tributaria a la Refinería a través de un concepto, excediendo flagrantemente sus funciones y usurpando competencias constitucionales que corresponden exclusivamente al Congreso de la República.

68. El impuesto sobre las ventas y su hecho generador han sido definidos por el Legislador en los artículos 465, 467, 468-1 y concordantes del E.T., norma de rango legal que goza de presunción de constitucionalidad mientras no sea derogada o declarada inexecutable por la autoridad competente. Sin embargo, como fue mencionado, en ausencia de la base gravable, no es posible exigir a los contribuyentes el pago.
69. Al establecer, mediante un simple concepto administrativo, sorpresivo y unilateral, que la importación de gasolina y ACPM está gravada con IVA a la tarifa general del 19 %, la DIAN sustituyó la voluntad del Congreso y, en los hechos, creó la base gravable del tributo. Tal potestad normativa no le ha sido atribuida ni por la Carta Política ni por la ley, razón por la cual su proceder constituye una evidente usurpación de competencias legislativas.
70. Además, esta actuación desconoce el principio de legalidad tributaria y el reparto constitucional de competencias, afectando la seguridad jurídica y la confianza legítima de los administrados. Es, sin lugar a duda, un ejercicio arbitrario del poder de imposición.
71. En relación con el principio de confianza legítima, la Corte Constitucional ha sostenido que el mismo *“funciona entonces como un límite a las actividades de las autoridades, que pretende hacerle frente a eventuales **modificaciones intempestivas en su manera tradicional de proceder, situación que además puede poner en riesgo el principio de seguridad jurídica. Se trata pues, de un ideal ético que es jurídicamente exigible. Por lo tanto, esa confianza que los ciudadanos tienen frente a la estabilidad que se espera de los entes estatales, debe ser respetada y protegida por el juez constitucional**”*.³⁸
72. En el presente caso, como antes se mencionó, la entidad Accionada venía siendo consistente en su interpretación según la cual:

³⁵ Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones (...) Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.

³⁶ En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales.

³⁷ Corte Constitucional. Sentencias C-305 de 2022 y C-060 de 2018.

³⁸ Corte Constitucional, sentencia T-453 de 2018.

“[L]a regla que se debe aplicar en el caso de incompatibilidad que se presenta entre las citadas disposiciones del Estatuto Tributario es la número 1, es decir, que el artículo 465 del Estatuto Tributario prefiere en su aplicación al artículo 459 *ibidem*, por lo tanto, **el impuesto sobre las ventas en los casos de importación de ACPM y productos refinados derivados del petróleo, se determina con base en los precios oficiales establecidos para el efecto por el Ministerio de Minas y Energía y no, tomando como referencia la base gravable sobre la cual se liquidan los derechos de aduanas, (valor de la mercancía en aduana).**”³⁹ [Énfasis propio].

73. Esta postura fue reiterada en los conceptos Nos. 5746 de 5 de marzo de 2019⁴⁰ y 031749 de 26 de diciembre 2019⁴¹.
74. Sin embargo, mediante el Concepto No. 010763 de 2024, reiterado por la misma entidad mediante Concepto No. 008922 de 2025 como se ha venido explicando, la entidad cambió abruptamente su postura para determinar que sí existe una base gravable, que la misma DIAN la puede determinar, y que la tarifa será del 19%.
75. Es así como a través de un concepto de la administración se dejó sin efectos una postura anterior y consolidada con base en la cual participaban los actores del mercado, con repercusiones sobre su viabilidad financiera – como es el presente caso- y sin un soporte constitucional, legal o jurisprudencial para ello, en tanto que se está desconociendo la facultad otorgada por el Legislador al MME, no a la DIAN⁴².

