

LIQUIDACION PRIVADA – Acto jurídico y goza de presunción legal / FACULTAD DE FISCALIZACION E INVESTIGACION – Las tiene la administración tributaria. Alcance / PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA – Protege el derecho de defensa

La Sala que la liquidación privada del contribuyente es un acto jurídico que nace de la obligación legal que tienen los contribuyentes de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (artículo 95-9 C.P.), y que si bien, de conformidad con el artículo 746 del E.T., a título de presunción legal que admite prueba en contrario, se consideran ciertos los hechos consignados en esas declaraciones, el contribuyente está obligado a demostrar “el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”, o mejor, a demostrar los hechos que expuso como ciertos en las declaraciones tributarias. Por su parte, las autoridades tributarias están dotadas de facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales [art. 684 E.T], y por eso, más allá de probar la certeza, veracidad o la realidad de los hechos declarados por el contribuyente en las declaraciones privadas, las facultades de fiscalización e investigación se deben orientar a verificar el cumplimiento de los presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado. De ahí que, la carga probatoria que puedan tener las autoridades tributarias no sustituye o limita la que le corresponde a los contribuyentes, pues siempre debe existir una dinámica probatoria y de permanente contradicción que puede manifestarse en el transcurso de la actuación administrativa y que se refleja en el requerimiento especial, en la liquidación oficial y en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, sin que ello implique modificación o cambio de la motivación, mientras en esa dialéctica se mantenga o permanezca el asunto materia del proceso, pues es esa dinámica la que garantiza el derecho de defensa, como objetivo principal del principio de correspondencia.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 711 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 689

ACTO ADMINISTRATIVO – Motivación / MOTIVACION DEL ACTO ADMINISTRATIVO – Elementos / FALSA MOTIVACION DEL ACTO ADMINISTRATIVO – Implica que los motivos alegados no existen

Lo primero que conviene precisar es que para analizar la motivación de los actos administrativos, de acuerdo con el tratadista Manuel María Díez, se deben distinguir dos elementos: i) Los hechos y consideraciones que sirven de fundamento al acto y se relacionan tanto a la oportunidad del acto como a su legalidad y, ii) la correspondencia de la motivación con la materia reglada por el acto. En el primer evento, dice el autor, al citar a Stassinopoulos, cuando la motivación se refiere a la oportunidad del acto “debe mencionar los hechos concretos y la importancia que la administración le acuerde, como también la influencia que esos hechos han tenido sobre el ejercicio del poder discrecional”; y cuando se relaciona con la legalidad, puede contener “1) un desenvolvimiento del sentido de la ley, de acuerdo con la interpretación dada por el autor del acto; 2) una afirmación de la constatación de los hechos que constituyen la condición para que la aplicación que la ley haya tenido lugar; 3) una afirmación de que estos hechos han sido sometidos a una calificación jurídica apropiada.” Y en cuanto al segundo elemento, precisa que la correspondencia de la motivación varía según la clase de motivos invocados: “1) si los motivos se relacionan con la interpretación de la ley deben contener la manifestación del autor del acto sobre el sentido de la ley. (...); 2) si se trata de motivos relacionados con la constatación de hechos, la

correspondencia existe si se formulan las razones que conforman esa constatación; 3) si la motivación se relaciona con la calificación jurídica del hecho, la sola mención de la calificación adoptada no es suficiente, porque no es sino la conclusión y no el motivo; 4) si el motivo tiene por objeto demostrar el ejercicio correcto del poder discrecional, la correspondencia necesaria del mismo con la conclusión del acto motivado, existe si el acto hace mención de los hechos y de las consideraciones a las que el autor otorga una importancia fundamental.” De tal manera que la falsa motivación de los actos administrativos, establecida como causal de nulidad, implica “que los motivos alegados por el funcionario que expidió el acto, en realidad no hayan existido o no tengan el carácter jurídico que el autor les ha dado (...); es decir, que los hechos y consideraciones del acto, desde el punto de vista material o jurídico no existan, o que no tengan correspondencia con la materia reglada.

INTERPRETACION JURIDICA – Definición. Objeto / INTERPRETACION ERRONEA – Concepto. Elementos

La interpretación jurídica ha sido definida como “El proceso o el resultado de la determinación del sentido de las normas jurídicas o de sus elementos” Y, en cuanto al objeto de la interpretación jurídica, la doctrina explica que “al interior de la categoría de interpretación operativa cabe distinguir la interpretación del derecho propiamente dicha-concretamente, la interpretación de las normas jurídicas válidas-, de la interpretación de los hechos, que, en la mayoría de los casos, funcionan como condiciones para la aplicación de las normas en un caso concreto. La importancia de la interpretación de los hechos es puesta de relieve por M. Atienza para quien la argumentación que se efectúa en la vida jurídica es, en gran parte, una argumentación sobre hechos, mientras que la teoría estándar de la argumentación jurídica y de la interpretación se ocupan, casi con exclusividad, de cuestiones de tipo normativo” En ese contexto, por interpretación errónea, la Sala Plena de la Corporación ha precisado que “consiste en aplicar la disposición pertinente a la controversia, pero dándole un sentido y alcance que no tiene; se sitúa siempre en un error de hermenéutica jurídica.” Ahora bien, identificar cuándo se está en presencia de un error de hermenéutica jurídica no es tarea fácil, pero sirve como pauta, identificar la metodología y las pautas legales y de doctrina judicial utilizadas por el contribuyente para arribar a la interpretación que lo indujo a declarar de determinada manera las cargas tributarias.

EXPENSAS NECESARIAS – Para que procedan como deducción debe existir relación de causalidad, ser proporcionales y necesarias / RELACION DE CAUSALIDAD – Concepto. Injerencia elemento esencial del gasto con la actividad productora / INJERENCIA – Concepto. Prueba / NECESIDAD – Concepto / PROPORCIONALIDAD – Concepto / PROPORCIONALIDAD Y NECESIDAD – Deben medirse con criterio comercial / COSTUMBRE MERCANTIL – Debe probarse

La Sala reitera que por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el gasto (causa) realizado en cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, con la actividad generadora de renta, conexidad que se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en la actividad productora de renta (efecto). Fíjese que el artículo 107 del E.T no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad. Por eso, la Sala considera que la injerencia que tiene el gasto puede probarse con el ingreso obtenido, pero esa no necesariamente es la única prueba de la injerencia, si por tal se entiende la acción de “Entremeterse, introducirse en

una dependencia o negocio. Por supuesto, esa circunstancia de hecho hace más complejo el reconocimiento de la deducción a favor de los contribuyentes, por la prueba que, en cada caso, le correspondería aportar a quien la alega. En cuanto a la necesidad, el adjetivo “necesario” conforme con su acepción gramatical implica “Que [algo] se ha[ga] y ejecut[e] por obligación, como opuesto a voluntario y espontáneo.” Y, en cuanto a la proporcionalidad, que exista conformidad o proporción de la erogación tanto con el ingreso como con los costos y gastos de la empresa, como elementos relacionados entre sí. Ahora bien, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no limite la expensa como deducible. Respecto de la primera, habida cuenta de que el parámetro de comparación depende de la actividad que desarrolle la empresa y de las expensas que realicen empresas que desarrollen la misma actividad, este es un asunto de hecho que amerita ser probado y, por lo tanto, la dificultad en este punto concierne a la prueba que deberá acreditar el contribuyente para demostrar el derecho a la deducción. La prueba se debe encauzar a que es una “costumbre normal” hacer la erogación, pero, además, forzosa, pues la costumbre no anula la calidad de necesaria de la expensa. Las expensas que se hacen por obligación de la ley no pueden confundirse con la costumbre, como “Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto”. En consecuencia, lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales o de la costumbre mercantil, en éste último caso, como “Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto” y que, en todo caso, debe probarse. Por tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

IVA PAGADO SOBRE BIENES Y SERVICIOS – Son costos o gastos de la actividad productiva / IMPUTACION DEL IVA – Debe probarse / SISTEMA DE DESCUENTO FINANCIERO EN IMPUESTOS DE PLURICAUSACION – Busca que le impuesto sea pagado por el consumidor final

Cuando el artículo 488 del E.T. dispone que los bienes corporales muebles y servicios deben destinarse a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas, simplemente está reiterando que el impuesto pagado por esos bienes o servicios es costo o gasto en la actividad productiva de renta de la empresa, porque las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas son las operaciones realizadas dentro del contexto de esa actividad productiva de la empresa. De manera que, cuando se pueda imputar el impuesto directamente al bien o servicio, tal circunstancia se debe probar. De lo contrario, es decir cuando el costo o gasto no sea directamente imputables al bien o servicio, procede aplicar el artículo 490 del E.T. en cuanto dispone que “Cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas, o excluidas del impuesto y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de tales operaciones del período fiscal correspondiente (...).” Esto permite aplicar el sistema de descuento financiero en impuestos de pluricausación como el IVA, y que busca, en últimas, que el impuesto sea pagado por el consumidor final. En efecto, cuando el impuesto pagado constituye costo o gasto para la empresa, y ese costo o gasto repercute en el precio del bien, el impuesto

se irá recaudando durante el transcurso de la cadena productiva y de la comercialización. Así, también se evita que ciertos componentes sobre los que se pagó el IVA los asuma el productor o el comercializador, pero también se evita que el contribuyente descuente impuestos sobre las ventas que no constituyen costo o gasto para la empresa y que, por tanto, no repercutieron en el precio del bien.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 488 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 490

PAGOS A MEDICINA PREPAGADA – Son pagos laborales indirectos susceptibles de deducirse / PAGOS POR SEGURO MEDICO – Son impuestos descontables. Reiteración jurisprudencial / PAGOS POR PRESENTACIONES LUDICAS, A REGALOS A LOS EMPLEADOS, COORDINACION, ENSEÑANZA Y ENTRENAMIENTO DEPORTIVO, A MANTENIMIENTO DE CANCHAS, COMPRA DE UNIFORMES E IMPLEMENTOS DEPORTIVOS Y COMPRA DE PARAGUAS DE GOLF – No proceden por no probarse la injerencia del gasto en la actividad productora

Ha sido criterio de la Sala que los pagos de medicina prepagada que realiza el empleador para sus trabajadores encuadran dentro de la definición de pago laboral indirecto que trae el Decreto Reglamentario 3750 de 1986 en su artículo 5. Conforme con esa definición, los pagos que por concepto de servicios de salud por medicina prepagada realiza el empleador para sus trabajadores constituyen un gasto de naturaleza laboral, susceptible de ser considerado como deducción a la luz del artículo 107 del E.T. Ocurre lo mismo con los pagos realizados por la demandante por concepto del seguro médico (póliza colectiva de hospitalización y enfermedad) adquirida para los empleados y sus familiares. En esa medida, los gastos en que incurrió la parte demandante pueden ser considerados como impuesto descontable al amparo del artículo 488 del E.T. La parte demandante alegó que dichos gastos corresponden a presentaciones lúdicas, a regalos a los empleados, coordinación, enseñanza y entrenamiento deportivo, a mantenimiento de canchas, compra de uniformes e implementos deportivos y compra de paraguas de golf. Según la actora, ese tipo de gastos permiten el esparcimiento, contribuyen con la salud mental y física de los empleados y mejoran la productividad de la empresa. Para la Sala es indudable que tales expensas tienen relación con la empresa y los trabajadores, en la medida en que les brinda bienestar y comodidad. Sin embargo, no procede descontar el impuesto, habida cuenta de que las pruebas arrojadas por la demandante no permiten determinar la injerencia positiva que tales actividades habrían tenido en la actividad productora de renta. En consecuencia, no está acreditado que las expensas cumplan con los requisitos de los artículos 107 y 488 del E.T.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 488 / DECRETO 3750 DE 1986 – ARTICULO 5

DIFERENCIA EN LA INTERPRETACION DE LOS HECHOS – No es motivo para levantar la sanción por inexactitud / SANCION POR INEXACTITUD – Presupuestos para imponerla / INEXISTENCIA – Presupuesto para que proceda la sanción por inexactitud. Aceptaciones. / DOLO O CULPA – No son elementos que se tienen en cuenta para imponer la sanción por inexactitud / PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL – En materia tributaria tienen aplicación de manera restrictiva / EXPENSAS NECESARIAS – Al no probarse al lugar a imponer la sanción por inexactitud

No es procedente exonerar de la sanción a la demandante bajo el entendido de que incurrió en un error de interpretación de las normas, pues, como se precisó, en el caso concreto, la demandante incurrió en un error de interpretación de los hechos, aspecto este que no da lugar a exonerarse de la sanción por inexactitud. La Sala reitera que la sanción prevista en el artículo 647 del E.T. se impone cuando se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes. Y, que para que se perfeccione la infracción, la inclusión se debe ejecutar con el propósito de obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor. Asimismo, reitera que el adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones: como adjetivo relativo a aquello que carece de existencia; y como adjetivo relativo a aquello que, si bien existe, se considera totalmente nulo, porque es “Falto de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo”. De ahí que el artículo 647 del E.T. prevea que, en general, lo que se quiere sancionar es la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, puesto que todos estos adjetivos, en últimas, implican la inexistencia de los egresos que se llevan como costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo, sin serlo, por una de las siguientes razones: o porque en realidad no existen esos egresos; o porque, aún existiendo, no se probaron; o porque, aún probados, no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les de valor y fuerza para tener el efecto invocado, por carecer de las solemnidades que exige dicho estatuto para darles la calidad de tales, a menos que, en éste último caso, se verifique la interpretación errónea por parte del contribuyente que lo haya inducido a apreciar de manera errónea la norma y a subsumir los hechos económicos declarados en la misma. Ahora bien, la Sala también precisa que para imponer la sanción por inexactitud no se requiere probar que el contribuyente haya actuado con intención dolosa o culposa, pues la infracción se tipifica simplemente por la inclusión, por error de interpretación, de hechos económicos y de la subsunción de los mismos en la norma que se invoca para amparar el beneficio (infracción objetiva), o por la inclusión, de manera dolosa, de hechos falsos (infracción subjetiva). En materia tributaria se aplican los principios y garantías propios del derecho penal, pero de manera restrictiva, pues el Estado también debe procurar garantizar el interés general que se promueve con su imposición. En consecuencia, para efectos tributarios las expensas que no fueron aceptadas en este proceso porque no fueron probadas deben tenerse en cuenta para tasar la sanción por inexactitud.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

PRESTACION DE SERVICIOS – Características / CONTRATO DE ASOCIACION – Concepto / USO DEL SUELO O SUBSUELO – Quien lo concede es el Estado / REGALIA PREVALENTE – Contraprestación por permitir ejercer un derecho

La prestación de servicios tiene las siguientes características: Es una actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica a favor de otra u otras personas. No media una relación laboral con el encargado de ejecutar el servicio. Se concreta en una obligación de hacer (facere), entendida como aquella obligación que se contrapone a la obligación de dar (dare), ya que no implica la transferencia de dominio, sino simplemente la realización de una actividad, material o intelectual a favor de una persona natural o jurídica. Genera una contraprestación directa al pago del precio. En el asunto que nos ocupa, no se cumplen con las características mencionadas, si se parte del hecho de que la

actividad, labor o trabajo a realizar es la “exploración y la explotación de petróleo”, pues, en este caso, la persona jurídica que ejecutaría la actividad sería PETROBRÁS y, por tanto, recibiría la contraprestación glosada. Sin embargo, PETROBRÁS percibe el pago derivado del contrato de asociación por la ejecución de dicha actividad y el contrato de asociación no puede confundirse con un contrato de prestación de servicios, toda vez que, como se precisó, en términos generales, los contratos de asociación “consisten básicamente en que el socio de ECOPETROL, explora por su cuenta y riesgo y si se encuentra petróleo en cantidades comerciales (comercialidad aprobada por ECOPETROL), el pozo exploratorio descubridor y el desarrollo del campo se pagan por partes iguales y así se reparte la producción, una vez descartadas las regalías, pactadas en 20% de la producción bruta en boca de pozo”. Ahora bien, tampoco se cumplen los presupuestos del artículo 1° del Decreto 1372 de 1992, si se parte del hecho de que la actividad, labor o tarea a realizar, es la de “permitir” la exploración y explotación del pozo Arauca, o la de “permitir” el ejercicio del derecho a explorar y explotar el pozo. En efecto, la Sala considera que no es aplicable el artículo 1° del Decreto 1372 al primer evento, porque, como se ha precisado insistentemente, permitir el uso del suelo o subsuelo no es una actividad, labor o tarea que desarrolle alguien. Permitir el uso del suelo o del subsuelo es una potestad del Estado que se deriva del artículo 334 de la Constitución Política, que tiene como objeto “dar” el consentimiento para la exploración y explotación del subsuelo a terceros. También se descarta que se aplique el artículo 1° del Decreto 1372 al segundo evento, porque el hecho de “permitir ejercer un derecho” conlleva la acción de “dar, transferir, traspasar” a alguien “algo”, en este caso, el derecho. Luego la demandante, al permitir ejercer un derecho no ejecuta una obligación de “hacer”, sino de “dar”, esto es, dar la cosa (incorporal, corporal o ambas) a cambio de una contraprestación (regalía prevalente).