C) La DIAN no puede imponer obligaciones tributarias mediante Conceptos

76. Los conceptos emitidos por la DIAN son instrumentos de interpretación general. En efecto, según lo establecido en el artículo 28 del CPACA: “[s]alvo disposición legal en contrario, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución”. De esta manera, los conceptos no constituyen actos administrativos de carácter particular y concreto, ni pueden crear, modificar o extinguir obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.
77. Determinar la base gravable de un tributo, imponer una carga fiscal a la Refinería, e iniciar procesos de fiscalización con base en un concepto vulnera el principio de legalidad y el debido proceso administrativo, en

³⁹DIAN, concepto No. 046014 de 8 de junio de 2009, en: <https://cijuf.org.co/codian09/junio/c46014.html>

⁴⁰ DIAN, concepto No. 5746 de 5 de marzo de 2019, en: https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_5746_2019.htm.

⁴¹ DIAN, concepto No. 031749 de 26 de diciembre de 2019, en: https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_31296_2019.htm.

⁴² Bienes Gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%) (...) El ingreso al productor en la venta de Gasolina y ACPM.

tanto el surgimiento de la obligación tributaria no viene del agotamiento de las instancias y procesos constitucionalmente establecidos para ello, sino que se está creando la base gravable en sede administrativa echando mano de una norma que no es aplicable (artículo 459 del Estatuto Tributario) y dejando de aplicar la norma especial que regula la materia (artículo 465 del ET, reglamentado por el artículo 3º del decreto 1082 de 1994, compilado en el artículo 1.3.1.16.1. del DUR 1625 de 2016). Más grave aún, como se explicará a continuación, se pretende establecer como fecha inicial de aplicación de la base gravable creada por la Administración, una **anterior** a aquella en la que fue expedido el Concepto por la DIAN. Es por ello por lo que, según ha sido establecido por la jurisprudencia constitucional, uno de los componentes del derecho al debido proceso administrativo es: “*que la actuación se adelante por la autoridad competente y con el pleno respeto de las formas propias previstas en el ordenamiento jurídico*”.⁴³

78. De manera concreta y para efectos prácticos, la accionada se encuentra determinando un impuesto desde 2022 con base en un concepto de 2024. Esto es el equivalente a que, mediante una Ley proferida en 2024, el Congreso disponga el recaudo de obligaciones supuestamente causadas con anterioridad a ese año. Es decir que hechos o actos ocurridos en el pasado, den lugar a una obligación legal que no se encontraba prevista en el ordenamiento para el momento en que ocurrieron, lo cual va en abierta contraposición con el **principio de irretroactividad** de la ley, en virtud del cual las normas de contenido tributario no pueden tener efectos hacia el pasado⁴⁴. En el presente caso, como se ha indicado, el IVA no se ha generado por ausencia de uno de los elementos esenciales de la obligación, específicamente la base gravable que, al no haber sido fijada por la autoridad designada legalmente para ello, no se configuró e impidió el nacimiento de la obligación a la vida jurídica.
79. La DIAN, ha aplicado el concepto **de manera retroactiva**, en el sentido de exigir el pago de tributos y sanciones por periodos anteriores a la expedición de este. Esto genera inseguridad jurídica, afecta situaciones jurídicas consolidadas⁴⁵ y vulnera la confianza legítima de los administrados⁴⁶, quienes no pueden ser sorprendidos con la imposición de cargas fiscales sobre hechos pasados que, al momento de su ocurrencia, no generaban obligación tributaria alguna; se repite, en el presente caso, por falta de uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria.
80. En suma, la DIAN ha desconocido el derecho fundamental al debido proceso del accionante al (i) arrogarse competencias que no le corresponden, (ii) utilizar un instrumento que no es idóneo ni vinculante

⁴³ Corte Constitucional, sentencia T-105 de 2023.

⁴⁴ Corte Constitucional, sentencia C-036 de 2024, fundamento 61.

⁴⁵ Constitución Política, artículo 58: Se garantizan la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores.