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 334

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, Veintidós (22) de marzo de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00125-01(17152)

Actor: CARBONES DEL CERREJON LLC.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 5 de marzo de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

DEMANDA

La sociedad CARBONES DEL CERREJÓN LLC. (antes INTERNACIONAL COLOMBIA RESOURCES COPORACIÓN LLC), mediante apoderada judicial, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, demandó los siguientes actos administrativos:

- La Liquidación Oficial de Revisión N° 310642006000088 del 25 de julio de 2006, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, que modificó la declaración de IVA de la sociedad demandante correspondiente al 6º bimestre de 2004.
- La Resolución Recurso de Reconsideración N° 310662007000004 del 21 de febrero de 2007, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, que confirmó la primera de las resoluciones mencionadas.

A título de restablecimiento del derecho, la demandante pidió que se declare en firme la declaración privada de IVA del 6º bimestre de 2004 y que se ordene la devolución de \$517'530.000, incluidos los intereses corrientes causados desde la fecha de notificación del requerimiento especial hasta la fecha en que quede ejecutoriado el acto que confirme total o parcialmente dicho valor. Pidió que, en todo caso, de no prosperar las pretensiones de la demanda, se levantara la sanción por inexactitud.

La sociedad demandante invocó como normas vulneradas las siguientes:

- Constitución Política: artículos: 3, 95 y 123.
- Estatuto Tributario: artículos 107, 420, 488, 489, 490, 647, 683 y 703.
- Decreto 3750 de 1997: artículo 5
- Código Civil: artículos 17 y 27.

El concepto de violación lo sustentó de la siguiente manera.

La demandante alegó que en los actos demandados se desconoció el principio de legalidad, por cuanto la DIAN no dio cabal cumplimiento a las normas que regulan los impuestos descontables.

Manifestó, asimismo, que se desconocieron los principios de justicia y equidad tributaria, por cuanto se desconoció el derecho al reconocimiento del IVA descontable originado en los gastos de operación. Que eso generó un enriquecimiento sin causa para el Estado.

Dijo que también se desconoció el debido proceso, por imponer una sanción por inexactitud improcedente, por cambiar la motivación, por exigir requisitos no discutidos en el requerimiento especial y por no haberse pronunciado sobre los planteamientos expuestos al contestar dicho requerimiento.

En cuanto a las normas legales que invocó, dijo que la DIAN incurrió en falsa motivación y desviación de poder, porque hizo una calificación jurídica errada de los hechos demostrados en la vía administrativa y porque fundamentó los actos demandados en interpretaciones erradas de los artículos 488, 489, 490, 647 y 683 del E.T. e inaplicó el artículo 5 del Decreto 3750 de 1986.

Dijo que, adicionalmente, hubo desviación de poder y finalidad del acto, porque se violó el fin previsto en las normas que permiten el descuento del IVA pagado en costos y gastos destinados a operaciones gravadas o exentas.

Puntualizó los cargos de violación así:

a) El IVA descontable cuestionado es procedente pues se cumple con la totalidad de los requisitos previstos en los artículos 488 y siguientes del Estatuto Tributario: los gastos que lo originaron son deducibles en renta y se destinaron a operaciones exentas y gravadas de Cerrejón

Se refirió, en detalle, al contenido del requerimiento especial a la respuesta a tal requerimiento y a la liquidación oficial de revisión, para concluir que los gastos en los que la DIAN desconoció el IVA descontable reunían los requisitos del artículo 107 del E.T., para ser considerados como deducibles, por cuanto fueron destinados a la exportación de carbón.

Explicó los gastos en que incurrió, así:

- SUPERSER E.A.T., DECOTRIUNFO INTERNACIONAL LTDA., DEPORTES VERA LIMA & CIA. LTDA. y PARASOL & PUBLICITARIOS LTDA.: Dijo que se trataba de servicios de coordinación, enseñanza y entrenamiento deportivo en la ciudadela en la que habitan los empleados en La Guajira. Que, además, se contrató el mantenimiento de canchas y se compraron uniformes e implementos deportivos.

- D'VINNI LTDA.: Explicó que la sociedad demandante compró agendas diarias como dotación para los empleados. Que esas agendas incluían el manual de políticas de la empresa.

- SALUD COOMEVA PREPAGADA Y PAN AMERICAN DE COLOMBIA S.A.: Dijo que se trataba de servicios de salud que la compañía contrataba para los trabajadores y sus beneficiarios, bajo la modalidad de medicina prepagada y seguro médico.

- SANTIAGO JOSÉ QUINTERO MARTÍNEZ y CARLOS ENRIQUE DOMÍNGUEZ ALZATE: Adujo que se trataba de contratos para que se realizaran presentaciones y para que se entregaran regalos a los empleados de la empresa.

- CARULLA VIVERO S.A.: Explicó que se compraron implementos de cocina para el servicios de los operarios que trabajan por turnos en la compañía.

- COMFAMILIAR DEL ATLÁNTICO: Dijo que alquiló un salón de eventos para la realización de reuniones de trabajo.

La parte actora se refirió a cada uno de los requisitos para la deducibilidad de los gastos, así.

Necesidad de los gastos

Dijo que los “*gastos de entrenamiento, mantenimiento de canchas deportivas, presentaciones, regalos de navidad y compra de uniformes deportivos*” eran necesarios, debido a que la mina se encontraba ubicada en La Guajira y que, por

ende, tales gastos contribuían con la salud mental y física de los trabajadores y, que además, mejoraban y aumentaban la producción del carbón.

Que la compra de agendas era un gasto necesario, por cuanto hacían parte de los elementos que entregaba la empresa a los trabajadores para el cumplimiento de las labores diarias.

Que el alquiler del salón de eventos en COMFAMILIAR ATLÁNTICO era necesario *“como parte de las labores de apoyo a la operación minera”*.

Que la compra de los utensilios de cocina era necesaria, por cuanto sirven a *“los trabajadores que laboran por turnos y que deben calentar sus alimentos en sus horarios de descanso.”*

Que los gastos por *“medicina prepagada coomeva y el seguro de Panamérican son necesarios porque constituyen pagos laborales indirectos no gravados en cabeza del trabajador que aseguran su salud y bienestar, permitiéndoles el acceso directo a programas que no cubre la seguridad social.”*

Proporcionalidad de los gastos

Dijo que los gastos son proporcionales porque estaban determinados por las fuerzas de la oferta y la demanda que rigen el mercado. Que, además, la proporcionalidad era un aspecto que no cuestionó la DIAN en sede gubernativa.

Relación de causalidad de los gastos

Explicó que los gastos en cuestión guardan relación de causalidad con la actividad generadora de renta¹, ya que permitían el *“normal desarrollo”* de la operación minera, *“la contratación y retención del personal que trabaja para la compañía en La Guajira”* y el mejor desempeño laboral.

Dijo que, además, los gastos se destinaron a operaciones exentas de IVA, esto es, la actividad de exportación de carbón. Que, en todo caso, una parte del gasto es destinado a operaciones excluidas y no gravadas (servicios portuarios, arrendamiento de inmuebles, venta de activos fijos, etc.). Que, por lo tanto, para determinar el impuesto descontable aplicó el factor de proporcionalidad previsto en el artículo 490 del E.T. y tomó como descontable únicamente la porción que resultó destinada a las operaciones gravadas o exentas.

Dijo, de otra parte, que la falsa motivación se hizo evidente cuando, en el requerimiento especial, la administración aceptó que solamente los costos de producción daban lugar al IVA descontable y que, además, la DIAN dijo que no se cumplía con el requisito de causalidad por falta de destinación directa a las operaciones gravadas. Que, posteriormente, en la liquidación oficial aceptó que los gastos cuestionados no eran necesarios para la obtención del ingreso gravado o exento. Que, finalmente, al resolver el recurso de reconsideración concluyó que las pruebas no demostraban el cumplimiento del requisito de destinación a operaciones gravadas o exentas.

Consideró, por último, que la exigencia que hizo la DIAN, de que los gastos se hubieran destinado directamente a las operaciones gravadas o exentas es ilegal,

¹ *“Producción y exportación de carbón así como las otras actividades generadoras de renta para Cerrejón tales como los arrendamientos de inmuebles, la prestación de servicios portuarios y la venta de activos fijos.”*

porque dicha exigencia no está contemplada en las normas tributarias que regulan el tema (artículos 488 y 489 del E.T.). Que, además, esa exigencia implicaría que sólo se pudiera descontar el IVA a los costos de producción de las empresas, que, a su juicio, son las únicas erogaciones que se destinan en forma directa a la actividad productora de renta.

Que tampoco era cierto que las normas tributarias exijan que el gasto sea destinado “en su totalidad” a la actividad productora de renta, ya que, precisamente, la ley tributaria permite aplicar el “factor de proporcionalidad” para determinar si el gasto se utiliza en operaciones exentas, gravadas o excluidas. Respecto de los gastos cuestionados precisó lo siguiente:

“(…) las agendas que se adquieren para los empleados, son usadas para labores administrativas que se destinan a todas las operaciones de la compañías, pues son requeridas como soporte para la exportación de carbón, para la prestación de los servicios portuarios, para la prestación del servicio de arriendo de inmuebles, para la realización de las ventas de activos fijos, etc., todas éstas actividades, productoras de renta de la empresa, unas exentas, otras gravadas y otras excluida. Y cerrejón, precisamente, conociendo esto aplicó correctamente el respectivo factor de proporcionalidad.

Y lo mismo sucede con los servicios de entretenimiento deportivo, los uniformes deportivos, las presentaciones y regalos, los utensilios de cocina, la medicina prepagada y los seguros de salud. Se trata de gastos destinados a las operaciones de la compañía, en la medida que se utilizan para cubrir necesidades de personal del Cerrejón, referidas a su salud mental y física, a su contratación y retención. Y como el personal de Cerrejón se dedica a todas y cada una de las actividades productoras de renta de la empresa, es necesario aplicar el factor de proporcionalidad para rechazar la parte proporcional a los ingresos excluidos que se hayan obtenido en el respectivo periodo.”

b) Nulidad de los actos por falta de requerimiento especial

Dijo que entre las razones formuladas en el requerimiento especial no se incluyó la falta de cumplimiento del requisito de necesidad del artículo 107 E.T. Que la razón para rechazar el IVA descontable era por el incumplimiento del requisito de causalidad y porque los gastos no se habían destinado directamente a operaciones gravadas o exentas.

Que, sin embargo, en la liquidación de revisión, la DIAN modificó la causa de rechazo y cuestionó si las expensas, que dieron lugar a los impuestos descontables, eran necesarias.

Que, además, al resolver el recurso de reconsideración, la DIAN incluyó “una nueva causal de rechazo” y concluyó que las pruebas aportadas no demostraban el cumplimiento de los requisitos de necesidad y relación de causalidad.

Dijo que ese cambio de motivación vulneraba el derecho de defensa y, en especial, el artículo 703 E.T. que exige que el requerimiento especial se refiera a todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta.

c) El acervo probatorio que reposa en el proceso es suficiente para demostrar el cumplimiento de los requisitos exigidos por los artículos 488 y siguientes del E.T, para la procedencia del IVA descontable

En este cargo, la demandante alegó que no era cierto que existan deficiencias probatorias que den lugar al rechazo del IVA descontable cuestionado. Para el efecto, expuso lo siguiente:

- Que el certificado del revisor fiscal, que la DIAN tuvo como prueba inconducente, demostraba la forma en que calculó la proporcionalidad para determinar el total del IVA descontable pagado a terceros y que correspondía a operaciones gravadas o exentas.
- Que no es cierto que en las facturas que respaldaban los gastos debieran identificarse a cada uno de los beneficiarios del bien o servicio ni que debiera indicarse la destinación de tales gastos. Que era suficiente que en las facturas estuvieran identificados el adquirente y la descripción del bien o servicio adquirido.

Precisó que cada bien y servicio se destinó a operaciones relacionadas con la actividad productora de renta. Y que para el caso de los bienes y servicios que no se podían destinar directamente a operaciones exentas o gravadas, aplicó el factor de proporcionalidad.

- Que el documento equivalente a la factura que se aportó para respaldar el servicio pagado al señor Santiago José Quintero Martínez sí cumplía con los requisitos previstos en el artículo 3º del Decreto Reglamentario 522 de 2003.

Que si bien al momento de atender la inspección, que dio lugar al requerimiento especial, se aportó, "*por error*", la cuenta de cobro que inicialmente expidió el vendedor, lo cierto es que en la respuesta al requerimiento se aportó un documento equivalente que respaldaba el gasto que dio lugar al pago de IVA descontable. Que, adicionalmente, con el recurso de reconsideración se aportó "*otro documento equivalente*" que completaba la prueba y ayes justificaban los \$4.440.000 de IVA descontable.

d) Los ingresos en cuantía de \$80'787.841 se recibieron de PETROBRÁS INTERNACIONAL S.A. como pago de "intereses" vendidos a dicha empresa y que, por lo tanto, no son ingresos gravados con IVA que den lugar a la imposición de dicho tributo

Explicó que la ESSO COLOMBIANA LIMITED celebró contrato de compra venta con Petrobrás Internacional S.A., en el que, le primera sociedad, vendió los "*derechos intangibles (posición contractual) como parte contratista de contratos de asociación, oleoductos y concesiones de los que había hecho parte*".

Dijo que en dicho contrato, el precio se previó con una fórmula que incluía: *i)* un precio básico de compra; *ii)* la cesión de un crédito por reembolsos futuros de ECOPETROL; *iii)* un ajuste de precio básico de compra, y *iv)* un precio contingente, no cuantificable al momento de la celebración del contrato, que dependía del porcentaje de producción bruta del petróleo crudo realizada por el comprador, dentro de unos rangos predefinidos por las partes, precio que contractualmente se denominó "*regalías prevalentes*".

Expuso que, en noviembre de 1996, la ESSO COLOMBIANA LIMITED cedió a ESSO PRODUCCIÓN INC. el derecho a percibir el precio denominado “*regalías prevalentes*” y que la última sociedad nombrada cedió, a su vez, el derecho a INTERNACIONAL COLOMBIA RESOURCES CORPORACIÓN (hoy CERREJÓN). Es decir que tales cesiones se hicieron como parte del proceso de escisión y de fusión realizado entre dichas partes. Que, por tanto, los pagos que Cerrejón obtiene de Petrobrás Internacional S.A., facturados como “*overriding royalties*” correspondía al pago de una parte del precio de los intangibles vendidos por ESSO COLOMBIANA LIMITED y que se trataba de ingresos gravados producto de una actividad que no constituye hecho generador del impuesto sobre las ventas.

Que es evidente que la DIAN “*no entendió el negocio realizado entre las referidas partes, ni tampoco entendió la diferencia que existe en la naturaleza del precio de venta de un intangible, que dio en denominarse regalías prevalentes y la naturaleza de las verdaderas regalías con las que se paga un servicio*”. Que el negocio celebrado entre las partes no consistía en la cesión del derecho a explotar un campo petrolero ni el servicio de usar dicho derecho a explotar dicho campo, sino que consistía en ceder la posición contractual y los derechos derivados de dicha posición.

Precisó que “*no puede cederse un derecho ni permitirse el uso de un derecho del cual no es propietario*”, pues el único propietario del suelo y del subsuelo es el Estado, que, a su vez, es el único que puede otorgar el derecho de explotación y exploración de campos petroleros, por medio de los contratos de concesión que se suscriben con ECOPETROL.

Que, en todo caso, en los contratos de concesión se pacta, previa autorización, hacer traspasos del contrato a otras empresas. Que en esos traspasos se fija un precio que “*incluye el precio básico y un valor denominado ‘regalía prevalente sobre la producción de petróleo del campo explotado’*”.

Que, precisamente, en este caso, ESSO COLOMBIANA LIMITED cedió a PETROBRÁS INTERNACIONAL S.A., la posición contractual del contrato de concesión celebrado con ECOPETROL para la explotación del campo Arauca y que para el efecto fijaron un precio “*consistente, entre otros en un precio variable que denominaron regalía prevalente y que se determinaba conforme al número de barriles extraídos*”.

Que en los actos acusados la DIAN desconoció que el dinero recibido por esa cesión provenía de la venta de un intangible denominado “*posición contractual*” y que no es recibido por la explotación como tal. Que uno es el derecho del Estado a recibir la regalía por permitir la explotación del petróleo, pero que otro, muy diferente, era el derecho del contratista derivado del contrato de concesión que celebra con el Estado.

Que el hecho de que la contraprestación que surge de la cesión se denominara “*regalía prevalente*”, que no es lo mismo que el “*precio de venta*”, no lo convierte en una regalía que se derive del contrato de asociación.

Que, por lo tanto, era improcedente la modificación que hizo la DIAN, pues estaba probado que los ingresos que recibió CERREJÓN, en virtud del negocio celebrado con PETROBRÁS INTERNACIONAL, por valor de \$80'848.000 no son ingresos grabados con IVA y que, por ende, no daban lugar a gravar ese hecho.

e) La sanción por inexactitud es improcedente

Consideró que al demostrarse la improcedencia de las modificaciones que realizó la DIAN en los actos acusados, la sanción por inexactitud es igualmente improcedente, porque no se configuró la conducta sancionable prevista en el artículo 647 del E.T.

Dijo que para imponer la sanción no bastaba con que se hubieran incluido unos impuestos descontables supuestamente inexistentes, sino que, además, era necesario que dicha inclusión haya obedecido a la utilización fraudulenta de datos falsos, erróneos, equivocados o incompletos.

Añadió que la modificación de la declaración presentada se originó en una diferencia de criterios con la DIAN en la interpretación de las normas que rigen el IVA descontable. Por tal razón, dijo, conforme con la doctrina del Consejo de Estado, la sanción es improcedente.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**, mediante apoderada judicial, contestó la demanda en los siguientes términos:

Sobre la nulidad de los actos por falta de requerimiento especial, recordó que, a partir de la exigencia de motivación de los actos dispuesta en los artículos 35 y 59 del C.C.A. y 704 del E.T., en el requerimiento especial se debe cuantificar lo que se propone desconocer o sancionar. Que en la liquidación oficial, por su parte, se debe hacer una explicación sumaria de lo propuesto en el requerimiento especial.

Agregó que, en el caso concreto, el desconocimiento de los impuestos descontables, por operaciones gravadas por \$ 51'413.000, no se motivó exclusivamente con la frase "*no tienen relación de causalidad con los ingresos de la sociedad*", como equivocadamente lo afirmó la demandante, sino que, además, en los actos demandados se hizo referencia a los valores declarados como excluidos, a las pruebas allegadas respecto de los gastos que componen el valor desconocido y a los artículos 485, 488 y 489 del E.T., como fundamento jurídico.

Indicó, de otro lado, que no se configuró la violación del derecho de defensa de la demandante, con la supuesta omisión de la administración de no atender los argumentos que expuso en la respuesta al requerimiento especial, toda vez que, como se comprueba del texto de la liquidación oficial demandada, se hizo el análisis de cada uno de los requisitos del artículo 488 del E.T. de los requisitos para la procedencia de los impuestos descontables y de lo que ha dicho la doctrina oficial y la jurisprudencia frente a la interpretación y análisis de lo que se entiende por "*destinación a operación gravada o exenta con el impuesto sobre las ventas*", así como al análisis de cada uno de los argumentos y de las pruebas allegadas por la parte demandante.

Precisó que en el requerimiento especial se propuso el rechazo de \$ 51'413.322, correspondiente a los impuestos descontables por servicios solicitados en el renglón 50, originados en "*pagos por enseñanza deportiva, servicios de mantenimiento de canchas de tenis, agendas, medicina prepagada, seguro, presentaciones, rompecabezas (paisajes) uniformes deportivos, paraguas publicitarios, regalos*", porque dichos conceptos no estaban directamente destinados a la actividad productora de renta de la empresa y porque no tenían

relación de causalidad con los ingresos ni estaban destinados a operaciones gravadas ni a exentas, conforme con los artículos 485, 488 y 489 del E.T.

Sobre el rechazo de los impuestos descontables, explicó que en la liquidación oficial, previo cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 488 y 489 del E.T. y de los requisitos para la procedencia y operatividad de los impuestos descontables, se dijo que no era suficiente aducir la relación de causalidad y necesidad de los gastos con la actividad productora de renta del artículo 107 del E.T., sino que, además, debía acreditarse que los bienes y servicios se hubieran destinado a las operaciones gravadas con el IVA. Que, en el caso de la demandante, después de analizar cada uno de los pagos, en la liquidación oficial se concluyó que no se había probado este último requisito y que, por lo tanto, no era procedente reconocer los impuestos descontables por valor de \$51'413.000.

Expuso que el artículo 488 del E.T. contempla dos condiciones para la procedencia de impuestos descontables: *i)* que constituyan costo o gasto que sean computables como tales en el impuesto de renta y, *ii)* que se destinen a operaciones gravadas con el IVA.

Indicó que, por su parte, el artículo 9 del Decreto 3050 de 1997 se refiere al impuesto descontable por la adquisición de derivados del petróleo y reitera la exigencia de que sean computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a operaciones gravadas o exentas del IVA.

Dijo que la administración no desconoció caprichosamente el impuesto descontable originado en operaciones que constituían costo o gasto de la sociedad demandante, sino que la demandante no probó que los gastos se destinaran a la actividad productora de renta.

Precisó que la relación directa con la actividad productora de renta que exige el artículo 488 *ibídem*, implica, por una parte, que el costo se incorpore directamente al producto gravado o exento del IVA, o, por otra, que el gasto se destine a la operación gravada o exenta del impuesto. Esta situación, dijo, permite solicitar no sólo los costos, sino también los gastos que se utilicen para el desarrollo de la operación sujeta a gravamen o exención.

Que, por lo tanto, no es cierto que sea suficiente que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 107 del E.T., sino que, además, es necesario que el gasto se destine en su totalidad a operaciones gravadas o exentas de IVA

Que, en el caso concreto, es legal el rechazo del impuesto por gastos efectuados "*por entrenamiento, mantenimiento de canchas deportivas, presentaciones, regalos de navidad y compra de uniformes deportivos, compras de agendas, alquiler de un saldo de Comfamiliar, utensilios de cocina, medicina prepagada Coomeva y el seguro de Panamerican*" ya que no tienen relación con la actividad productora de renta.

En cuanto al impuesto originado por los dineros recibidos de PETROBRÁS INTERNACIONAL S.A., por valor de \$80'787.841, dijo que sí eran ingresos gravados con el impuesto sobre las ventas, toda vez que la "*regalía prevalente, overriding royalties*" constituía el hecho generador del impuesto por concepto de "*servicio en ventas*" gravadas de conformidad con el literal b) del artículo 420 del E.T. y que, además, no es una operación que se encuentre excluida por el artículo 746 *ibídem*.

Que, en efecto, la parte demandante, en el sexto bimestre de 2004, recibió \$922'728.569, por concepto de ingresos por "*overriding royalty*", según consta en la factura. Que esos ingresos provienen "*de una negociación, que vista en forma completa, vislumbra que se trata de una operación donde está involucrado el concepto de prestación de servicios dentro del territorio nacional y que se concreta en la obligación de hacer relacionada con el permitir la explotación del Campo Arauca para la producción de petróleo crudo*".

Que, por último, si bien las partes calificaron el precio como "*regalías prevalentes*", lo cierto es que no se trataba de una regalía propiamente dicha, sino de un pago "*que surge de manera contractual por el derecho que se concedió de explotar el campo Arauca*".

En cuanto a la sanción por inexactitud, afirmó que en el caso de la demandante se probó que había incluido voluntariamente en la declaración del IVA, un valor de impuestos descontables inexistentes, así como omitió declarar como gravados ingresos respecto de los que se generó el IVA. Que esta situación generó un mayor saldo a favor y que, por lo tanto, cometió la infracción prevista en el artículo 647 del E.T.

Dijo que, además, no se configuró una diferencia de criterios, como lo adujo la demandante, porque es evidente que el contribuyente desconoció el derecho aplicable a los requisitos que dan derecho a solicitar impuestos descontables. En este punto, transcribió apartes de doctrina judicial del Consejo de Estado.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el fallo apelado, analizó la vulneración del principio de correspondencia, en virtud del cargo de violación del derecho de defensa.

Después de analizar el requerimiento especial y la liquidación oficial concluyó que eran congruentes y que los argumentos eran consistentes, pues, en los dos actos, la DIAN analizó el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 E.T.

Que el monto rechazado, por concepto de IVA descontable, siempre se mantuvo desde el requerimiento especial hasta la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y que, por ende, no se desconoció el artículo 703 del E.T. Que, tampoco es cierto que en la liquidación oficial se hubiera variado la motivación del requerimiento especial, ya que en tal liquidación se analizó la respuesta al requerimiento especial y las pruebas aportadas por la parte demandante.

Por lo tanto, desestimó el cargo de nulidad propuesto.

Frente al rechazo de los impuestos descontables originados en bienes y servicios sin destinación directa a la actividad productora de renta, después de describir cada una de las erogaciones objeto de rechazo, dijo que conforme a los artículos 107 y 488 del E.T., para obtener el derecho al IVA descontable deben reunirse dos requisitos: i) que el impuesto se haya pagado sobre bienes o servicios que resulten computables como costo o gasto de la empresa y, ii) que sean destinados a las operaciones gravadas con el IVA.

Puso de presente que no se discutió que la actividad que desarrolla la demandante es la exportación de carbón, que la empresa extrae y procesa y, que dicha actividad, de conformidad con el artículo 479 del E.T., está exenta del IVA.

Sin embargo, precisó que para que los impuestos solicitados sean descontables, se requería que éstos fueran imputables a la operación exenta que desarrolló la demandante.

En cuanto a los gastos por “*entretenimiento, mantenimiento de canchas deportivas, presentaciones, regalos de navidad, compra de uniformes deportivos, compras de agendas alquiler de un salón, utensilios de cocina, medicina prepagada y el seguro permanente*”, dijo que si bien “*pueden cumplir*” con los requisitos del artículo 107 del E.T., lo cierto es que no es procedente descontar el IVA, por cuanto no se demostró que tales gastos se hubieran destinado a las operaciones gravadas que desarrolla la empresa demandante.

Respecto de los ingresos que la parte demandante recibió de PETROBRÁS INTERNACIONAL S.A. aclaró que aunque la diferencia glosada por la administración es de \$922'729.000 la parte demandante sólo cuestionaba \$80'787.841, que, según dice, correspondían a intereses que, según dijo, son derechos intangibles.

Seguidamente, el *a quo* relacionó los documentos que respaldaban el contrato celebrado entre ESSO COLOMBIA LIMITED y PETROBRÁS INTERNACIONAL S.A., para concluir que el ingreso denominado “*regalías prevalentes*” no constituían la enajenación de intangibles, como lo sugiere la actora, sino que “*la remuneración obtenida de la transacción parte de la base de la existencia de unos yacimientos petrolíferos en explotación que de ninguna manera constituyen intangibles*” en la forma que lo prevé el artículo 66 del Decreto 2649 de 1993.

Que el hecho de que se hubiera enajenado la “*posición contractual*” no significaba que el objeto del contrato fuera un intangible, pues estaba demostrado que tal posición es asimilable a la noción de servicio. Que, en efecto, se configuraban los tres elementos que caracterizan la prestación de un servicio: *i)* existencia de dos partes sin vínculo o dependencia laboral, *ii)* existencia de una obligación de hacer y, *iii)* contraprestación derivada de una obligación.

Que, por lo tanto, el cargo no prosperaba, por cuanto el hecho económico sí estaba gravado con IVA.

Respecto de la sanción por inexactitud, consideró que ésta se ajustó a derecho, porque no se presentó la diferencia de criterios a que aludió la demandante y que, por ende, debía mantenerse.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante interpuso recurso de apelación en contra de la decisión del Tribunal. Para el efecto, reiteró lo expuesto en la demanda.

Insistió en que la DIAN fundamentó la liquidación de revisión con argumentos nuevos, no discutidos al momento de expedir el requerimiento especial y con la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Que, en efecto, desde el principio, la argumentación de la DIAN se encaminó a demostrar que los gastos estaban indirectamente destinados a operaciones gravadas, no gravadas y exentas que podían dar lugar al IVA descontable solicitado. Que, por ello, la respuesta al requerimiento especial se centró en su gran mayoría a explicar la procedencia del IVA descontable. Que no hubo oportunidad para discutir el tema de la necesidad del gasto y de las pruebas que

en concepto de la DIAN debieron aportarse, planteados en la liquidación oficial y en el acto que resolvió el recurso de reconsideración.

Reiteró que el artículo 488 del E.T. no exige que el IVA pagado corresponda a insumos de la operación de la empresa o a expensas incurridas con destinación directa a las operaciones gravadas o exentas del IVA, toda vez que este tipo de erogaciones sólo serían directas cuando se incurra en la adquisición de insumos de fabricación del producto o de la prestación del servicio final.

Que la anterior situación implicaría limitar el derecho a descontar el IVA pagado en los insumos de un determinado producto o servicio, pues prohíbe descontar el IVA pagado en erogaciones que constituyen gasto deducible para la empresa. Que esa interpretación incluso ya fue replanteada por la DIAN, mediante el Concepto No. 081763 del 22 de septiembre de 2006.

Que la afirmación del Tribunal respecto a que el IVA descontable es únicamente el pagado en erogaciones "*destinadas directamente*" a operaciones gravadas o exentas, va más allá del contenido de las normas invocadas.

Que en el caso de los exportadores, este tipo de interpretaciones, además de no consultar el verdadero contenido de las normas en que se fundamentan, implican un perjuicio que va más allá del desconocimiento de un derecho otorgado por la ley.

Que está demostrada en el proceso la destinación de los gastos que originaron el IVA descontable discutido a operaciones gravadas y exentas, esto es, son gastos relacionados con la operación minera que desarrolla la empresa. Que prueba de ello es el contrato de asociación para la explotación de "*El Cerrejón Zona Norte*", en el que se prevén expresamente que dichos gastos serán distribuidos entre INTERCOR y CARBOCOL.

Que, de otro lado, los gastos cuyo IVA descontable se cuestiona guardan relación con la actividad productora de renta de la empresa (producción y explotación de carbón, arrendamiento de inmuebles, prestación de servicios portuarios, venta de activos fijos). Que, adicionalmente, fueron necesarios para su realización, en la medida que eran convenientes para su logro.

Que la destinación de las erogaciones que dieron origen al IVA descontable que se discute no se hizo en la totalidad a operaciones exentas y/o gravadas, ya que se trató de expensas comunes a todas las actividades productoras de renta de la empresa (excluidas, gravadas o exentas).

Que en el expediente reposaba el certificado del Revisor Fiscal de la empresa demandante en el que se indicaba la forma en que se realizó el cálculo de proporcionalidad para determinar el total del IVA pagado a terceros, cuáles eran descontables por ser proporcionalmente imputables a operaciones gravadas o exentas y cuáles no debían tomarse como descontables, por corresponder a operaciones excluidas o no gravadas. Que esta prueba demostraba la forma en que se estableció la destinación a las operaciones exentas y gravadas, conforme con el artículo 488 y siguientes del E.T., la que no se tuvo en cuenta por el Tribunal.

En cuanto a los ingresos recibidos de PETROBRÁS, insistió en que, a pesar de la complejidad del tema, es evidente que el pago de la "*regalía prevalente*" se originó en un contra de compra venta de "*intereses*". Que, en virtud de ese contrato, ESSO COLOMBIANA LIMITED cedió, primero, a ESSO PRODUCCIÓN

INC. y, luego, a INTERCOR (hoy CERREJÓN) la posición contractual que tenía en el contrato de asociación celebrado con ECOPETROL.

Que en ese contrato lo que se vendió fue un intangible, que no está gravado con el impuesto sobre las ventas. Que, sin embargo, el hecho de que la forma de pago del contrato mencionado estuviera asociada a la explotación de un yacimiento petrolero no le quitaba el carácter de intangible.

Que, por lo tanto, no era procedente la modificación de la liquidación privada, por cuanto los ingresos recibidos, a título de "*regalía prevalente*", no están gravados con el impuesto sobre las ventas.

Por último, reiteró que la **sanción por inexactitud** es improcedente, porque no se configuró una conducta sancionable, conforme con el artículo 647 E.T. Que si en gracia de discusión se aceptara que la adición de mayores ingresos gravadas es procedente, está plenamente demostrado que dichos ingresos no fueron omitidos ni ocultados, sino que simplemente se calificaron como no gravados.