⁴⁶ Constitución Política, artículo 83: Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas.

para los particulares como mecanismo de imposición de tributos echando mano de normas claramente inaplicables e inobservando aquellas normas legales que sí regulan la materia, y (iii) aplicar retroactivamente su criterio, afectando gravemente la seguridad jurídica y la confianza legítima. ***Debe entonces el juez constitucional transitorio ejercer un control de límites al ejercicio arbitrario del poder de imposición por parte de la DIAN.***

5.2. LA VULNERACIÓN DEL DERECHO A LA IGUALDAD

81. Los actos de la DIAN violan el derecho a la igualdad ante la Ley (art. 13 CP) de la Refinería. La DIAN al aplicar normas del E.T. manifiestamente inaplicables a la Accionante, y de manera arbitraria vía interpretación, y vía sus propios actos, crea una base gravable. Sobre ella, construye una teoría para iniciar procesos de fiscalización en contra de la Accionada, poniendo en riesgo la existencia y subsistencia de la empresa en marcha y de la persona jurídica.
82. El derecho fundamental a la igualdad tiene múltiples dimensiones; para este caso, interesa el tratamiento igual ante la ley⁴⁷, que debe interpretarse conforme al criterio *relacional* del principio de igualdad que implica interpretar las diferencias entre situaciones o sujetos diferentes como manifestaciones del principio de igualdad, lo que justifica tratamientos disímiles cuando, por ejemplo, una norma establece las distinciones persiguiendo una finalidad constitucionalmente válida⁴⁸.
83. En materia tributaria, el principio de igualdad se manifiesta en dos elementos: (i) la obligación general en cabeza de todas las personas de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado mediante el pago de tributos y (ii) la garantía de un tratamiento impositivo diferencial que responda a la situación económica y a la capacidad contributiva de cada uno⁴⁹. La Corte Constitucional ha reiterado que la equidad tributaria se quebranta cuando se impone una carga fiscal sin justificación constitucionalmente válida, lo cual ocurre al privar a la Accionante de un trato tributario justificado y proporcional a su capacidad económica real y al sector en el que participa⁵⁰, es decir, un trato diferenciado frente a los demás importadores generales de bienes.
84. En este caso, el Legislador estableció **un tratamiento diferencial** en torno al IVA en las importaciones y producción de combustibles en el artículo 465 del E.T., ordenando expresamente que la cuantificación de la base gravable (elemento esencial del tributo) la debe establecer el MME mediante resolución que fije el precio de las importaciones.

⁴⁷ Corte Constitucional, Sentencia T-106 de 10 de febrero de 2004, MP Clara Inés Vargas Hernández, exp. D-4753.

⁴⁸ Id.

⁴⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-489/23. Magistrados ponentes: Jorge Enrique Ibáñez Najjar y Cristina Pardo Schlesinger.

⁵⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-489/23. Magistrados ponentes: Jorge Enrique Ibáñez Najjar y Cristina Pardo Schlesinger.

85. Esta distinción es **fundamental** dado el carácter de **servicio público** que tiene la distribución de combustibles en Colombia, la cual es un servicio público, como lo estableció el artículo 1° de la Ley 39 de 1987⁵¹. Este obedece al interés general, y para satisfacerlo el Estado regula ampliamente el mercado de combustibles, en especial a través de la facultad de control de precios en cabeza del Ejecutivo según el artículo 1° de la Ley 26 de 1989 que expresamente indica que los precios de los combustibles son regulados para influir en “*la mejor manera de prestar ese servicio público*”⁵².
86. Desde una perspectiva constitucional, la diferenciación establecida en el artículo 467 del E.T. es razonable a la luz del principio de igualdad material, porque responde a las particularidades técnicas, económicas y regulatorias del sector de combustibles, un mercado estratégico intervenido por el Estado para garantizar la seguridad energética y la estabilidad de precios de un bien de primera necesidad⁵³. Según la Corte Constitucional, la igualdad material exige tratar igual a quienes están en iguales circunstancias **y permitir tratos diferenciados cuando existen diferencias relevantes y objetivas**⁵⁴. En este sentido, la interpretación anterior de la DIAN con respecto al precitado artículo, cuyo cambio fue inconsulto e intempestivo, favorece la equidad entre los agentes del mismo mercado, **en tanto dispensaba un trato diferente a sujetos que no se encuentran en la misma situación.**
87. Por lo tanto, está debidamente justificado y tiene una relación directa con la finalidad constitucional de proteger el interés público. En este caso, el trato diferenciado se justificaba en un reconocimiento al carácter de servicio público que provee este sector, así como a la finalidad de garantizar la seguridad energética y la estabilidad de precios para un bien de primera necesidad.
88. En esta misma línea, si se aplicara un test de razonabilidad a esta norma en armonía con las interpretaciones anteriores de la DIAN, se encontraría que el fin es legítimo, pues responde a la necesidad de garantizar la estabilidad del mercado de combustibles, la regulación de precios, la seguridad energética y los principios de equidad, progresividad e igualdad tributaria⁵⁵.
89. La existencia de un régimen especial para combustibles obedece a la preservación de un servicio público y a la garantía del abastecimiento. En ese contexto, desconocer el trato especial (artículo 465 y su decreto