Replicó que, además, existió una diferencia de criterios respecto de la naturaleza de los ingresos con los que se quiere adicionar el impuesto.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** replicó los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación. Agregó, además, que fue errónea la interpretación que hizo la DIAN, y que respaldó el a quo, respecto a la procedencia del IVA descontable generado en gastos que si bien no se destinaron directamente a la actividad exportadora y/o a actividades gravadas por la empresa, sí tuvieron una destinación indirecta y proporcional a las mismas. Que sobre esta destinación no existe una limitación legal que indique que en tal caso no pueda tener derecho a tomar como descontable el IVA pagado a terceros.

Explicó que el sistema de deducciones financieras o contables permite descontar no sólo los impuestos pagados en la compra de materias primas incorporadas al producto final, sino también "*los demás elementos que normalmente se incorporan a los gastos y costos de producción, incluidos los de administración de bienes objeto del tributo, que si bien no quedan incorporados físicamente al producto final, sí están vinculados a él (artículo 10 del Decreto 2815 de 1974, subrogado por el artículo 10 del Decreto 1494 de 1978).*"

Señaló que para explicar ese cambio legislativo, la DIAN había expedido la Circular 020 de 1975, que aclaraba sobre el derecho a descontar el IVA liquidado en la adquisición de los elementos constitutivos de costos y gastos de producción y venta, incluidos los de administración, tanto de los bienes gravados como de los exentos.

Manifestó que, en todo caso, ese sistema de deducciones financieras se incorporó al E.T. vigente, e insistió en que la DIAN así lo reconoció en el Concepto No. 081763.

Que la empresa hizo el cálculo de proporcionalidad previsto en el artículo 490 E.T., toda vez que los bienes y servicios que originaron el IVA descontable, destinados directa o indirectamente a las operaciones gravadas o exentas de la empresa, se imputaron directamente a operaciones de exportación (exentas), operaciones portuarias y arrendamientos (gravadas) y operaciones de venta de

excedentes (excluidas), sin que sea posible establecer su imputación directa a unas u otras actividades.

La **DIAN** reiteró los argumentos propuestos en la contestación de la demanda. Precisó, adicionalmente, que las razones que soportaron la supuesta incongruencia entre el requerimiento oficial y la liquidación de revisión, aducida por la demandante, se basaron en consideraciones de carácter semántico, que no resultan suficientes para configurar la supuesta violación del debido proceso y del derecho de defensa.

Que los gastos que se encuentran incluidos en las cláusulas del contrato de asociación son compromisos privados inoponibles a la ley fiscal. Que, por lo tanto, pretender oponer ese contrato es inocuo frente a los fines de la ley sustantiva y procedimental.

Que el certificado de revisor fiscal que la demandante aportó como prueba de la proporcionalidad, no permite inferir que los impuestos descontables correspondan a bienes y/o servicios destinados indistintamente a operaciones gravadas o exentas y excluidas. Que, por lo tanto las erogaciones que constituyen gastos de simple liberalidad del patrono no hacen parte de este grupo.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, corresponde a la Sala decidir si era procedente que la demandante incluyera en la declaración del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2004, en calidad de impuesto descontable, el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios, en cuantía de \$ 51'413.322.

Para el efecto, la Sala analizará el caso concreto a efectos de precisar lo siguiente:

(i) Si la DIAN, efectivamente, no formuló requerimiento especial, cargo que motivó la demandante en el presunto cambio de motivación en los actos demandados y, por lo tanto, si vulneró el derecho de defensa de la demandante.

(ii) Luego, si la DIAN incurrió en falsa motivación y desviación de poder por interpretación errónea y, a partir de ese análisis, si la demandante probó que las expensas que incluyó en la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre de 2004, en calidad de impuesto descontable, cumplieron los requisitos de los artículos 488, 489, 490 y 107 del E.T.

(iv) Seguidamente, se definirá a qué título recibió la empresa CERREJON de la empresa PETROBRAS S.A., la denominada "*regalía prevalente*" y si esa regalía está regalía gravada con el impuesto sobre las ventas, por haberse recibido en ejecución de un contrato de prestación de servicios y no en virtud de un contrato de compra venta de derechos intangible.

(v) Por último, se establecerá si procedía imponer la sanción por inexactitud.

Análisis del caso concreto

- **De si la DIAN profirió el requerimiento especial**

Habida cuenta de que el primer punto a dilucidar es si la DIAN, efectivamente, no formuló requerimiento especial, cargo que motivó la demandante en el presunto cambio de motivación en los actos demandados en la glosa referida a los impuestos descontables, la Sala destaca como hechos probados los siguientes:

1. La sociedad CARBONES DEL CERREJÓN LLC. presentó el día 12 de enero de 2005 la declaración del Impuesto sobre las Ventas correspondiente al 6º bimestre del año gravable 2004 y declaró un saldo a favor de \$ 4.930'923.000. La declaración fue corregida el 13 de octubre de 2005 y se disminuyó el saldo a favor a \$4.887.230.000².
2. Previa investigación, la División de Fiscalización Tributaria profirió el Requerimiento Especial N° 3106320050000123 del 31 de octubre de 2005, en el que propuso lo siguiente³:
 - Gravar a la tarifa general de IVA, los ingresos obtenidos de PETROBRÁS INTERNACIONAL S.A. (hoy PETROBRÁS INTERNACIONAL BRASPETRO BV), por valor de \$922'728.569, por ser pagos gravados con IVA.
 - Rechazar impuestos descontables, por valor de \$ 51'413.323, por no tener relación directa con las operaciones gravadas de la empresa.
 - Rechazar impuestos descontables, por valor de \$ 42'522.992, originados en retenciones practicadas a no domiciliados o no residentes en Colombia.
 - Imponer sanción por inexactitud, por valor de \$390'489.000, correspondiente al 160% del menor saldo a favor determinado.

El fundamento del requerimiento especial, en cuanto a la glosa referida a los impuestos descontables, en cuantía de \$51'413.323, glosa sobre la que recae el cargo de falta de requerimiento especial, es el siguiente:

“Como se observa son bienes y servicios que no están directamente destinados a la actividad productora de renta y por lo tanto la sociedad no tiene derecho a solicitar como impuesto descontable el valor del IVA pagado por la compra de bienes y servicios para bienestar de los trabajadores, por las razones que se exponen a continuación:

(...)

En consecuencia de lo anterior, los descontables relacionados, solicitados por la sociedad CARBONES DEL CERREJON no tiene relación de causalidad con los ingresos de la sociedad toda vez que estos bienes y servicios no están destinados directamente a las operaciones gravadas, ni a las exentas que desarrolla el contribuyente pro lo tanto no pueden ser solicitados como impuesto descontable en relación con el impuesto sobre las ventas.

² Folios 97, 1520, 1522 y 1523 del cuaderno de antecedentes.

³ Folios 1601-1625 del c.a.

En relación con los gastos de enseñanza y entrenamiento deportiva, servicios de mantenimiento de canchas de tenis, uniformes deportivos paraguas publicitario, y regalos son actividades o labores desarrolladas por la sociedad para bienestar de sus trabajadores pero que no están directamente relacionadas con la actividad productora de la sociedad, por lo que no pueden ser aceptados como impuestos descontables.

Respecto a la medicina prepagada que se define como un servicio prestado por una empresa, mediante un abono mensual, al beneficiario y sus familiares, para cubrir sus problemas de salud que surge con posterioridad a su incorporación, cumpliendo con lo que el contrato de afiliación hay estipulado. Si bien la sociedad CARBONES DEL CERREJON LLC cubre una parte del pago de la póliza es por que (sic) voluntariamente lo quiere hacer no porque la ley se lo exija y al ser gastos que **no están directamente relacionados con las operaciones gravadas con el impuesto de ventas**, no es posible aceptarse como descontable

(...)

De otra parte, y respecto del documento del proveedor Santiago José Quintero la sociedad CARBONES DEL CERREJON LLC suministró únicamente como soporte un documento identificado con el consecutivo No, 001-04 (folio 1572). El cual no llena los requisitos del artículo 3 del Decreto Reglamentario Nro. 522 de 2003 en donde se menciona que: "Documento equivalente a la factura en adquisiciones efectuadas por responsables del régimen común a personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado. El adquirente, responsable del régimen común que adquiera bienes o servicios de personas naturales no comerciantes o inscritos en el régimen simplificado, expedirá a su proveedor un documento equivalente a la factura con el lleno de los siguientes requisitos: a) Apellidos, nombre y NIT del adquirente de los bienes o servicios n) Apellidos, nombre y NIT de la persona natural beneficiaria del pago o abono. C) Número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva. .." d) Fecha de la operación. e) Concepto. F) Valor de la operación, g) Discriminación del impuesto asumido por el adquirente de la operación." por lo que se considera que no llena los requisitos de documento equivalente.

(...)

Teniendo en cuenta lo expresado en los artículos anteriores en materia del impuesto a las ventas, se entiende como costo de venta la parte de costo de adquisición o producción correspondiente a la mercancía vendida y que dio lugar a la obtención de un ingreso. El artículo 488 del Estatuto Tributario establece como requisitos para que el impuesto sobre las ventas pagado pueda ser llevado como descontable, que sea aquel pagado por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones, que resulte como computable como costos o gastos de la empresa, de conformidad con las disposiciones del Impuesto sobre la Renta y que se destine a operaciones gravadas con el IVA. (Subraya del texto)

(...)

*Por lo anterior se propone desconocer la suma de \$ 107.659.000 en el renglón 18 GM Impuestos descontables **por cuanto no tienen relación directa con las operaciones gravadas.***” (Se destaca).

3. Posteriormente, la División de Liquidación practicó la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000088 del 25 de julio de 2006, en la que, finalmente, se modificó la declaración privada correspondiente al sexto bimestre de 2004. El fundamento fue el siguiente:

“4.1. DESCONOCIMIENTO DE IMPUESTOS DESCONTABLES POR BIENES Y SERVICIOS SIN DESTINACIÓN DIRECTA A LA ACTIVIDAD PRODUCTORA DE RENTA EN CUANTÍA DE \$ 51.413.322

*La Administración Tributaria propone el desconocimiento de impuestos descontables por \$51.413.322 partida compuesta por el iva en pagado (sic) enseñanza y entrenamiento deportivo, mantenimiento de cancha de tenis, medicina prepagada, seguros, presentaciones artísticas, rompecabezas, uniformes deportivos, paraguas publicitarios, elementos de cocina y sedes para eventos, **por cuanto dichos pagos no tiene relación de causalidad con los ingresos y no está relacionados directamente con las operaciones gravadas o exentas del impuesto sobre las ventas.***

*La Apoderada discute que no es requisito indispensable que el gasto por el cual se pagó el IVA que se solicita como descontable **tenga relación directa con las operaciones gravadas o exentas y que dichos gastos cumple con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario para ser deducibles en renta y por tanto proceden como descontable en el impuesto a las ventas.***

(...)

Del artículo 488 transcrito, se infiere que el IVA generado en las adquisiciones de bienes y servicios, solamente asume el tratamiento de impuesto descontable, en la medida en que se halle destinado a la realización de operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas o exentas del mismo, presupuesto que se constituye en elemento condicionante y definitivo para su efectivo reconocimiento. Es por ello que los responsables del impuesto sobre las ventas se encuentra en la obligación de deferencia en su contabilidad las ventas y servicios grabadas de los que no lo son, debiendo separar además las ventas exentas, lo que determina que los responsables del régimen común lleven cuentas separadas de las operaciones gravadas, exentas y excluidas, con la finalidad de afectar en debida forma no solo la operación realizada sino el impuesto que le es propio a cada una de las operaciones, según lo dispuesto en el artículo 14 del decreto 5740 de 1984.

Sin embargo, cuando los impuestos descontables corresponda a bienes y servicios que se destinen indistintamente a operaciones gravadas o exentas y a operaciones excluidas del IVA y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el artículo 490 del mismo ordenamiento jurídico, permite que los impuestos descontables se

imputen en forma proporcional al monto de las operaciones gravadas o exentas y excluidas realizadas en el periodo fiscal correspondiente. Lo cual, corrobora la inaplicabilidad de llevar como descuento aquellos impuestos originados en la adquisición de bienes o servicios que no se encuentren destinados a la producción o prestación de servicios gravados.

*Ahora bien, al efectuar la anterior afirmación, la **Apoderada de la sociedad actora centra todo su alegato en el hecho de que es suficiente –según ella- que se cumpla con el presupuesto de que los gastos solicitados como impuesto descontable, sean computados como “Costo o Gasto de la empresa” en el Impuesto sobre la Renta, de donde concluye que el rechazo de los impuestos descontables se basa exclusivamente en que estos carecen de relación de causalidad con la actividad productora de renta, por corresponder a gastos que no reúnen las condiciones previstas en el artículo 107 del Estatuto Tributario para su deducibilidad como expensas necesarias en dicho impuesto.***

La enunciada apreciación carece de exactitud, toda vez que si bien el transcrito artículo 488 del Estatuto Tributario expone que sólo pueden llegar a ser descontables los impuestos sobre las ventas cancelados por adquisición de bienes corporales muebles o servicios e importaciones que de acuerdo con las disposiciones del impuesto sobre la renta resulten computables como costo o gasto de la empresa; no es éste el único presupuesto para su viabilidad, ni se puede concluir (sic) a la ligera que solamente por constituir (sic) costo o gasto, esto haga procedente su inclusión en calidad de Impuesto Descontable, ya que el hecho de que todos los gastos que se pudieran tomar como impuesto descontable deban reunir (sic) los requisitos del artículo 107 Ibídem, no quiere decir que todas las erogaciones que cumplan con dichos presupuestos puedan ser también computadas como descontables en el impuesto sobre las ventas, dado que la misma normatividad agrega como requisito sine qua non e independiente del primero, que hayan sido destinadas “a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas”.

De suerte que de acuerdo con el objeto social de la entidad cuestionada, puede ser descontables los IVAs pagados sobre adquisición de los bienes corporales muebles y servicios que además de tener relación de causalidad con la “Exploración, explotación, beneficio y comercialización de carbón mineral” den lugar (esos gastos) a un ingreso gravado con el impuesto sobre las ventas.

Por tanto, el hecho que las erogaciones corresponda a la adquisición de bienes y el pago de servicios, dentro de los cuales está los siguientes conceptos: Enseñanza y entrenamiento deportivo, mantenimiento de canchas de tenis, agendas, medicina prepagada, seguros, rompecabezas, uniformes deportivos, presentaciones artísticas, seguros, paraguas publicitarios, regalos para los empleados, sede para celebraciones etc, no pueden otorgar tal derecho, por cuanto se trata de gastos administrativos que no están destinados a las operaciones gravadas con el impuesto a las ventas, pues según el objeto de la sociedad sólo da lugar a tratarse como impuestos descontables, los

costos y gastos que se destinen en forma directa a la producción, en desarrollo del objeto principal de la sociedad.

(...)

Entonces, a pesar de que la Apoderada que los gastos cuyo IVA se pretende desconocer como descontables, cumplen los requisitos que exige el artículo 107 para ser considerados como deducibles, el Despacho considera que no cumplen con los requisitos de causalidad ni necesidad antes descritos, y por lo tanto sobre cada una de las erogaciones desconocidas en el Requerimiento Especial, no se aceptara (sic) el iva pagado a título de impuesto descontable, conforme a lo siguiente:

(...)

Como consecuencia de todo lo expuesto, este Despacho confirma la glosa de \$51.433.323 propuesta en Requerimiento Especial, toda vez que no obstante los impuestos descontables rechazados pueden corresponder a un gasto de orden fiscal, para que procedan como tal, se requiere, a parte de que cumplan con todas las condiciones para la procedencia de ellos como deducción en renta, lo que tampoco se encuentra demostrado, que dicha erogación esté inmersa directamente dentro de los insumos necesarios para la realización de la actividad generadora del impuesto sobre las ventas, circunstancia que tampoco se encuentra probada; dado que el artículo 488 del Estatuto Tributario exige clara e independientemente el cumplimiento de las dos exigencias estudiadas.” (Se destaca).

4. Con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante, se confirmó la liquidación oficial, mediante Resolución N° 310642006000088 de 2006. En esa resolución se dijo:

“3.2 SOBRE LOS ARGUMENTOS DE FONDO ATINENTES AL RECHAZO DE ‘IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES GRAVADAS’ EN EL RENGLÓN 66 DE LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTOS SOBRE VENTAS SEXTO BIMESTRE DE 2004, POR \$51.413.000.

(...)