⁵¹ L. 39/87, art. 1: “La distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo es un servicio público que se prestará de acuerdo con la Ley” (énfasis añadido).

⁵² L. 26/89, art. 1: “En razón de la naturaleza del servicio público de la distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo, fijado por la Ley 39 de 1987, el Gobierno podrá determinar: horarios, precios, márgenes de comercialización, calidad, calibraciones, condiciones de seguridad, relaciones contractuales y demás condiciones que influyen en la mejor prestación de ese servicio público”.

⁵³ Corte Constitucional, Sentencia C-042 de 2016. M.P. Jorge Enrique Ibáñez.

⁵⁴ Corte Constitucional, Sentencia C-464 de 2020. M.P. Alejandro Linares Cantillo.

⁵⁵ Corte Constitucional, Sentencia C-592 de 2019. M.P. Alberto Rojas Ríos.

reglamentario y el artículo 468-1) y aplicar de manera forzada y unilateral la regla general de los artículos 468-1 (tarifa especial) y 459 (tarifa general) del Estatuto Tributario, con preminencia sobre el art. 465 que establece un trato diferenciado justificado por tratarse de un bien necesario para garantizar la soberanía energética nacional, implica vulnerar el artículo 13 de la Constitución, que ampara tratos diferenciados cuando son constitucionalmente válidos.

90. El Legislador estableció, en su amplio margen de configuración en materia tributaria, un ***tratamiento diferencial*** en torno al IVA para las importaciones y la producción de combustibles: por un lado, la tarifa reducida prevista en el artículo 468-1 del E.T., y por el otro, la definición de la base gravable a través del precio fijado por la autoridad sectorial competente, sin distinguir entre ventas internas e importaciones. En efecto, el artículo 465 del E.T. atribuye al MME la competencia para fijar el precio de referencia que determina la base gravable, competencia desarrollada reglamentariamente (v. gr., art. 3° del Decreto Reglamentario 1082 de 1994, hoy compilado en el DUR). Que a la fecha no se haya fijado el precio específico para importaciones desconoce el mandato legal y reglamentario, pero no habilita a la DIAN para sustituir el diseño especial por la regla general del artículo 459. Al contrario, debe respetarse la voluntad del Legislador que quiso asegurar el trato nacional y la coherencia con el diseño legislativo que protege la continuidad del servicio y el interés público en este sector. Incluso en el evento en que la base gravable estuviera determinada por el MME, la tarifa aplicable a ese IVA sería del 5% sobre el IP según el artículo 467 del ET, no el 19% como arbitraria y unilateralmente lo estableció la DIAN.
91. La DIAN, al desconocer el trato diferencial pero constitucionalmente válido, y aplicar *a la fuerza* la regla general de las importaciones consagrada en el artículo 459 del E.T. (norma anterior y general, en contraposición a la posterior y especial aplicable) establecido por el Legislador, desconoce entonces el artículo 13 C.P., que en su plena aplicación constitucional protege esos tratos diferenciales cuando los mismos son constitucionalmente válidos. En este caso, la existencia de regímenes especiales para los combustibles, insistimos, existe para preservar un servicio público.
92. Igualmente, se encontraría que la medida es legítima y aplica únicamente a los importadores y productores de gasolina y ACPM (art. 465 E.T.), diferenciándolos de otros contribuyentes en atención al principio de igualdad material. Por último, la medida sería proporcional al fin, pues no introduce cargas desproporcionadas, no discrimina entre competidores en las mismas condiciones, y da un trato diferencial a un sector, protegiendo el interés general, que es precisamente la estabilidad del sector⁵⁶.
93. Como consecuencia de la violación al derecho a la igualdad, la DIAN también incurre en una afectación grave de los principios de justicia y de equidad tributaria establecidos en los artículos 95.9 y 363 de la