Como se ve, la doctrina oficial citada señala que tal requisito [el de destinación a operaciones exentas o gravadas con el impuesto sobre las ventas] “no debe entenderse como una condición que implica la incorporación de tales bienes y servicios en el costo de ventas”, de lo que resulta claro que no sólo pueden ser descontables los costos sino también los gastos, siempre que cumplan con los dos (2) requisitos señalados en el artículo 488 del Estatuto Tributario.

Así mismo, **al exigir la norma tributaria que se destinaren a operaciones gravadas o exentas del impuesto sobre las ventas, ello no implica únicamente su incorporación directa al producto gravado o exento del IVA, con lo cual se excluiría la posibilidad de solicitar como descontables los gastos, sino su destinación directa**

a la operación gravada o exenta del IVA, aspecto que permite solicitar no solo los costos sino también los gastos que se utilicen para el desarrollo de la operación sujeta a gravamen o exención y que no desvirtúa la posibilidad de solicitar inclusive gastos indirectos como de administración, siempre que esté plenamente demostrado que fueron efectivamente destinados a tales operaciones.

(...)

De ese modo, tampoco es acertado pretender que por el hecho de cumplir las condiciones exigidas para la viabilidad del gasto en calidad de deducción por el artículo 107 del Estatuto Tributario respecto del impuesto sobre la renta, con esto se satisfaga también el segundo requisito sine qua non para hacerlo descontable, consistente de acuerdo con los artículos 488 y 489 ibídem, en que dichos gastos se destinen a las operaciones gravadas o exentas en el impuesto sobre las ventas, ya que si bien es cierto que la norma no plasma la exigencia expresa que la destinación sea directa, utiliza precisamente la enunciada acepción, la cual de acuerdo con el diccionario básico de la lengua Española significa: "Señalar, ordenar o determinar una cosa para algún fin o efecto"; no habla la legislación que los gastos guarde un vínculo o estén relacionado con las operaciones gravadas o exenta, sino que se destinen en su totalidad a las enunciadas operaciones.

(...)

Lo anterior, toda vez que es necesario analizar el material probatorio para comprobar si efectivamente los gastos fueron destinados a operaciones gravadas o exentas con el impuesto sobre las ventas, lo que no puede reconocerse automáticamente como pretende el recurrente, en virtud de que es una expresa y específicamente exigencia legal. En consecuencia, la prueba traída con el recurso resulta conducente y pertinente pero no eficaz respecto de lo pretendido por el recurrente.

(...)

Así las cosas, se procede en esta oportunidad a analizar en cada caso si se cumplieron con las dos condiciones previstas en el artículo 488 del Estatuto Tributario respecto de los de los conceptos de los pagos a que se refieren los impuestos sobre las ventas solicitados por el contribuyente como descontables, en consideración a que ese fue el fundamento jurídico del rechazo.

Para efectos de analizar las pruebas relacionadas, con fundamento en las reglas de la sana crítica, el criterio comercial, valoración conjunta y para verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 488 del Estatuto Tributario, resulta importante identificar cuál es la actividad de la recurrente para efectos de comprobar si los gastos son computables en renta, así como cuáles sus operaciones gravadas o exentas con el IVA relacionadas con la venta de crudo y otras, para verificar si están destinados a las mismas

(...).

En consecuencia, se confirma el rechazo de los impuestos descontables efectuado en el acto oficial en cuantía de \$ 51'413.000.”
(Se destaca).

Pues bien, leída la motivación del requerimiento especial y de los actos demandados, la Sala considera que no le asiste razón a la demandante en cuanto al cargo denominado *“falta de requerimiento especial”*, pues, por un lado, la DIAN, materialmente, sí profirió el requerimiento y, por otro, no se advierte que haya cambiado de motivación entre cada acto. Por el contrario, se aprecia que en los tres actos siempre analizó, como fundamento jurídico de la glosa, los artículos 107 y 488 del E.T.

Por eso, el Tribunal *a quo*, pese a que el cargo de la demanda no estaba referido a la vulneración del artículo 711 del E.T. que consagra el principio de correspondencia, analizó, desde ese presupuesto normativo, como baluarte del derecho de defensa en materia tributaria, la congruencia que la DIAN debía mantener entre la liquidación privada, el requerimiento especial y la liquidación oficial.

La Sala comparte ese análisis y reitera que en el presente caso no se vulneró el derecho de defensa de la demandante, pues, cuando declaró el impuesto descontable con fundamento en el artículo 488 del E.T., le asistía el deber de aclarar todo lo concerniente al cumplimiento de los requisitos previstos en esa norma. Por lo tanto, no podía alegar que, con cada acto administrativo que le profirió la DIAN, fue sorprendida en aspectos que, a su juicio, ya no podía esclarecer.

También reitera la Sala que la liquidación privada del contribuyente es un acto jurídico que nace de la obligación legal que tienen los contribuyentes de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (artículo 95-9 C.P.), y que si bien, de conformidad con el artículo 746 del E.T., a título de presunción legal que admite prueba en contrario, se consideran ciertos los hechos consignados en esas declaraciones, el contribuyente está obligado a demostrar *“el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”*⁴, o mejor, a demostrar los hechos que expuso como ciertos en las declaraciones tributarias⁵.

Por su parte, las autoridades tributarias están dotadas de facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales [art. 684 E.T.], y por eso, más allá de probar la certeza, veracidad o la realidad de los hechos declarados por el contribuyente en las declaraciones privadas, las facultades de fiscalización e investigación se deben orientar a

⁴ Código de Procedimiento Civil. Artículo 177. Carga de la prueba. Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

Los hechos notorios y las afirmaciones o negaciones indefinidas no requieren prueba.

⁵ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. BOGOTÁ, D.C. DIEZ DE MARZO DE DE DOS MIL ONCE. RADICACIÓN: 25 000 2327 000 2005 01946 01. NO INTERNO: 17075 .DEMANDANTE: FILMETEX S.A.DEMANDADO: U.A.E. DIAN.

verificar el cumplimiento de los presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado.⁶

De ahí que, la carga probatoria que puedan tener las autoridades tributarias no sustituye o limita la que le corresponde a los contribuyentes, pues siempre debe existir una dinámica probatoria y de permanente contradicción que puede manifestarse en el transcurso de la actuación administrativa y que se refleja en el requerimiento especial, en la liquidación oficial y en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, sin que ello implique modificación o cambio de la motivación, mientras en esa dialéctica se mantenga o permanezca el asunto materia del proceso⁷, pues es esa dinámica la que garantiza el derecho de defensa, como objetivo principal del principio de correspondencia.

Por lo tanto, no prospera el cargo de apelación.

- **De si la DIAN incurrió en falsa motivación y desviación de poder por interpretación errónea y de si las expensas se subsumen en el artículo 488 del E.T. en calidad de impuesto descontable**

En el curso de la actuación procesal, la demandante alegó que la DIAN interpretó de manera errónea los artículos 488 y siguientes del E.T. y que, por eso, incurrió en falsa motivación y desviación de poder, derivada del error de derecho por interpretación errónea.

Lo primero que conviene precisar es que para analizar la motivación de los actos administrativos, de acuerdo con el tratadista Manuel María Díez⁸, se deben distinguir dos elementos: *i)* Los hechos y consideraciones que sirven de fundamento al acto y se relacionan tanto a la oportunidad del acto como a su legalidad y, *ii)* la correspondencia de la motivación con la materia reglada por el acto.

En el primer evento, dice el autor, al citar a Stassinopoulos, cuando la motivación se refiere a la oportunidad del acto *“debe mencionar los hechos concretos y la importancia que la administración le acuerde, como también la influencia que esos hechos han tenido sobre el ejercicio del poder discrecional”*; y cuando se relaciona con la legalidad, puede contener *“1) un desenvolvimiento del sentido de la ley, de acuerdo con la interpretación dada por el autor del acto; 2) una afirmación de la constatación de los hechos que constituyen la condición para que la aplicación que la ley haya tenido lugar; 3) una afirmación de que estos hechos han sido sometidos a una calificación jurídica apropiada.”*

Y en cuanto al segundo elemento, precisa que la correspondencia de la motivación varía según la clase de motivos invocados: *“1) si los motivos se*

⁶ Palao Taboada, citado por Juan Zornoza Pérez, afirma que la actividad de la Administración en los procedimientos tributarios es “una actividad de comprobación y no de prueba en sentido técnico”[6], resaltando así que cuando la Administración aplica las normas tributarias y exige el cumplimiento de las obligaciones correspondientes, no prueba los hechos que justifican el dictado del acto de liquidación, sino que comprueba que han tenido lugar los presupuestos que lo legitiman, por lo que en el procedimiento administrativo sólo podría hablarse de “prueba en sentido impropio”[7]. Juan Zornoza Pérez. La prueba en el Derecho Tributario. Trigésimas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Tomo II.

⁷ idem

⁸ Manuel María Díez. “El Acto Administrativo”. Tipográfica Editora Argentina S.A. Buenos Aires. 1993.

relacionan con la interpretación de la ley deben contener la manifestación del autor del acto sobre el sentido de la ley. (...); 2) si se trata de motivos relacionados con la constatación de hechos, la correspondencia existe si se formulan las razones que conforman esa constatación; 3) si la motivación se relaciona con la calificación jurídica del hecho, la sola mención de la calificación adoptada no es suficiente, porque no es sino la conclusión y no el motivo; 4) si el motivo tiene por objeto demostrar el ejercicio correcto del poder discrecional, la correspondencia necesaria del mismo con la conclusión del acto motivado, existe si el acto hace mención de los hechos y de las consideraciones a las que el autor otorga una importancia fundamental.”

De tal manera que la falsa motivación de los actos administrativos, establecida como causal de nulidad⁹, implica “*que los motivos alegados por el funcionario que expidió el acto, en realidad no hayan existido o no tengan el carácter jurídico que el autor les ha dado (...)*”¹⁰; es decir, que los hechos y consideraciones del acto, desde el punto de vista material o jurídico no existan, o que no tengan correspondencia con la materia reglada.

Ahora bien, como la falsa motivación puede derivarse de la errónea interpretación del derecho, es menester precisar que la interpretación constituye uno de los temas más complejos y el menos pacífico, pues “*no existe una teoría o metodología que genere consenso ni entre los estudiosos ni entre los prácticos del derecho*”¹¹.

La interpretación jurídica ha sido definida como “*El proceso o el resultado de la determinación del sentido de las normas jurídicas o de sus elementos [31]*”¹²

Y, en cuanto al objeto de la interpretación jurídica, la doctrina explica que “*al interior de la categoría de interpretación operativa cabe distinguir la interpretación del derecho propiamente dicha-concretamente, la interpretación de las normas jurídicas válidas-, de la interpretación de los hechos, que, en la mayoría de los*

⁹ Artículo 84 del C.C.A. Toda persona podrá solicitar por sí, o por medio de representante que se declare la nulidad de los actos administrativos.

Procederá no solo cuando los actos administrativos infrinjan las normas en que deberían fundarse, sino también cuando hayan sido expedidos por funcionarios u organismos incompetentes, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencias y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias del funcionario o corporación que los profirió.

También puede pedirse que se declare la nulidad de las circulares de servicio y de los actos de certificación y registro.”

¹⁰ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda. Sentencia del 21 de junio de 1989, CP. Álvaro Lecompte Luna.

¹¹ “Rodrigo Uprimmy Yepes. Andrés Abel Rodríguez Villabona. Interpretación Judicial. Módulo de Autoformación. Consejo Superior de la Judicatura. Escuela Judicial “Rodrigo Lara Bonilla”

¹² Cfr. Wróblewsky, Jerzy, “Interpretation juridique”, en Arnaud, André-Jean (dir), Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit. París: LGDJ, Bruselas: Stroy Scientia, 1988, p.199, citado por “Rodrigo Uprimmy Yepes. Andrés Abel Rodríguez Villabona. Interpretación Judicial. Módulo de Autoformación. Consejo Superior de la Judicatura. Escuela Judicial “Rodrigo Lara Bonilla”

casos, funcionan como condiciones para la aplicación de las normas en un caso concreto [40]. La importancia de la interpretación de los hechos es puesta de relieve por M. Atienza para quien la argumentación que se efectúa en la vida jurídica es, en gran parte, una argumentación sobre hechos, mientras que la teoría estándar de la argumentación jurídica y de la interpretación se ocupan, casi con exclusividad, de cuestiones de tipo normativo”¹³

En ese contexto, por interpretación errónea, la Sala Plena de la Corporación ha precisado que *“consiste en aplicar la disposición pertinente a la controversia, pero dándole un sentido y alcance que no tiene; se sitúa siempre en un error de hermenéutica jurídica.”*¹⁴

Ahora bien, identificar cuándo se está en presencia de un error de hermenéutica jurídica no es tarea fácil, pero sirve como pauta, identificar la metodología y las pautas legales¹⁵ y de doctrina judicial utilizadas por el contribuyente para arribar a la interpretación que lo indujo a declarar de determinada manera las cargas tributarias.

En el caso *in examine*, la DIAN entendió, al igual que la demandante, que el artículo 488 del E.T. establece la posibilidad de tratar como descontable el IVA generado en la adquisición de bienes y servicios, siempre y cuando el impuesto se haya generado en operaciones que constituyen gasto o costo de la empresa, es decir que sean necesarios, proporcionales y que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta, y que dichos bienes o servicios se hayan destinado a operaciones gravadas con el impuesto.

No obstante que la demandante insiste en que para la DIAN los costos y gastos deben tener relación directa con las operaciones gravadas o exentas, lo cierto es que la DIAN insiste en que tales costos y gastos *“se destinen”* a tales operaciones. Por lo tanto, la Sala aprecia que no hay colisión en la interpretación de la norma.

Sin embargo, a pesar de que las partes coinciden en la interpretación del artículo 488, no ocurre lo mismo respecto de la interpretación de los hechos a partir de la interpretación propiamente dicha de los artículos 107 y 488 del E.T.

En efecto, mientras que para la demandante todos los gastos operacionales en que incurrió son necesarios, proporcionales y tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la empresa, para la DIAN no lo son.

Lo anterior obedece a la interpretación que hacen las partes de los vocablos relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad previstos en el artículo 107 del E.T. y a la interpretación de la expresión *“ (...) y que se destinen a las*

¹³ Op cit 38.

¹⁴ CONSEJO DE ESTADO. SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Consejero ponente: GERARDO ARENAS MONSALVE. Bogotá, D. C., dieciséis (16) de marzo de dos mil diez (2010). Radicación número: 11001-03-15-000-2005-00452-00(S). Actor: SOCIEDAD KARLA LIMITADA. Demandado: BOGOTA DISTRITO CAPITAL.

CONSEJO DE ESTADO. SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Consejera ponente: SUSANA BUITRAGO VALENCIA. Bogotá, D. C., veintinueve (29) de septiembre de dos mil nueve (2009). Radicación número: 11001-03-15-000-2003-00442-01(S). Actor: ÁLVARO HERNAN VELANDIA HURTADO. Demandado: EJERCITO NACIONAL

¹⁵ Capítulo IV del Código Civil sobre interpretación de la Ley.

operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas", a que hace alusión el artículo 488 del E.T.

Pues bien, sobre el particular la Sala reitera que por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el *gasto* (causa) realizado en cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, *con la actividad generadora de renta*, conexidad que se mide por la *injerencia* (nexo) que tiene el gasto en la actividad productora de renta (efecto)¹⁶.

Fíjese que el artículo 107 del E.T.¹⁷ no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad. Por eso, la Sala considera que la *injerencia* que tiene el gasto puede probarse con el ingreso obtenido, pero esa no necesariamente es la única prueba de la injerencia, si por tal se entiende la acción de "*Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio*".^{18 19}

Por supuesto, esa circunstancia de hecho hace más complejo el reconocimiento de la deducción a favor de los contribuyentes, por la prueba que, en cada caso, le correspondería aportar a quien la alega.

En cuanto a la necesidad, el adjetivo "necesario" conforme con su acepción gramatical implica "*Que [algo] se ha[ga] y ejecut[e] por obligación, como opuesto a voluntario y espontáneo*".^{20 21}

Y, en cuanto a la proporcionalidad²², que exista conformidad o proporción de la erogación tanto con el ingreso como con los costos y gastos de la empresa, como elementos relacionados entre sí²³.

Ahora bien, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una

¹⁶ idem 4

¹⁷ "E.T ARTICULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 45> Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes."

¹⁸ DRAE. Injerir **4**. prnl. Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio.

¹⁹ Idem 4

²⁰ "DRAE. **2**. adj. Que se hace y ejecuta obligado por otra cosa, como opuesto a *voluntario y espontáneo*"

Sobre la necesidad la doctrina también ha dicho que "implica que la partida debe requerirse para el desarrollo de la actividad propia del negocio o de la actividad correspondiente." Se ha dicho que "Para saber si un costo o gasto es necesario, debe contraponerse con lo meramente útil o provechoso. De no ser así, no habría costo ni gasto innecesario puesto que cualquier partida puede ser útil para el empresario" Op cit. 37.

²¹ Idem 4

²² "DRAE. **1**. f. Conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí.

²³ Idem 4

expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no limite la expensa como deducible²⁴.

Respecto de la primera, habida cuenta de que el parámetro de comparación depende de la actividad que desarrolle la empresa y de las expensas que realicen empresas que desarrollen la misma actividad, este es un asunto de hecho que amerita ser probado y, por lo tanto, la dificultad en este punto concierne a la prueba que deberá acreditar el contribuyente para demostrar el derecho a la deducción. La prueba se debe encauzar a que es una "*costumbre normal*" hacer la erogación, pero, además, forzosa, pues la costumbre no anula la calidad de necesaria de la expensa. Las expensas que se hacen por obligación de la ley no pueden confundirse con la costumbre, como "*Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto*"²⁵. En consecuencia, lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales²⁶ o de la costumbre mercantil, en éste último caso, como "*Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto*"²⁷ y que, en todo caso, debe probarse²⁸. Por tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas.²⁹

En cuanto al segundo parámetro, simplemente constituye una valoración jurídica de las normas que consagran limitaciones al contribuyente para llevar determinada expensa como deducible.

Ahora bien, cuando el artículo 488 del E.T. dispone que los bienes corporales muebles y servicios deben destinarse a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas, simplemente está reiterando que el impuesto pagado por esos bienes o servicios es costo o gasto en la actividad productiva de renta de la empresa, porque las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas son las operaciones realizadas dentro del contexto de esa actividad productiva de la empresa³⁰.

De manera que, cuando se pueda imputar el impuesto directamente al bien o servicio, tal circunstancia se debe probar. De lo contrario, es decir cuando el costo o gasto no sea directamente imputables al bien o servicio, procede aplicar el artículo 490 del E.T. en cuanto dispone que "*Cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas, o excluidas del impuesto y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de tales operaciones del período fiscal correspondiente (...).*"

²⁴ Idem 4

²⁵ DRAE. Definición de Costumbre

²⁶ Obligaciones derivadas del contrato social o de constitución de la empresa y que se deben cumplir para sacarla adelante, para hacerla productiva y rentable y, por supuesto, para mantener esa productividad y rentabilidad.

²⁷ DRAE. Definición de Costumbre

²⁸ Artículos 8 y 9 del C.Co., 190 del C.P.C.

²⁹ Idem 4

³⁰ Idem 4

Esto permite aplicar el sistema de descuento financiero en impuestos de pluricausación como el IVA, y que busca, en últimas, que el impuesto sea pagado por el consumidor final.

En efecto, cuando el impuesto pagado constituye costo o gasto para la empresa, y ese costo o gasto repercute en el precio del bien, el impuesto se irá recaudando durante el transcurso de la cadena productiva y de la comercialización. Así, también se evita que ciertos componentes sobre los que se pagó el IVA los asuma el productor o el comercializador, pero también se evita que el contribuyente descuenta impuestos sobre las ventas que no constituyen costo o gasto para la empresa y que, por tanto, no repercutieron en el precio del bien.

Es por ello que, para establecer en el presente caso si los impuestos descontables glosados por la DIAN son procedentes, por reunir los requisitos del artículo 488 E.T., la Sala, a partir de la interpretación de los artículos 107 y 488 del E.T., hará una interpretación de los hechos y, por ende, de las pruebas aportadas por la demandante a efectos de precisar si las expensas en que incurrió se subsumen en las citadas normas en calidad de impuestos descontables.

En el caso concreto, es un hecho no discutido que CARBONES DEL CERREJÓN LLC. y CERREJÓN ZONA NORTE S.A., en virtud del contrato de asociación suscrito entre las dos empresas, pagaron el impuesto sobre las ventas sobre los bienes y servicios que a continuación se relacionan, por valor \$ 51'413.323³¹:

PROVEEDOR	FECHA	VALOR	IVA
SUPERSEER E.A.T	DIC/9/04	\$23'725.741	\$3'796.119
DECOTRIUNFO	DIC/16/04	31'271.400	5'005.424
COOMEVA	DIC/01/04	1.163'700.243	61'721.240
PAN AMERICAN	DIC/14/04	149'918.609	10'494.302
SANTIAGO JOSÉ QUINTERO MARTÍNEZ	DIC/13/04	13'870.400	2'219.264
DEPORTES VERA	DIC/01/04	4'970.600	795.296
PARASOL PUBLICIDAD	DIC/11/04	2'130.000	340.000
COMFAMILIAR ATLÁNTICO	DIC/15/04	3'054.435	455.064
TOTAL		1.392'641.428	84'826.709
PORCENTAJE PARTICIPACIÓN DIC/04	56,32%	784'335.652	47'774.403
D'VINNI LTDA.	NOV/09/04	28'523.957	4'563.834
CARULLA VIVERO	NOV/10/04	10'533.650	1'685.384
TOTAL		39'057.607	6'249.218
PORCENTAJE PARTICIPACIÓN NOV/04	58,23%	22'743.245	3'638.920
GRAN TOTAL		1.431.699.035	91'075.927

³¹ Tomada de la liquidación realizada por la DIAN (folio 1575 del c.a.)

TOTAL PORCENTAJES		807'078.897	51'413.322
------------------------------	--	--------------------	-------------------

La DIAN negó el reconocimiento del IVA descontable por valor de \$51'413.322, que le corresponde, en virtud a la participación en el contrato de asociación celebrado con CERREJÓN ZONA NORTE. Sin embargo, según las pruebas del expediente, la Sala encuentra que en la glosa formulada se cometió un error aritmético que afecta el valor del impuesto descontable discutido.

En efecto, el impuesto descontable reclamado por el servicio prestado por el señor Santiago José Quintero Martínez no corresponde a \$2'219.264, sino a \$4'440.000. El impuesto de \$4'440.000 corresponde al servicio prestado por el señor Carlos Enrique Domínguez Alzate. Es decir, según las sumas discutidas en los actos demandados, la liquidación del impuesto descontable rechazado a la parte demandante sería la siguiente:

BENEFICIARIO DEL PAGO	VALOR IVA DESCONTABLE SOLICITADO	FECHA	CONCEPTO DEL PAGO	FOLIOS. SOPORTES (CUADERN O ANTECEDENTES)
D'VINNI LTDA.	\$ 4'563.834	NOV-09-04	COMPRA DE AGENDAS	257
CARULLA VIVERO S.A.	\$1'685.384	NOV-10-04	UTENSILIOS DE COCINA	1568
TOTAL	\$6'249.218			
PORCENTAJE QUE CORRESPONDE A LA PARTICIPACIÓN DE LA DEMANDANTE EN EL MES DE NOVIEMBRE DE 2004: 58,23%	\$3'638.920			
COOMEVA MEDICINA PREPAGADA	\$ 61'721.240	DIC-01-04	MEDICINA PREPAGADA	280, 1042, 1081 a 1104
DEPORTES VERA LIMA & CIA. LTDA.	\$795.296	DIC-01-04	UNIFORMES DEPORTIVOS	1570
SUPERSER	\$ 3'796.119	DIC-9-04	ENSEÑANZA Y	479

E.A.T.			ENTRENAMIENTO DEPORTIVO	
PARASOL & PUBLICITARIOS LTDA.	\$ 340.800	DIC-11-04	PARAGUAS PUBLICITARIOS	1569
CARLOS ENRIQUE DOMÍNGUEZ ALZATE	\$2'219.264	DIC-13-04	ROMPECABEZAS PAISAJES	1571
PAN AMERICAN DE COLOMBIA S.A.	\$ 10'494.302	DIC-14-04	PÓLIZA DE SEGUROS EMPLEADOS Y FAMILIARES	19, 275, 1059 a 1080
SANTIAGO JOSÉ QUINTERO MARTÍNEZ	\$ 4'440.000	DIC-14-04	PRESENTACIONES	60, 1572
COMFAMILIAR DEL ATLÁNTICO	\$428.897	DIC-15-04	SERVICIOS DE INSTALACIONES	1573
DECOTRIUNFO INTERNACIONAL LTDA.	\$5'003.424	DIC-16-04	MANTENIMIENTO DE CANCHAS DE TENIS	406
TOTAL	\$89'239.342			
PORCENTAJE QUE CORRESPONDE A LA PARTICIPACIÓN DE LA DEMANDANTE EN EL MES DE NOVIEMBRE DE 2004: 56,32%	\$50'259.597			
GRAN TOTAL	\$95'448.560			
TOTAL IVA DESCONTABLE RECHAZADO A CERREJÓN LLC., SEGÚN PORCENTAJES DE PARTICIPACIÓN	\$53.898.517			

Como se ve, a la actora, por su participación en el contrato de asociación suscrito con CERREJÓN ZONA NORTE, el IVA cuestionado es de \$53.898.517 y no de 51'413.322, como erradamente lo concluyó la DIAN.

Ahora bien, a juicio del demandante, los anteriores gastos son necesarios para la compañía; proporcionales, porque *“están determinados por las fuerzas de la oferta y la demanda que rigen en el mercado”*; guardan relación de causalidad con la actividad generadora de renta de la compañía, porque *“permiten el normal desarrollo de la operación minera a la vez que facilitan la contratación y retención del personal que trabaja para la compañía en La Guajira”* y, se destinaron a operaciones exentas de IVA.

Pues bien, para definir si las citadas expensas tienen relación de causalidad con la actividad productiva de la empresa, si son necesarias y proporcionales, lo primero que precisa la Sala es que el objeto social de CARBONES DEL CERREJÓN LLC. se encamina, principalmente, a: *“A) LA EXPLORACIÓN, EXPLOTACIÓN, BENEFICIO, TRANSFORMACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DEL CARBÓN”*.³²

De manera que, para que la expensa tenga relación de causalidad con la productividad de la empresa, la demandante debió probar la injerencia que tuvo esa expensa con esa productividad. Además, que esa expensa debió hacerla de manera forzosa, en cumplimiento de la ley, de las obligaciones inherentes a la buena gestión empresarial o de la costumbre mercantil. Se procede, entonces, a analizar las expensas en que incurrió la demandante, así:

1) Pagos a Salud Coomeva Medicina Prepagada³³ y Pan American de Colombia S.A.³⁴

La demandante explicó que los pagos se hicieron con el fin de asegurar la salud y bienestar de los trabajadores. Que, además, son pagos indirectos hechos al trabajador, conforme con el artículo 5º del Decreto 3750 de 1986.

Pues bien, ha sido criterio de la Sala que los pagos de medicina prepagada que realiza el empleador para sus trabajadores encuadran dentro de la definición de pago laboral indirecto que trae el Decreto Reglamentario 3750 de 1986 en su artículo 5º³⁵. Conforme con esa definición, los pagos que por concepto de servicios de salud por medicina prepagada realiza el empleador para sus

³² Folios 33-42 del cuaderno principal.

³³ En el contrato de prestación de servicios celebrado entre CERREJÓN y COOMEVA MEDICINA PREPAGADA se describe que el objeto es, en general, la prestación de servicios médicos para los trabajadores.

³⁴ En los folios 1059 a 1080 del c.a. aparece la póliza colectiva y hospitalización y enfermedad N° PCG-0184 del 17 de marzo de 1977 (seguro médico), adquirida por la demandante para los empelados y familiares dependientes de éstos.

³⁵ Artículo 5º Para efectos de lo previsto en los artículos anteriores, constituyen pagos indirectos hechos al trabajador, los pagos que efectúe el patrono a terceras personas, por la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados al trabajador o a su cónyuge, o a personas vinculadas con él por parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o único civil, siempre y cuando no constituyan ingreso propio en cabeza de las personas vinculadas al trabajador y no se trate de las cuotas que por ley deban aportar los patronos o entidades tales como el Instituto de Seguros Sociales, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, el Servicio Nacional de Aprendizaje y las Cajas de Compensación Familiar.

Se excluyen los pagos que el patrono efectúe por concepto de educación, salud y alimentación, en la parte que no exceda del valor promedio que se reconoce a la generalidad de los trabajadores de la respectiva empresa por tales conceptos, y siempre y cuando correspondan a programas permanentes de la misma para con los trabajadores.

trabajadores constituyen un gasto de naturaleza laboral, susceptible de ser considerado como deducción a la luz del artículo 107 del E.T.³⁶.

Ocurre lo mismo con los pagos realizados por la demandante por concepto del seguro médico (póliza colectiva de hospitalización y enfermedad) adquirida para los empleados y sus familiares.

En esa medida, los gastos en que incurrió la parte demandante pueden ser considerados como impuesto descontable al amparo del artículo 488 del E.T.

2) Pagos a Santiago José Quintero³⁷ y Carlos Enrique Domínguez Alzate³⁸, SUPERSER E.A.T.³⁹, DECOTRIUNFO INTERNACIONAL LTDA.⁴⁰, DEPORTES VERA LIMA & CIA. LTDA.⁴¹ y PARA SOL PUBLICITARIOS & CÍA. LTDA.⁴²

La parte demandante alegó que dichos gastos corresponden a presentaciones lúdicas, a regalos a los empleados, coordinación, enseñanza y entrenamiento deportivo, a mantenimiento de canchas, compra de uniformes e implementos deportivos y compra de paraguas de golf. Según la actora, ese tipo de gastos permiten el esparcimiento, contribuyen con la salud mental y física de los empleados y mejoran la productividad de la empresa.

³⁶ Sentencias del 10 de marzo de 2011, expediente 16966 y del 2 de abril de 2009, Rad. 16595 M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 13 de agosto de 2009, exp. 16217, M.P. William Giraldo Giraldo y del 25 de noviembre de 2008, Rad. 14295 M.P. Ligia López Díaz

³⁷ En la cuenta de cobro N° 001-04 se dejó constancia de que el servicio consistía “presentaciones en los municipio de MAICAO, HATONUEVO Y ALBANIA”. No hay más especificaciones del servicio prestado.

³⁸ En el detalle de la factura de este gasto se lee (folio 1571 del c.a.) “Paisajes en rompecabezas quintuplex, muestra #2 Paisajes en rompecabezas quintuplex, muestra #. 4”

³⁹ En el concepto de la factura del gasto se lee (folio 479 del c.a.):

“1. Servicio de Coordinación (sic), Enseñanza (sic) y entrenamiento Deportivo en Mushaisa, durante Dic./04, según (sic) rem. # 064. CONTRATO CO-98-RH-17.

2. Servicio de soporte (sic) y apoyo a las actividades de los Comites (sic) deportivos de Musahisa (Honorarios y profesores adicionales) en Dic/04: (sic)

3. Servicio de soporte y apoyo a las actividades de los comites (sic) deportivos de Mushaisa (Reembolsos y pagos varios) en Dic./04”

⁴⁰ En la descripción del gasto se lee (folio 406 del c.a.):

“Servicios de mantenimiento a tres canchas de tenis, mediante aplicación del Sistema de Recubrimiento Sintético DecoTurf, del Campamento de Mushaisa localizadas en La Mina del Complejo Carbonífero del Cerrejón, en La Guajira, Según Orden de Servicio No. 04-TCM-037.”

⁴¹ En la factura que respalda el gasto (folio 1570 del c.a.) se lee que los artículos adquiridos fueron uniformes de baloncesto, voleibol y fútbol.

⁴² En la descripción de la factura que respalda el servicio se lee (folio 1569 del c.a.): “PARAGUAS GOLF GRANDE (sic) PUBLICITARIO: Mango de madera recto, cabezas plásticas, tela impermeable color azul y blanco con logotipo CERREJÓN a una tinta marcados cuatro cascos.”

Para la Sala es indudable que tales expensas tienen relación con la empresa y los trabajadores, en la medida en que les brinda bienestar y comodidad. Sin embargo, no procede descontar el impuesto, habida cuenta de que las pruebas arrojadas por la demandante no permiten determinar la injerencia positiva que tales actividades habrían tenido en la actividad productora de renta. En consecuencia, no está acreditado que las expensas cumplan con los requisitos de los artículos 107 y 488 del E.T.

Por esa razón, la Sala se releva de estudiar si la cuenta de cobro que la demandante aportó para acreditar el pago del impuesto descontable, por el servicio prestado por el señor Santiago José Quintero Martínez, es equivalente a la factura, en los términos que prevé el artículo 3° del Decreto Reglamentario 522 de 2003.