⁵⁶ Corte Constitucional, Sentencia C-304 de 2019. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

Constitución Política, pues establece tratos fiscales más gravosos y deroga por la vía de un concepto, un beneficio impositivo para la Accionante y, con ello, desborda la capacidad contributiva de la Accionante a tal punto que al ejecutarse los embargos –derivados del impuesto fabricado arbitrariamente mediante el Concepto –se pone en riesgo su subsistencia⁵⁷.

94. Ahora bien, el principio de trato nacional, consagrado en tratados internacionales suscritos por Colombia (Artículo III del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio⁵⁸), impide que a los bienes importados se les apliquen tributos internos más gravosos que a los bienes de la misma especie y calidad producidos en el territorio nacional. Dado que el IVA es un impuesto interno, aun cuando su liquidación pueda realizarse con ocasión de la presentación de la declaración de importación, la determinación de su tarifa debe observar la paridad material entre productos nacionales e importados del mismo mercado.
95. En el sector de combustibles, esta exigencia de paridad converge con el diseño especial del Estatuto Tributario, conforme al cual la base gravable del IVA en gasolina y ACPM se determina por el precio fijado por la autoridad sectorial (art. 465 E.T.) y la tarifa aplicable es la reducida prevista por el Legislador para estos bienes (arts. 467 y 468-1 E.T.). En consecuencia, el IVA que grava la gasolina y el ACPM importados debe ser del 5%, como lo es para los combustibles de producción nacional, asegurando un tratamiento fiscal equivalente que salvaguarda tanto el mandato internacional de trato nacional como la coherencia del régimen interno.
96. Desconocer esta equiparación y aplicar la regla general del artículo 459 E.T. para imponer una tarifa del 19% a los combustibles importados –en contravía de los artículos 465, 467 y 468-1 E.T.– no solo vulnera el principio de trato nacional, sino que acentúa la lesión del derecho a la igualdad ante la ley de la Accionante. Tal proceder configura un trato fiscal más gravoso e injustificado frente a bienes homogéneos, quebranta la igualdad material en un mercado intervenido que cumple funciones de servicio público, y sustituye, sin habilitación legal, el régimen especial por la regla general. La consecuencia es la ruptura de la equidad y proporcionalidad tributaria, el desconocimiento del diseño legislativo orientado a la seguridad energética y la estabilidad de precios, y la

⁵⁷ La prohibición de los impuestos confiscatorios tiene otros fundamentos constitucionales, como la protección de la propiedad y la iniciativa privadas (CP arts 58 y 333) y los principios de justicia y equidad tributarias (CP arts 95 ord 9º y 363). En efecto, si el Estado reconoce la propiedad privada y la legitimidad de la actividad de los particulares encaminada a obtener ganancias económicas, mal podría admitirse la existencia de tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Tales impuestos no respetarían la equidad ni la justicia fiscales, por lo cual es necesario admitir que existen límites materiales cuantitativos al poder impositivo del Estado.

⁵⁸ El Acuerdo por el cual se establece la OMC incluye el "Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio", fue ratificado mediante la Ley 170 de 1994. El Artículo III del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio establece el Trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores.

imposición de cargas que exceden la capacidad contributiva real de la Accionante.

97. La consecuencia de esto, como se mencionó *supra* es que, cuando la DIAN en violación del artículo 13 C.P. practique los embargos por impuestos fabricados bajo normas no aplicables, la Refinería deberá cesar inmediatamente sus operaciones, y con ello no podría existir y subsistir. Por esta razón es imperante la intervención del juez constitucional para preservar el derecho fundamental a la igualdad de la Accionante.

5.3. LA VULNERACIÓN AL DERECHO DE PERSONALIDAD JURÍDICA DE LA ACCIONANTE

98. La Corte Constitucional ha establecido que entre los derechos que tienen las personas jurídicas, también se encuentran algunos derechos fundamentales cuando están estrechamente relacionados con su existencia misma como persona jurídica, a su actividad (artículo 333, libertad de empresa y su función social), y al núcleo de garantías que el orden jurídico les ofrece.⁵⁹
99. La actuación abusiva de la DIAN pone a la Refinería en inminente riesgo de cesación de pagos, insolvencia y liquidación, constituye una vulneración directa del derecho fundamental a la personalidad jurídica, consagrado en el artículo 14 de la Constitución Política. Este derecho garantiza la existencia legal de la persona jurídica como sujeto de derechos y obligaciones, permitiéndole actuar en el tráfico jurídico y cumplir su función social y económica.
100. En esta misma línea, la actuación desproporcionada de la DIAN, al pretender inmovilizar todos los recursos líquidos de la sociedad, excede la finalidad de garantizar el cobro de una obligación fiscal y amenaza con paralizar completamente la actividad económica de la Refinería. Con ello, también se desconoce la función social de la empresa prevista en el artículo 333 de la C.P. y la obligación del Estado de evitar obstáculos arbitrarios a la libre iniciativa privada. Esta restricción injustificada por decisiones administrativas desproporcionadas constituye una violación de derechos de la Refinería, al amenazar con su existencia misma.
101. En este contexto, es claro que **la DIAN únicamente ostenta un derecho de crédito de contenido económico, derivado de actos administrativos abiertamente ilegales, mientras que la Refinería se juega su derecho fundamental a la subsistencia como persona jurídica**, con los consecuentes impactos negativos para el país en términos de abastecimiento de combustibles y especialmente energético, con especial énfasis en la zona norte del país que depende en un 100% del producido de la Refinería. Una afectación a la operación de la Refinería podría tener serias repercusiones en el funcionamiento del tráfico terrestre aéreo a nivel nacional. Todo esto debe sumarse al importante papel que juegan las

⁵⁹ Corte Constitucional. Sentencia SU-182 de 1998.

plantas térmicas, que dependen de combustibles, en la generación eléctrica en el país, tal como se puso de presente en los fundamentos 55 a 57 *supra*.

102. A su vez, los efectos negativos se extienden al empleo y la estabilidad económica nacional y de la región. Esta desproporción entre el interés meramente pecuniario de la administración y el riesgo existencial para la empresa y la economía nacional refuerza la necesidad de restablecer la legalidad y proteger los derechos fundamentales comprometidos, por la vía excepcional y extraordinaria de esta acción de tutela.
103. La inminente extinción de la personería jurídica de la Refinería, como consecuencia de la imposibilidad de cumplir con las exigencias fiscales arbitrariamente impuestas, no solo implica la extinción forzada de la empresa como sujeto de derecho, sino que priva a la sociedad, a sus trabajadores y a la comunidad de los beneficios, empleos y servicios públicos esenciales que dependen de su operación. La Corte Constitucional ha reconocido que la protección de la personalidad jurídica es indispensable para salvaguardar el núcleo esencial de los derechos fundamentales de las personas jurídicas y el interés general comprometido.
104. Por tanto, la amenaza real e inminente de extinción de la personería jurídica de la Refinería, derivada de una actuación administrativa ilegítima, arbitraria y unilateral, exige la intervención urgente del juez constitucional para evitar la desaparición de la empresa y la consecuente afectación de derechos fundamentales y bienes jurídicos superiores.

5.4. AFECTACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS TRABAJADORES DE LA REFINERÍA

105. Es preciso proteger el derecho fundamental al trabajo (art. 25 C.P.) de las 4.600 personas naturales que trabajan en las operaciones de la Accionante, que incluyen empleados directos de la Refinería, empleados directos de Ecopetrol que prestan servicios a la Accionante, y empleados de contratistas y proveedores de estas empresas. Aproximadamente el 65% de los trabajadores afectados por los actos de la DIAN son trabajadores sindicalizados afiliados a la Unión Sindical Obrera de la Industria del Petróleo y las Energías Alternativas (y/u otros sindicatos).
106. La Corte Constitucional reconoce que las personas jurídicas pueden buscar la protección vía indirecta de los derechos fundamentales *“cuando la esencialidad de la protección gira alrededor de la tutela de los derechos constitucionales fundamentales de las personas naturales asociadas”*⁶⁰.
107. La jurisprudencia considera que el derecho fundamental al trabajo abarca las condiciones dignas y justas del trabajo en sí mismo, y la garantía de que el ejercicio del derecho al trabajo no sea una mera expectativa⁶¹. En

⁶⁰ Corte Constitucional, Sentencia T-411 de 17 de junio de 1992, MP Alejandro Martínez Caballero, exp. T-785 y Sentencia SU-182 de 6 de mayo de 1998.

⁶¹ *“El derecho al trabajo tiene una doble dimensión: individual y colectiva, reconocida en la Constitución. El aspecto individual se refiere a la facultad que tiene toda persona de elegir*

este caso, de practicarse los embargos que pretende la DIAN, la Accionante se vería obligada a terminar el trabajo de alrededor de 4.600 personas debido a que no tendría el flujo de caja necesario para mantener el pago de las respectivas acreencias laborales.

108. La protección solicitada se justifica, y es urgente, pues el costo social que esto tendría sería incalculable, afectando el ingreso de miles de familias en Cartagena y Colombia. Esto no es mera especulación, pues como hemos probado, la caja de la Accionante permite soportar siete (7) a once (11) días de operación luego de practicados embargos en virtud de las resoluciones 675 y 676, ni hablar si también la DIAN embargara por las sumas que reclama en los REA 483, 525, 526 y 533.
109. La jurisprudencia ha definido que la protección del trabajo vía tutela procede cuando se dirige para la salvaguarda del núcleo esencial del derecho al trabajo. La protección al núcleo esencial al derecho al trabajo *“está compuesto por “la facultad, in genere, de desarrollar una labor remunerada en un espacio y tiempo indeterminados”*; el pago oportuno de salarios para asegurar la subsistencia digna conforme al mínimo vital; la afectación grave y definitiva de las condiciones para laborar; o una derivación del derecho cuando exista conexidad con su núcleo esencial en el caso concreto, la inminencia de un perjuicio (...)” (cursivas del texto original)⁶².
110. Los actos de la DIAN amenazan gravemente el núcleo esencial del derecho al trabajo de 4.600 trabajadores, pues si se permite a la autoridad decretar los embargos mencionados, quedará absolutamente coartada la posibilidad de que estas personas desarrollen sus labores y sean remuneradas por ello, afectando a su vez la subsistencia, y otros elementos asociados a esta como puede ser el mínimo vital. No es justificable constitucionalmente que, por actos ilícitos y arbitrarios de la DIAN esta pueda embargar recursos de la Accionante y con ello despojar a 4.600 personas de su fuente de trabajo e ingresos, lo que amerita la intervención urgente del juez constitucional para proteger la materialidad del trabajo.

VI. SOLICITUD

Con base en los fundamentos de hecho y de derecho expuestos, se solicita al H. Juez constitucional transitorio:

y ejercer profesión u oficio en condiciones dignas y justas. En la dimensión colectiva implica un mandato a los poderes públicos para que lleven a cabo una política de pleno empleo porque de lo contrario el ejercicio del derecho al trabajo se convierte en una simple expectativa”. Ver: Corte Constitucional, Sentencia T-611 de 8 de junio de 2001, MP Jaime Córdoba Triviño.

⁶² Corte Constitucional, Sentencia T-074 de 21 de marzo de 2023, MP Alejandro Linares Cantillo, exp. T-8.640.612, que reitera las sentencias T-045 de 10 de febrero de 1995, MP Jorge Arango Mejía, exp. T-47283, T-222 de 2 de marzo de 2000, MP José Gregorio Hernández Galindo, exp. T-257281, T-270 de 23 de junio de 1995, MP Alejandro Martínez Caballero, exp. T-56347 y T-047 de 14 de febrero de 1995, MP Vladimiro Naranjo Mesa, exp. T-48145.

Primero, ejercer un control de límites al ejercicio arbitrario del poder de imposición por parte de la DIAN y, por ende:

1. Se tutele transitoriamente el derecho fundamental a la existencia y subsistencia de la Accionante, grave y peligrosamente amenazado por la DIAN;
2. Se tutele transitoriamente el derecho al debido proceso de Refinería de Cartagena, pues la arbitraria aplicación retroactiva de los conceptos llevará a la DIAN a practicar embargos y la Accionante no tendrá ni rango de acción ni recursos para litigar los actos administrativos ilícitos proferidos y por proferir en la controversia con la DIAN por el IVA en las importaciones de combustibles;
3. Se tutele transitoriamente el derecho a la igualdad de Refinería de Cartagena, en el entendido que el ordenamiento jurídico prevé en el E.T. un tratamiento diferencial justificado a favor de la importación de la gasolina;
4. Se tutele transitoriamente el derecho al trabajo de más de 4.600 trabajadoras y trabajadores directos e indirectos cuya fuente de empleo es la operación de la Accionante; y,

Segundo, de manera pronta en aplicación de los principios de celeridad, economía y eficacia, ordene a la DIAN que suspenda los efectos de la Resolución 12812 del 30 de octubre de 2025, notificada el 4 de noviembre de 2025; y,

Tercero, ordenar a la DIAN abstenerse de adelantar embargos y/o procedimientos de cobro coactivo hasta tanto se decidan definitivamente las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho interpuestas por Reficar contra los actos liquidatorios.

VII. JURAMENTO

En los términos del artículo 37 de Decreto Ley 2591 de 1991, el suscrito manifiesta bajo la gravedad de juramento que no ha presentado otra acción de tutela por los mismos hechos y derechos.

VIII. NOTIFICACIONES

Refinería de Cartagena recibe notificaciones en: notificacionesjudicialesreficar@reficar.com.co

El suscrito recibe notificaciones al correo electrónico alejandro.linares@perezllorca.com; y a.linares.cantillo@gmail.com

La DIAN recibe notificaciones en: notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co

IX. ANEXOS

- Anexo 1** Poder otorgado a Alejandro Linares Cantillo, con la copia de su C.C. y T.P.
- Anexo 2** Certificado de Existencia y Representación Legal de la Refinería.
- Anexo 3** **[ANEXO CONFIDENCIAL – SOLICITUD DE RESERVA]**
Análisis de liquidez y falta de capacidad de endeudamiento –
Informe financiero suscrito por la Refinería.
- Anexo 4** Resolución No. 12812 de 2025 proferida por la DIAN
- Anexo 5** Soporte de radicación de la conciliación ante la PGN.

Cordialmente,



ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Apoderado de la Refinería

C.C. 19.248.237

T.P. 38.206