3) Pagos a CARULLA VIVERO S.A.⁴³ y COMFAMILIAR DEL ATLÁNTICO⁴⁴

La parte actora indicó que, respectivamente, tales gastos corresponden a la compra de utensilios de cocina y del alquiler de un salón para la realización de reuniones de trabajo. Según la demandante, los gastos por la compra de utensilios de cocina mejoran las condiciones laborales de los empleados y que los correspondientes al alquiler del salón de eventos sirven para desarrollar labores de apoyo a la operación minera.

Es indudable para la Sala que, al igual que en el numeral anterior, los gastos en que incurrió la demandante tienen relación con la empresa, pero no necesariamente con la actividad productora de la misma. Las pruebas aportadas no son suficientes para demostrar la injerencia positiva de tales gastos en la productividad de la empresa.

4) Pagos a D'VINNI⁴⁵

La parte actora indicó que adquirió agendas para los trabajadores de la compañía que son parte de la dotación. Que, además, esas agendas tienen el manual de las políticas de la empresa y que son permanentemente utilizadas por los trabajadores al desempeñar las labores diarias.

Asimismo, ese tipo de gastos tienen relación con la empresa, pero no necesariamente con la actividad productora de la misma. En este caso, las pruebas aportadas tampoco demuestran la injerencia positiva de ese gasto en la productividad de la empresa.

En consecuencia, la Sala encuentra probado, únicamente, el IVA descontable originado en la adquisición de bienes y servicios a COOMEVA MEDICINA PREPAGADA y PAN AMERICAN DE COLOMBIA S.A., por \$40'177.516,

⁴³ En la descripción de la factura (folio 1568 del c.a.) se relacionó los utensilios de cocina comprados (sanduchera, juegos de cubiertos, vajillas. Además, aparece relacionada la compra de un equipo para reproducción de DVD.

⁴⁴ En la descripción del servicio prestado (folio 1573) se describe así: "VALOR CORRESPONDIENTE A SERVICIOS PRESTADOS EN LAS INSTALACIONES DE LA SEDE NORTE EL DIA 21 DE OCTUBRE DE 2004 SEGUN CARTA DE CONFIRMACIÓN ADJUNTA. ALQUILER DE SERVICIOS".

⁴⁵ En la descripción de la factura del servicio (folio 257 del c.a.) se relaciona la compra de: "AGENDA ESPECIAL INTERCOR: TAPA IMPR (sic), AGENDA DIARIA DIRECTOR INTERIOR TA y AGENDA DIARIA DIRECTOR GDHA1 CARBÓN"

correspondientes a la parte de la demandante, por el contrato de asociación suscrito con CERREJÓN ZONA NORTE, calculados así:

CONCEPTO	IMPUESTO DESCONTABLE DICIEMBRE DE 2004
VR. TOTAL DEL IVA DESCONTABLE	\$72'215.542 ⁴⁶
PARTICIPACIÓN DE LA DEMANDANTE EN EL CONTRATO POR EL MES DE DICIEMBRE DE 2004 (56,32%)	\$40'671.793
PROPORCIONALIDAD CALCULADA PARA EL BIMESTRE (ART. 490 DEL E.T.) ⁴⁷	0,98784717
IVA DESCONTABLE A RECONOCER	\$40'177.516

Procede parcialmente el cargo propuesto por la parte demandante.

- **De si era procedente imponer la sanción por inexactitud**

Sobre ese monto, deberá levantarse la sanción por inexactitud, por cuanto se reconoce, parcialmente, el IVA descontable por valor de \$40'177.516. Sin embargo, se mantendrá la sanción respecto de \$13'721.001, porque la sociedad demandante incluyó descuentos inexistentes.

No es procedente exonerar de la sanción a la demandante bajo el entendido de que incurrió en un error de interpretación de las normas, pues, como se precisó, en el caso concreto, la demandante incurrió en un error de interpretación de los hechos, aspecto este que no da lugar a exonerarse de la sanción por inexactitud.

La Sala reitera que la sanción prevista en el artículo 647 del E.T. se impone cuando se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes. Y, que para que se perfeccione la infracción, la inclusión se debe ejecutar con el propósito de obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor.

Asimismo, reitera que el adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones: como adjetivo relativo a aquello que carece de existencia; y como adjetivo relativo a aquello que, si bien existe, se considera totalmente nulo, porque es *"Falto de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo"*^{48,49}.

⁴⁶ Este valor corresponde al total del IVA pagado por CERREJÓN ZONA NORTE y CARBONES DEL CERREJÓN LLC., por concepto de medicina prepagada y seguro médico, en virtud del contrato de asociación suscrito por las dos compañías.

⁴⁷ Proporcionalidad calculada, según la información visible en el folio 44 del c.a.

⁴⁸ DRAE

⁴⁹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., Diez (10) de marzo de dos mil once (2011). Radicación: 250002327000200600841-01; 250002327000200600830-01; 250002327000200601231-01; 250002327000200700186-01. N° Interno: 17492, 17366, 17549, 17703 (ACUMULADOS) Demandante: HOCOL S.A. Demandado: .AEE. DIAN

De ahí que el artículo 647 del E.T. prevea que, en general, lo que se quiere sancionar es la *utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos⁵⁰, equivocados⁵¹, incompletos⁵² o desfigurados⁵³*, puesto que todos estos adjetivos, en últimas, implican la inexistencia de los egresos que se llevan como *costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo*, sin serlo, por una de las siguientes razones: o porque en realidad no existen esos egresos; o porque, aún existiendo, no se probaron; o porque, aún probados, no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les de valor y fuerza para tener el efecto invocado, por carecer de las solemnidades que exige dicho estatuto para darles la calidad de tales, a menos que, en éste último caso, se verifique la interpretación errónea por parte del contribuyente que lo haya inducido a apreciar de manera errónea la norma y a subsumir los hechos económicos declarados en la misma⁵⁴.

Ahora bien, la Sala también precisa que para imponer la sanción por inexactitud no se requiere probar que el contribuyente haya actuado con intención dolosa o culposa, pues la infracción se tipifica simplemente por la inclusión, por error de interpretación, de hechos económicos y de la subsunción de los mismos en la norma que se invoca para amparar el beneficio (infracción objetiva), o por la inclusión, de manera dolosa, de hechos falsos (infracción subjetiva)

Por lo tanto, no le asiste razón a la demandante cuando precisa que para imponer la sanción por inexactitud, la autoridad tributaria debe probar que el contribuyente incluyó datos *falsos con el ánimo de defraudar* al Estado, pues, como se precisó, ese es tan sólo uno de los hechos que tipifica la norma como infracción. No es necesario pues, que se compruebe el dolo con que actuó el contribuyente.

En efecto, la Sala reitera que en materia tributaria se aplican los principios y garantías propios del derecho penal, pero de manera restrictiva, pues el Estado también debe procurar garantizar el interés general que se promueve con su imposición.

Así lo precisó la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998:

*“El ejercicio de la potestad sancionadora de la administración, se encuentra limitado por el respeto a los principios y garantías que rigen el debido proceso. **Los principios y garantías propios del derecho penal, con ciertos matices, pueden ser aplicados en el campo de las sanciones administrativas, y, concretamente, a las***

⁵⁰ “DRAE. Falso. 1. adj. Engañoso, fingido, simulado, falto de ley, de realidad o de veracidad. 2. adj. Incierto y contrario a la verdad. “

⁵¹ “DRAE. Equivocación. Cosa hecha con desacierto.

⁵² Lo contrario a completo que significa acabado o perfecto, entonces, lo incompleto hace alusión a lo inacabado, a lo imperfecto.

⁵³ “DRAE. Desfigurar tr. Disfrazar y encubrir con apariencia diferente el propio semblante, la intención u otra cosa.4. tr. Alterar las verdaderas circunstancias de algo.

⁵⁴ idem

infracciones tributarias. Aplicación que debe hacerse en forma restrictiva, a efectos de garantizar el interés general implícito en ellas, y sin desnaturalizar las características de cada una de las áreas en las que el Estado ejerce su facultad sancionadora. En conclusión, los principios que inspiran el debido proceso, tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas, incluidas las tributarias, aplicación que debe conciliar los intereses generales del Estado y los individuales del administrado. (Negrilla fuera de texto)

En consecuencia, para efectos tributarios las expensas que no fueron aceptadas en este proceso porque no fueron probadas deben tenerse en cuenta para tasar la sanción por inexactitud.

Por todo lo anterior, en la parte final de la sentencia se liquidará nuevamente el impuesto sobre las ventas, por el 6° bimestre del año gravable 2004, para aceptar impuestos descontables por \$40'177.516 y levantar la sanción por inexactitud impuesta en relación con dicho valor.

4) DE LOS INGRESOS RECIBIDOS POR PETROBRÁS INTERNACIONAL S.A., POR VALOR DE \$80'787.841

Planteamiento del Problema

En este punto, corresponde definir a qué título recibió la empresa CERREJON de la empresa PETROBRAS S.A., la denominada "*regalía prevalente*". Es decir, se se debe establecer si la recibió en virtud de un contrato de prestación de servicios.

Para ilustrar el tema, se hace necesario recordar los argumentos de las partes y las conclusiones a las que arribó el *a quo*.

Argumentos de la parte demandante

En concreto, alegó lo siguiente:

- Que CERREJÓN recibe ciertos ingresos por concepto de "*regalía prevalente*" generados en el contrato de compra venta de intereses celebrado entre la ESSO COLOMBIANA LIMITED y PETROBRÁS y en virtud de la cesión que de tales ingresos hiciera primero la ESSO COLOMBIANA LIMITED a la ESSO PRODUCCIÓN INC., y luego, la última, lo cedió a INTERNACIONAL RESOURCES CORPORACIÓN – INTERCOR (hoy CERREJÓN).
- Que esos ingresos son originados en un contrato de "*COMPRA VENTA DE INTANGIBLES*", que no genera ningún hecho generador del impuesto sobre las ventas.
- Que como no se configura ningún hecho generador, no se causa el IVA y que, por lo tanto, no existe la obligación pagarlo.

Argumentos de la DIAN

Dijo, en síntesis, que los dineros recibidos por CERREJÓN se originan en un contrato de prestación de servicios, por cuanto: *i)* existen dos partes sin vínculo o dependencia laboral, ESSO COLOMBIANA LIMITED, que cede el derecho a explotar y PETROBRÁS que recibe el derecho; *ii)* existe una obligación de

hacer relacionada con “el permiso que cedió ESSO COLOMBIANA a PETROBRAS para explotar el Campo Arauca” y, *iii*) hay una contraprestación, denominada “regalía prevalente”, que debe pagara PETROBRÁS a CERREJÓN. Que como dicha operación constituye un servicio, el ingreso que obtiene CERREJÓN por permitir que PETROBRÁS explote el campo, está gravado con impuesto sobre las ventas.

En concreto, en los actos demandados la DIAN concluyó lo siguiente:

“1. Existen dos partes, sin vínculo o dependencia laboral, ESSO COLOMBIANA LIMITED que cede el derecho de explotar el Campo Arauca y PETROBRAS que al recibir el derecho, explota comercialmente el petróleo del campo mencionado.

2. La obligación de hacer se relaciona con el permiso que cedió ESSO COLOMBIANA a PETROBRAS para explotar el Campo Arauca.

3. Hay una contraprestación que debe pagar PETROBRAS a ESSO COLOMBIANA, cual es la “regalía prevalente” sobre la producción total de petróleo.”

Argumentos del a quo

El a quo avaló los argumentos de la DIAN y, en resumen, dijo que la cesión de la posición contractual que tenía ESSO COLOMBIANA LIMITED en el contrato celebrado con ECOPETROL y de los intereses derivados de esa posición es “asimilable a la noción de servicio contemplada en el literal b) del artículo 420 del ET en concordancia con la definición de prestación de servicios contenida en el artículo 1 del Decreto Reglamentario 1372 de 1992 en cuanto se dan los tres elementos que caracterizan la actividad de servicio gravada con el IVA”, esto es, existen dos partes sin vínculo laboral, existe una obligación de hacer y se paga una contraprestación.

Análisis de la Sala

Para revolver el cargo de apelación, resulta pertinente examinar, de acuerdo a las pruebas del expediente, la naturaleza de cada uno de los negocios jurídicos antes mencionados, para efectos de definir si la contraprestación que nace del contrato denominado “compra venta de intereses”, denominada “regalía prevalente”, y que percibe la parte demandante, constituye un ingreso derivado de un hecho generador del impuesto sobre las ventas.

De la relación jurídica entre la ESSO COLOMBIANA LIMITED y ECOPETROL

Esta relación jurídica, según se deriva de la demanda y de los antecedentes administrativos, nació de los contratos de asociación Hobo, Caguán y Arauca suscritos en los años 1983 y 1977 entre ESSO COLOMBIANA LIMITED y ECOPETROL.

Conviene precisar que, en términos generales, los contratos de asociación “consisten básicamente en que el socio de ECOPETROL, explora por su cuenta y riesgo y si se encuentra petróleo en cantidades comerciales (comercialidad aprobada por ECOPETROL), el pozo exploratorio descubridor y el desarrollo del campo se pagan por partes iguales y así se reparte la producción, una vez

*descartadas las regalías, pactadas en 20% de la producción bruta en boca de pozo*⁵⁵.

La Sala no se detendrá en el estudio del contrato de asociación que permitió a la ESSO COLOMBIANA LIMITED explotar el Campo Arauca, pues el hecho generador del IVA en cuestión no se deriva de dicho contrato. En todo caso, se comparte la posición de la parte demandante, en el sentido de que en ese tipo de contratos la titularidad del derecho para permitir la explotación y la exploración de los campos petroleros radica exclusivamente en el Estado Colombiano y que a cambio de permitir esa explotación surgen unos ingresos a favor del Estado Colombiano a título de “*regalías por explotación de los recursos naturales*”.

La mención anterior se hace simplemente a título enunciativo y con el único propósito de entender el contrato que dio lugar al cobro del IVA en cuestión. Por ende, no se hacen mayores elucubraciones sobre el particular.

De la relación jurídica entre la ESSO COLOMBIANA LIMITED y PETROBRÁS

Esta relación jurídica surgió del contrato de “*compraventa de los intereses*” que tenía ESSO COLOMBIANA LIMITED en unos contratos de asociación de explotación petrolera.

En esta relación jurídica, ESSO COLOMBIANA LIMITED vendió a PETROBRÁS “*intereses*”⁵⁶ que involucraban, toda propiedad, derechos y obligaciones, bien sea

⁵⁵<http://www.minas.unalmed.edu.co/facultad/programas/pregrado/petroleos/Historia4.html> “El Contrato de Asociación denominado Estandar, permaneció prácticamente sin modificaciones desde 1974 hasta 1989 y consiste básicamente en que el socio de ECOPETROL, explora por su cuenta y riesgo y si se encuentra petróleo en cantidades comerciales (comercialidad aprobada por ECOPETROL), el pozo exploratorio descubridor y el desarrollo del campo se pagan por partes iguales y así se reparte la producción, una vez descartadas las regalías, pactadas en 20% de la producción bruta en boca de pozo.

En el año 1987 se introduce el contrato de Asociación con Riesgo compartido, donde ECOPETROL participa en toda la etapa exploratoria, pero también recibe una mayor participación en la producción después de regalías. Esta participación depende del grado de conocimiento geológico del área contratada.

En 1989 se introduce en el contrato de Asociación la distribución escalonada de producción después de regalías. Desde el inicio de la explotación y hasta una producción acumulada de 60 millones de barriles de petróleo, al asociado le corresponde el 50% de la producción después de regalías. Desde este punto, por cada 30 millones de barriles de producción acumulada, el socio recibe 5% menos hasta llegar a un mínimo de 30% a partir de 150 millones.

En abril de 1994 se incorpora en los contratos de asociación el FACTOR R, parámetro internacionalmente reconocido que permite relacionar la rentabilidad de los campos con la distribución de producción de los mismos. Esta modificación conduce a una distribución más equilibrada, entre el país y la compañía asociada, de los beneficios económicos de la explotación de hidrocarburos, pues tiene en cuenta las diferentes situaciones de inversiones, costos y precios del petróleo.

La distribución de acuerdo con el Factor R consulta la economía de los campos y no solo el volumen acumulado de producción, como es el caso del Contrato de Producción Acumulada.”

⁵⁶ En el anexo A sobre el contrato de compra venta en cuestión visible en el folio 1197 vto del c.a. se definen los intereses como:

“Un ciento por ciento (100%) de los derechos y obligaciones indivisos del Vendedor, en y de conformidad con los contratos de asociación y con sus correspondientes cuentas conjuntas, los acuerdos de operación conjuntos y las respectivas cuentas conjuntas, los oleoductos OAM y ODC, y las regalías prevalentes, o con cualquiera de ellos, como apropiadamente señalados (sic) por el Artículo 2. Las exclusiones específicas a los intereses aprecen listadas en el Anexo B.”

de naturaleza real, intelectual o personal, tangible e intangible, relacionada con o asociada a dichos intereses, lo que incluye plantas, equipo, pozos, facilidades, líneas, edificaciones, datos e información, tal como se desprende de la lectura de la cláusula 2.02 del contrato de compraventa⁵⁷, en concordancia con la definición de propiedad prevista en el anexo B de dicho contrato⁵⁸.

Como precio de compra, el artículo 3⁵⁹ del contrato determinó un precio básico discriminado en la cláusula 3.01, una regalía prevalente determinada en la cláusula 3.02, un crédito de reembolso por la exploración Río Ceibas, fijado en la cláusula 3.03 y un ajuste al precio de compra, definido en la cláusula 3.04.

En virtud de ese contrato, PETROBRÁS se obligaba a pagar a ESSO COLOMBIANA LIMITED una “regalía prevalente” sobre la totalidad de la producción de petróleo crudo obtenida por el comprador en el Campo Arauca, menos la totalidad del crudo perdido o usado o de otra forma no disponible para la venta o mercadeo y que puede ser pagada en efectivo o en especie en las condiciones, en los plazos y en las cuentas establecidas en la cláusula contractual antes mencionada⁶⁰.

De la relación jurídica entre la ESSO COLOMBIANA LIMITED, ESSO PRODUCCIÓN INC. E INTERNATIONAL COLOMBIA RESOURCES CORPORATION INTERCOR (hoy CERREJÓN) y PETROBRAS INTERNACIONAL S.A. BASPETROL

Esta relación jurídica surgió del “DOCUMENTO DE CESIÓN” en el que ESSO COLOMBIANA LIMITED cedió a ESSO PRODUCCIÓN INC. “EL CRÉDITO RESULTANTE DEL DERECHO A OBTENER EL PAGO DE LA REGALÍA PREVALENTE SOBRE LA PRODUCCIÓN DE PETRÓLEO CRUDO OBTENIDA

⁵⁷ “2.02. Inclusiones. Los intereses incluyen la Propiedad adquirida por y/o poseída para uso en relación de los Intereses.”

⁵⁸ En el contrato, la propiedad se entiende así:

“Toda propiedad, derechos y obligaciones sea de naturaleza real, intelectual o personal, tangible e intangible, relacionada o asociada a los Intereses, lo que incluye plantas, equipo, pozos, facilidades, líneas, edificaciones, datos e información.”

⁵⁹ “3.01. Precios Básico de Compra. El precio Básico de Compra es de US\$38,500,000 dólares de los Estados Unidos de América, sujeta solamente a ajuste según a aparece previsto en este Contrato. El Precio Básico de Compra fue determinado al momento de la hora efectiva.”

⁶⁰ Sobre la regalía prevalente a cláusula 3.02. del contrato dice:

“El comprador otorga al Vendedor una Regalía prevalente sobre la totalidad de la producción de petróleo crudo obtenida por el Comprador en el Campo Arauca, menos la totalidad de crudo perdido o usado o de otra forma no disponible para su venta o mercadeo.”

A su turno, la regalía prevalente es definida en el anexo a del contrato como “el interés en regalías del Vendedor sobre la producción bruta de petróleo crudodel Comprador sobre el Campo de Arauca, según aparece descrito en la Sección 3.02 y especificada en el siguiente cuadro: (...)”

POR PETROBRAS INTERNACIONAL S.A.-BASPETRO- en el Campo Arauca, ubicado dentro del Contrato de Asociación para el Sector Arauca". A su turno, ESSO PRODUCCIÓN INC. cedió ese derecho a INTERNATIONAL COLOMBIA RESOURCES CORPORATION INTERCOR (hoy CERREJÓN)⁶¹.

De la revisión de dicho documento, la Sala entiende que ESSO COLOMBIANA LIMITED simplemente cedió (primero a ESSO PRODUCCIÓN INC., y luego, a INTERNATIONAL COLOMBIA RESOURCES, hoy CERREJÓN) el derecho a recibir de PETROBRÁS el pago de la "regalía prevalente", en los términos y condiciones previstos en la cláusula 3.02 del contrato de compra venta de intereses, antes mencionada.

Por lo tanto, para determinar el origen de dicho pago, se hace necesario examinar el contrato compraventa suscrito entre ESSO COLOMBIANA LIMITED y PETROBRÁS INTERNACIONAL S.A. BRASPETRO para determinar si, como lo dijo la DIAN, la "regalía prevalente" es una contraprestación recibida, a título de prestación de servicios y que, por ende, está gravada con IVA.

De la lectura del contrato de compraventa y de los anexos de éste se advierte que ESSO COLOMBIANA LIMITED transfirió el dominio de toda propiedad, derechos y obligaciones, bien sea de naturaleza real, intelectual o personal, tangible e intangible, relacionada con o asociada con los intereses, lo que incluye plantas, equipo, pozos, facilidades, líneas, edificaciones, datos e información (denominados de manera genérica intereses). Como contraprestación a esa venta, la ESSO COLOMBIANA LIMITED recibe un precio de compra discriminado en la cláusula 3 del contrato y denominado "regalía prevalente".

Lo anterior implicó que PETROBRÁS, en calidad de comprador de los "intereses", asumiera la posición que tenía ESSO COLOMBIANA LIMITED, configurándose una especie de subrogación del asociado. Esto es, PETROBRÁS asumía la posición contractual que tenía ESSO COLOMBIANA LIMITED, en virtud de contrato de asociación que había celebrado con ECOPETROL, de modo que se obligaba a realizar la explotación y exploración del Campo Arauca a cambio de un precio, denominado "regalía prevalente", que debía pagar a ESSO COLOMBIANA LIMITED.

La complejidad del mentado contrato radica en que involucra la compra venta de varios tipos de bienes, en virtud de la cesión del derecho a explorar y explorar el Campo Arauca. Empero, a pesar de esa complejidad, no puede concluirse que lo recibido a título de "regalía prevalente" tenga origen en un contrato de prestación de servicios, por las siguientes razones:

El ingreso que obtuvo CERREJÓN, a título de "regalía prevalente", no nació de pagos derivados del contrato de asociación para la exploración y la explotación petrolera, porque el permiso para explotar recursos naturales únicamente lo puede otorgar el Estado (artículo 334 de la Constitución Política).

El contrato de compra venta de "ciertos intereses" involucró la transferencia de derechos reales, corporales e incorporales, negocio que implicó la subrogación de la calidad de licenciatario que tenía ESSO COLOMBIANA LIMITED. Por lo tanto, el contratista sustituto, esto es, PETROBRÁS, adquirió la calidad de licenciatario

⁶¹ Folio 1174 del c.a.

de la explotación petrolera y el Estado mantuvo la calidad de licenciante o concedente de la autorización de exploración y explotación.

No es cierto, como lo creyó la DIAN, que ESSO COLOMBIANA LIMITED tuviera la calidad de licenciante y que, por ende, estuviera facultado para ceder la potestad de explotar el Campo Arauca, pues, se reitera, el titular de esa potestad es el Estado y es el único autorizado para permitir el uso del subsuelo con fines de explotación y exploración de petróleo. Esa autorización se materializó, en el caso concreto, en un contrato de asociación que el Estado (por medio de ECOPETROL) celebró con ESSO COLOMBIANA LIMITED.

Tampoco es cierto, como lo creyó la DIAN, que el ingreso recibido por la parte demandante se derive de la prestación de un servicio. Es evidente que el ejercicio del derecho a explorar y explotar el Campo Arauca no comporta la prestación de servicios a que alude el artículo 1° del Decreto 1372 de 1992, que prevé:

“Definición de Servicios en el IVA. Para efectos del impuesto sobre las ventas, se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.”

Fluye de la definición anterior, que, en materia de IVA, la prestación de servicios tiene las siguientes características:

1. Es una actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica a favor de otra u otras personas.
2. No media una relación laboral con el encargado de ejecutar el servicio.
3. Se concreta en una obligación de hacer (*facere*), entendida como aquella obligación que se contrapone a la obligación de dar (*dare*), ya que no implica la transferencia de dominio, sino simplemente la realización de una actividad, material o intelectual a favor de una persona natural o jurídica⁶².
4. Genera una contraprestación directa al pago del precio.

En el asunto que nos ocupa, no se cumplen con las características mencionadas, si se parte del hecho de que la actividad, labor o trabajo a realizar es la *“exploración y la explotación de petróleo”*, pues, en este caso, la persona jurídica que ejecutaría la actividad sería PETROBRÁS y, por tanto, recibiría la contraprestación glosada. Sin embargo, PETROBRÁS percibe el pago derivado del contrato de asociación por la ejecución de dicha actividad y el contrato de asociación no puede confundirse con un contrato de prestación de servicios, toda vez que, como se precisó, en términos generales, los contratos de asociación *“consisten básicamente en que el socio de ECOPETROL, explora por su cuenta y riesgo y si se encuentra petróleo en cantidades comerciales (comercialidad*

⁶² Para el profesor Fernando Hinostroza las obligaciones de hacer son *“aquellas cuyo objeto consiste en una actividad del deudor, material (arts. 2053 y ss.) o intelectual (arts. 2063 y ss. c.c.), para tomada labor, ora considerada en su resultado.”* [HINESTROSA, Fernando. Tratado de las Obligaciones. Concepto, Estructura, Vicisitudes. Universidad Externado de Colombia.]

aprobada por ECOPEPETROL), el pozo exploratorio descubridor y el desarrollo del campo se pagan por partes iguales y así se reparte la producción, una vez descartadas las regalías, pactadas en 20% de la producción bruta en boca de pozo”

Ahora bien, tampoco se cumplen los presupuestos del artículo 1° del Decreto 1372 de 1992, si se parte del hecho de que la actividad, labor o tarea a realizar, es la de “*permitir*” la exploración y explotación del pozo Arauca, o la de “*permitir*” el ejercicio del derecho a explorar y explotar el pozo.

En efecto, la Sala considera que no es aplicable el artículo 1° del Decreto 1372 al primer evento, porque, como se ha precisado insistentemente, permitir el uso del suelo o subsuelo no es una actividad, labor o tarea que desarrolle alguien. Permitir el uso del suelo o del subsuelo es una potestad del Estado que se deriva del artículo 334 de la Constitución Política⁶³, que tiene como objeto “*dar*” el consentimiento para la exploración y explotación del subsuelo a terceros. También se descarta que se aplique el artículo 1° del Decreto 1372 al segundo evento, porque el hecho de “*permitir ejercer un derecho*” conlleva la acción de “*dar, transferir, traspasar*”⁶⁴ a alguien “*algo*”, en este caso, el derecho. Luego la demandante, al permitir ejercer un derecho no ejecuta una obligación de “*hacer*”, sino de “*dar*”, esto es, dar la cosa (incorporal, corporal o ambas) a cambio de una contraprestación (regalía prevalente).

En otras palabras, ni PETROBRÁS presta el servicio de exploración y explotación de petróleo a favor de ESSO COLOMBIANA LIMITED ni ESSO COLOMBIANA LIMITED presta un servicio de permitir hacer, esto es, permitir explorar y explotar a PETROBRÁS.

En el caso examinado, está probado que ESSO COLOMBIANA LIMITED cedió el derecho a ejercer la actividad de exploración y explotación del Campo Arauca y que, en virtud de esa cesión, se obligó a **dar** a PETROBRÁS los denominados “*intereses*” y que, en contraprestación, recibió como parte del precio una “*regalía prevalente*”.

El negocio jurídico así descrito se subsume en la definición del contrato de compra venta, en los términos previstos en los artículos 905 del Código de Comercio⁶⁵ y 653 del Código Civil⁶⁶.

⁶³ ARTICULO 334. La dirección general de la economía estará a cargo del Estado. Este intervendrá, por mandato de la ley, en la explotación de los recursos naturales, en el uso del suelo, en la producción, distribución, utilización y consumo de los bienes, y en los servicios públicos y privados, para racionalizar la economía con el fin de conseguir el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo y la preservación de un ambiente sano.

El Estado, de manera especial, intervendrá para dar pleno empleo a los recursos humanos y asegurar que todas las personas, en particular las de menores ingresos, tengan acceso efectivo a los bienes y servicios básicos. También para promover la productividad y la competitividad y el desarrollo armónico de las regiones.

⁶⁴ El DRAE define ceder como: “**1. tr.** Dar, transferir, traspasar a alguien una cosa, acción o derecho.”

⁶⁵ ARTÍCULO 905. La compraventa es un contrato en que una de las partes se obliga a transmitir la propiedad de una cosa y la otra a pagarla en dinero. El dinero que el comprador da por la cosa vendida se llama precio. Cuando el precio consista parte en dinero y parte en otra cosa, se entenderá permuta si la cosa vale más que el dinero, y venta en el caso contrario.

Para los efectos de este artículo se equiparán a dinero los títulos valores de contenido crediticio y los créditos comunes representativos de dinero.

Por lo expuesto, como la obligación de hacer se traduce en la realización material o intelectual de una actividad, sin que implique la transferencia del derecho de dominio, es indudable que, en este caso, la cesión del derecho a explorar y explotar el Campo Arauca significa que, necesariamente, cambie la titularidad sobre el permiso de uso del subsuelo, esto es, se transfiere a favor de PETROBRÁS, que, en virtud de esa cesión, explora y explota el petróleo, en nombre propio y no en el nombre de ESSO COLOMBIANA LIMITED. Luego, no puede concluirse que exista obligación de hacer, pues lo cierto es que se están transfiriendo los derechos a explorar y explotar, que surgieron del permiso que otorgó el Estado inicialmente a ESSO COLOMBIANA LIMITED.

En consecuencia, no era procedente la glosa propuesta por la administración. En este punto, prospera el cargo de apelación propuesto por la demandante.

En vista de lo anterior, la Sala procede a practicar nueva liquidación del impuesto a las ventas a cargo de la actora, por el 6 bimestre del año gravable 2004, para aceptar impuestos descontables por \$ 40'177.516 y levantar la sanción por inexactitud impuesta en relación con dicho valor. Asimismo, de los \$922'729.000 que la DIAN restó de los ingresos brutos por operaciones excluidas, la Sala a los \$2.503'279.000 que tasó por ese mismo concepto, adicionará la suma de \$80'787.841.

La liquidación queda en los siguientes términos:

CONCEPTO	RENGLÓN	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN	LIQUIDACIÓN C. DE E.
INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES EXCLUIDAS Y NO GRAVADAS	49	\$3.426'008.000	\$2.503'279.000	\$2.584'066.000
INGRESOS POR OPERACIONES GRAVADAS	50	\$1.566'631.000	\$2.489'360.000	2.570'148.000
IMPUESTO GENERADO A LA TARIFA DEL 16%	62	478.559.000	626.196.000	134.710.000
IMPUESTO GENERADO POR OPERACIONES GRAVADAS	64	488.518.000	636.155.000	501.444.000
IMPUESTO DESCONTABLE POR OPERACIONES GRAVADAS	66	4.686.235.000	4.634.822.000	4.646.057.000
TOTAL IMPUESTO DESCONTABLE	67	5.379.720.000	5.328.307.000	5.339.542.000
SALDO A FAVOR DEL	69	4.891.202.000	4.692.152.000	4.838.098.000

⁶⁶ ARTICULO 653. <CONCEPTO DE BIENES>. Los bienes consisten en cosas corporales o incorporeales. Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro. Incorporeales las que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas

PERIODO FISCAL				0
SANCIONES	72	3.972.000	322.452.00	84.966.000
O TOTAL SALDO A FAVOR	74	4.692.152.000	4.369.700.000	4.284.734.000
				0

Sanción por inexactitud

Total saldo a favor liq. Privada	\$ 4.891.202.000
Menos: saldo a favor C. Estado	\$ 4.838.098.000
Base sanción	\$ 53.104.000
Por: porcentaje art. 647 E.T.	160%
Total sanción por inexactitud	\$ 142.862.000

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

FALLA

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

***DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000088 del 25 de julio de 2006 y de la Resolución No. 310662007000004 del 21 de febrero de 2007, en las que se modificó ó la declaración del IVA del sexto bimestre de 2004, en cuanto rechazó impuestos descontables por valor de \$40'177.516 y gravó con IVA ingresos no gravables por valor de \$80'787.481.*

*A título de restablecimiento del derecho, **SE FIJA** como nueva liquidación del IVA del 6º bimestre de 2004, la prevista en la parte considerativa de esta sentencia.*

SEGUNDO: RECONÓCESE personería a la abogada Ana Isabel Camargo Ángel, como apoderada de la DIAN.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO