



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veinticinco (25) de julio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 25000-23-37-000-2019-00500-01 (28295)
Demandante ECOPETROL S.A.
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES,
DIAN

Temas Impuesto sobre las ventas. Bimestres 1 y 3 del año 2014 y bimestre 1 de 2015. Impuestos descontables. TRM aplicable a los impuestos descontables. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 16 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de los siguientes actos administrativos proferidos contra sociedad ECOPETROL S.A.:

- Resolución No. 312412018000011 del 8 de marzo de 2018, por medio de la cual le fue proferida liquidación oficial de revisión por su declaración de IVA del 1° bimestre del año gravable 2014.
- Resolución No. 002.0058 (sic) del 20 de marzo de 2019, a través de la cual se confirmó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto.
- Resolución No. 312412018000013 del 8 de marzo de 2018, por medio de la cual le fue proferida liquidación oficial de revisión por su declaración de IVA del 1° bimestre del año gravable 2015.
- Resolución No. 002.059 del 20 de marzo de 2019, a través del cual se confirmó la anterior, al desatar el recurso de reconsideración interpuesto.

SEGUNDO: A título de **restablecimiento del derecho** declárase la firmeza de las declaraciones privadas de IVA de la sociedad ECOPETROL S.A. correspondientes al primer (i) bimestre del año gravable 2014 y primer (i) bimestre del año gravable 2015.

TERCERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos proferidos contra la sociedad ECOPETROL S.A.:

- Resolución No. 312412018000014 del 14 de marzo de 2018, por medio de la cual le fue proferida liquidación oficial de revisión por su declaración de IVA del 3° bimestre del año gravable 2014.

¹CD visible a folio 294. Documento “28_250002337000201900500001SENTENCIASENTENCIA20230316094222.pdf”, páginas 28 a 30.



- *Resolución No. 002.0057 (sic) del 20 de marzo de 2019, a través de la cual se confirmó la anterior, al desatar el recurso de reconsideración interpuesto.*

CUARTO: A título de **restablecimiento del derecho** téngase como liquidación del impuesto a cargo de ECOPETROL S.A. correspondiente al 3° bimestre del año gravable 2014 la efectuada por esta Corporación.

QUINTO: No se condena en costas, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva. [...]”

ANTECEDENTES

- Referentes al Bimestre 1 del año 2014:

Ecopetrol S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas -IVA- del bimestre 1 del año 2014, el 19 de marzo de 2014 con un total saldo a favor de \$76.152.816.000².

El 3 de julio de 2015, la contribuyente presentó corrección de dicha declaración, sin afectar el saldo a favor inicialmente declarado³.

Mediante Resolución 432885 del 20 de noviembre de 2015, la administración ordenó compensar el saldo a favor originado en el denuncia privado, con el impuesto sobre la renta de los años gravables 2013 y 2014⁴.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – en adelante DIAN – profirió el Requerimiento Especial 31282017000063 del 6 de julio de 2017, el cual la demandante respondió el 27 de septiembre de 2017⁵.

El 13 de marzo de 2018, el fisco expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412018000011 del 8 de marzo de 2018, en la que reclasificó ingresos por operaciones excluidas como ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general correspondiente a la marcación de hidrocarburos, en consecuencia, aumentó el renglón impuesto generado a la tarifa general e impuso sanción por inexactitud⁶.

Frente al acto anterior, la actora interpuso recurso de reconsideración el 11 de mayo de 2018, desatado mediante Resolución 2058 del 20 de marzo de 2019 que confirmó en su totalidad el acto recurrido⁷.

- Referentes al Bimestre 3 del año 2014:

La sociedad presentó la declaración de IVA del bimestre 3 del año 2014, el 16 de julio de 2014 con un total saldo a favor de \$149.882.828.000⁸.

El 31 de julio de 2015, la contribuyente corrigió la declaración, manteniendo el saldo a favor declarado⁹. La DIAN ordenó compensar el saldo a favor originado en dicha

² Folio 147 del c.p.1.

³ Folio 148 del c.p.1.

⁴ Folios 149 a 152 del c.p.1.

⁵ CD visible a folio 294. Documento “6_250002337000201900500002RECIBEMEMORIAL20220916122757.zip”, carpeta “2019 00500 ECOPETROL ANTECEDENTES”, carpeta “1.PD20152016000291”, documento “291 FOLIOS 068 - 139.pdf” páginas 73 a 84 y 88 a 102.

⁶ Folios 99 a 114 vto. del c.p.1.

⁷ Folios 116 a 125 vto. y 126 a 144 del c.p.1.

⁸ Folio 219 del c.p.2.

⁹ Folio 220 del c.p.2.



declaración, con el impuesto sobre la renta del año 2014 mediante Resolución 6282-1038 del 14 de octubre de 2015¹⁰.

Mediante el Requerimiento Especial 31282017000060 del 4 de julio de 2017 la autoridad tributaria propuso modificar la declaración, acto contestado con escrito radicado el 27 de septiembre de 2017¹¹.

El fisco profirió la Liquidación Oficial de Revisión 312412018000014 del 14 de marzo de 2018 en la que reclasificó ingresos por operaciones excluidas como ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general, en cuanto a operaciones de marcación de hidrocarburos, en consecuencia, aumentó el renglón impuesto generado a la tarifa general. Igualmente, rechazo impuestos descontables por compras de bienes y servicios gravados a la tarifa general, por consiguiente, impuso sanción por inexactitud y así, determinó un total saldo a favor del periodo de \$148.225.616.000¹².

Contra el acto anterior, la actora interpuso recurso de reconsideración el 11 de mayo de 2018, resuelto mediante Resolución 2057 del 20 de marzo de 2019 que confirmó en todas sus partes la liquidación oficial de revisión¹³.

- Referentes al Bimestre 1 del año 2015:

El 18 de marzo de 2015, la actora presentó declaración de IVA del bimestre 1 del año 2015 en la que registró un total saldo a favor de \$77.189.275.000¹⁴. El 10 de diciembre de 2015, la sociedad presentó declaración de corrección, sin modificar el saldo a favor declarado¹⁵.

La entidad demandada ordenó compensar el referido saldo a favor, con los periodos 11 y 12 de retención en la fuente del año 2015, mediante Resolución 510510 del 9 de marzo de 2016¹⁶.

La DIAN expidió el Requerimiento Especial 31282017000064 del 7 de julio de 2017, respondido mediante escrito presentado el 27 de septiembre de 2017¹⁷.

El 8 de marzo de 2018, el fisco profirió la Liquidación Oficial de Revisión 312412018000013 en la que reclasificó ingresos por operaciones excluidas como ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general, que aluden a la marcación de hidrocarburos, así mismo, aumentó el renglón impuesto generado a la tarifa general e impuso sanción por inexactitud¹⁸.

Contra el acto anterior, la actora interpuso recurso de reconsideración el 11 de mayo de 2018, resuelto mediante Resolución 002059 del 20 de marzo de 2019 que confirmó en su totalidad el acto de determinación oficial¹⁹.

¹⁰ Folios 221 a 221 vto. del c.p.2.

¹¹ CD visible a folio 294. Documento "6_250002337000201900500002RECIBEMEMORIAL20220916122757.zip", carpeta "2019 00500 ECOPEPETROL ANTECEDENTES", carpeta "2.PD20142015001212", documento "1212 FOLIOS 137 - 200 DC.pdf", páginas 6 a 24 y 28 a 42.

¹² Folios 163 a 180 del c.p.1.

¹³ Folios 182 a 193 y 194 a 216 del c.p.1.

¹⁴ Folio 277 del c.p.2.

¹⁵ Folio 278 del c.p.2.

¹⁶ Folios 280 a 281 del c.p.2.

¹⁷ CD visible a folio 294. Documento "6_250002337000201900500002RECIBEMEMORIAL20220916122757.zip", carpeta "2019 00500 ECOPEPETROL ANTECEDENTES", carpeta "3.PD20142015001374", documento "1374 FOLIOS 069 - 136 DC.pdf", páginas 17 a 31 y 36 a 50.

¹⁸ Folios 232 a 245 vto. del c.p.2.

¹⁹ Folios 247 a 256 vto. y 257 a 274 vto. del c.p.2.



DEMANDA

La actora en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones²⁰:

“Las siguientes son las pretensiones de esta demanda:

- A. *Respetuosamente se solicita a la honorable jurisdicción de lo contencioso administrativo, se sirva declarar la nulidad total de las resoluciones demandadas, por medio de las cuales la DIAN determinó oficialmente la declaración de IVA **correspondiente al primer (I) bimestre del año gravable 2014**, disminuyendo el saldo a favor en \$1.101.588.000, como resultado de la determinación de un mayor valor por concepto de IVA equivalente a \$550.794.000 y la imposición de una sanción por inexactitud que asciende a \$550.794.000. Dichas resoluciones demandadas son las siguientes:*
- i. Resolución No. 312412018000011 del 8 de marzo de 2018 mediante la cual la DIAN profirió Liquidación Oficial de Revisión en relación con el IVA del (I) bimestre del año gravable 2014.*
 - ii. Resolución No. 2058 del 20 de marzo de 2019 mediante la cual la DIAN resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por Ecopetrol en contra de la Resolución No. 312412018000011 del 8 de marzo de 2018, confirmándola.*
- B. *Respetuosamente se solicita a la honorable jurisdicción de lo contencioso administrativo, se sirva declarar la nulidad total de las resoluciones demandadas, por medio de las cuales la DIAN determinó oficialmente la declaración de IVA **correspondiente al tercer (III) bimestre del año gravable 2014**, disminuyendo el saldo a favor en \$1.657.212.000, como resultado de la determinación de un mayor valor por concepto de IVA equivalente a \$418.083.000; el rechazo de descuentos por \$410.523.000; y la imposición de una sanción por inexactitud que asciende a \$828.606.000. Dichas resoluciones demandadas son las siguientes:*
- i. Resolución No. 312412018000014 del 13 de marzo de 2018 mediante la cual la DIAN profirió Liquidación Oficial de Revisión en relación con el IVA del (III) bimestre del año gravable 2014.*
 - ii. Resolución No. 2057 del 20 de marzo de 2019 mediante la cual la DIAN resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por Ecopetrol en contra de la Resolución No. 312412018000014 del 13 de marzo de 2018, confirmándola.*
- C. *Respetuosamente se solicita a la honorable jurisdicción de lo contencioso administrativo, se sirva declarar la nulidad total de las resoluciones demandadas, por medio de las cuales la DIAN determinó oficialmente la declaración de IVA **correspondiente al primer (I) bimestre del año gravable 2015**, disminuyendo el saldo a favor en \$1.043.810.000, como resultado de la determinación de un mayor valor por concepto de IVA equivalente a \$521.905.000; el rechazo de descuentos por \$410.523.000; y la imposición de una sanción por inexactitud que asciende a \$521.905.000. Dichas resoluciones demandadas son las siguientes:*

²⁰ Folios 5 a 5 vto. del c.p.1.



- iii. *Resolución No. 312412018000013 del 8 de marzo de 2018 mediante el cual la DIAN profirió Liquidación Oficial de Revisión en relación con el IVA del primer (I) bimestre del año gravable 2015.*
- iv. *Resolución No. 2059 del 20 de marzo de 2019 mediante la cual la DIAN resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por Ecopetrol en contra de la Resolución No. 312412018000013 del 8 de marzo de 2018, confirmándola.*

D. Como restablecimiento del derecho, se solicita a este Honorable Despacho se sirva declarar la firmeza de la Declaración Privada de Ecopetrol S.A., correspondiente al IVA del primer (I) bimestre del año 2014; del tercer (III) bimestre del año 2014; del tercer (III) bimestre del año 2015.

Que se declare que no son de cargo de Ecopetrol las costas en que hubieren incurrido la Autoridad Tributaria con relación a la actuación administrativa demandada, ni las de este proceso.”

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 6, 13, 29, 83, 123, 334, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 420, 479, 481, 485, 488, 647, 648, 683, 742 y 771-2 del Estatuto Tributario.
- Artículos 4 y 12 del Código de Petróleos.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.
- Artículo 8 de la Ley 39 de 1987.
- Decreto 381 de 2012.
- Decreto 4299 de 2005.
- Decreto 1073 de 2005.
- Decreto 1503 de 2002.
- Decreto 1372 de 1992.
- Resolución 82438 del 23 de diciembre 1998 del Ministerio de Minas y Energía.
- Resolución 82439 del 23 de diciembre 1998 del Ministerio de Minas y Energía.
- Circulares emitidas por la Dirección de Hidrocarburos del Ministerio de Minas y Energía con la estructura del precio de la gasolina y ACPM por los bimestres en cuestión.

El concepto de la violación se sintetiza así:

A. Violación del artículo 420 del E.T. y de los artículos 2 a 13 del Decreto 1073 de 2015

Manifestó que la actividad de marcación corresponde al ejercicio de una función pública que el Ministerio de Minas y Energía confirió a la demandante, sin que ello pueda considerarse como el ejercicio de una actividad productiva.

Igualmente precisó que, la tarifa que determina el Ministerio de Minas y Energía dentro de la estructura de precios de los combustibles equivale únicamente a los costos en que incurre Ecopetrol en el proceso de entregar y controlar el uso del marcador a los agentes autorizados por el Ministerio.

Aclaró que la cuenta que denominó “aditivo para marcación” se refiere al proceso de marcación que lleva a cabo Ecopetrol sobre productos que la Refinería de Cartagena comercializa con terceros. Destacó que el aditivo de marcación no es un servicio y en consecuencia, no se dan los supuestos para que se cause el IVA.



Indicó que la estructura de precios de la gasolina motor corriente y ACPM incluye los elementos propios del transporte de hidrocarburos en malla de refinería o por poliductos. Al punto, resaltó que según el numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario, el transporte de gas e hidrocarburos está exceptuado de IVA.

Por lo anterior, estimó que no puede concluirse que se trata de un servicio gravado con IVA sólo por el nombre otorgado a la cuenta, esto es, “servicio de manejo nacional”. Consideró que la DIAN dio prevalencia a lo formal sobre lo sustancial.

Puntualizó que la obligación de fijar el precio de la gasolina, el ACPM y los biocombustibles está exclusivamente en cabeza del Ministerio de Minas y Energía, sin que ninguna otra entidad pueda incluir otros ítems. Por tanto, consideró que los actos demandados están viciados de nulidad porque la administración tributaria no está facultada para incluir ítems impositivos en una estructura de precios que ya tiene responsable.

Advirtió que la marcación de hidrocarburos no se enmarca en la definición de servicios para efectos de IVA dada por el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992 (recopilado en el artículo 1.3.1.2.1. del Decreto Único Tributario 1625 de 2016).

Manifestó que según la jurisprudencia para que exista un servicio sujeto a IVA, debe haber una obligación de hacer, es decir, realizar una labor a favor de un tercero. Preciso que las actividades de marcación que desarrolló no son de naturaleza contractual, no se configura la presencia de una parte que contrata y otra que desarrolla la actividad, porque simplemente la actora debe marcar todos los combustibles que circulen por el país.

Enfatizó que por la marcación de hidrocarburos la compañía no recibe una contraprestación, sino que incurre en una serie de costos que debe recuperar para evitar un efecto financiero y económico adverso. Explicó que el Gobierno Nacional permitió la recuperación de dichos costos a través de la estructura del precio de venta de los combustibles (artículo 9 del Decreto 1073 de 2015).

Argumentó que el artículo 420 del Estatuto Tributario prevé el hecho generador del impuesto sobre las ventas, y la marcación de hidrocarburos no se enmarca en ninguno de esos supuestos.

Alegó que el fisco no aplicó el espíritu de justicia de que trata el artículo 683 del Estatuto Tributario, al pretender gravar con IVA una actividad que no se enmarca en el hecho generador, aplicar una sanción por inexactitud presumiendo la mala fe de la contribuyente y asignar unas consecuencias al consumidor final que la ley no previó.

Solicitó analizar el impacto macroeconómico que tendría el incremento del precio de la gasolina y el ACPM en proporción a la tarifa del IVA sobre el valor de la marcación (19%), valor que se trasladaría a todos los agentes de la cadena de comercialización de combustibles, hasta llegar al consumidor final.

Consideró que la DIAN fundó los actos acusados en un solo hecho y es el nombre de la cuenta contable en la que Ecopetrol registró la recuperación de los costos de marcación denominada como “servicio”, pues en el expediente no reposa ninguna prueba que permita determinar que se trate de un servicio.



B. Violación de los artículos 485, 488 y 771-2 del E.T. Extralimitación de funciones de la DIAN

Manifestó que en la liquidación oficial de revisión correspondiente al bimestre 3 de 2014 la DIAN cuestionó la procedencia de los impuestos descontables solicitados por la demandante al considerar que no cuentan con el soporte requerido por la norma tributaria vigente.

En consecuencia, la entidad demandada rechazó impuestos descontables en cuantía de \$378.055.762 porque el valor soportado en las facturas es menor al declarado, y de las sumas de \$8.734.285 y \$23.733.406 porque el impuesto descontable fue calculado con base en una TRM de una fecha distinta a la de emisión de la correspondiente factura²¹.

Sostuvo que el Régimen de Contabilidad Pública, aplicable a Ecopetrol dada su naturaleza de sociedad de economía mixta con participación estatal superior al 50%, no prevé ninguna norma específica en lo que se refiere a la TRM, por lo que la sociedad contabilizó las facturas que dieron lugar a los impuestos descontables, cuando se cumplieron todos los requisitos para tal fin.

Dijo que las TRM que utilizó se resumen así:

No. Factura	TRM / Observaciones / Existen correos soporte.
3754	La TRM utilizada en la causación es la de la fecha del recibo de material
3755	La TRM utilizada en la causación es la de la fecha del recibo de material
3777	La TRM utilizada en la causación es la de la fecha del recibo de material
3753	La TRM utilizada en la causación es la de la fecha del recibo de material
3776	La TRM utilizada en la causación es la de la fecha del recibo de material
387	La TRM utilizada en la causación es la de la fecha del recibo de material
385	La TRM utilizada en la causación es la de la fecha del recibo de material
399	La TRM utilizada en la causación es la de la fecha del recibo de material
400	La TRM utilizada en la causación es la de la fecha del recibo de material
73	La TRM utilizada en la causación es la de la fecha del recibo de material
86	La TRM utilizada en la causación es la de la fecha del recibo de material
2556	La TRM utilizada es la promedio de prestación del servicio, tal como se señala en el contrato
2387	La TRM utilizada es la promedio de prestación del servicio, tal como se señala en el contrato
276	La TRM utilizada es la de la fecha de emisión de la factura
2386	La TRM utilizada es la promedio de prestación del servicio, tal como se señala en el contrato
2555	La TRM utilizada es la promedio de prestación del servicio, tal como se señala en el contrato
2493	La TRM utilizada es la promedio de prestación del servicio, tal como se señala en el contrato
72	La TRM utilizada es la promedio de prestación del servicio, tal como se señala en el contrato

Señaló que Ecopetrol no desconoció las normas sobre causación del impuesto y que dicho incumplimiento no está demostrado, pues el fisco se limitó a hacer referencia a una norma, pero no desplegó actuación investigativa o argumentativa que lo pruebe.

Advirtió que la autoridad tributaria le atribuyó a la norma sobre impuestos descontables unas consecuencias adversas no previstas en la ley, pues la compañía no trasgredió ninguno de los requisitos de los impuestos descontables contenidos en los artículos 485 y 488 del Estatuto Tributario, de las cuales se desprende que la TRM utilizada para la conversión a moneda funcional, no es un requisito para la procedencia de impuestos descontables.

Precisó que pagó el valor de las facturas que dieron derecho al IVA descontable, como se evidencia en las facturas emitidas por Gran Tierra Energy Colombia LTD y

²¹ Ecopetrol precisó que, pese a que el motivo de rechazo fue el mismo, la DIAN los presentó de forma separada.



Petrolifera Petroleum Colombia Limited, y que el valor en pesos contenido en ellas es un valor sugerido y utiliza la TRM de la fecha de expedición de la factura. Destacó que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario no establece ningún requisito relacionado con la TRM, por lo que la procedencia del impuesto descontable no puede estar sujeto a un requisito distinto al previsto en la ley, especialmente si se tiene en cuenta que el régimen contable aplicable a la demandante no se refiere a la utilización de una TRM determinada.

C. Violación de los artículos 647 y 648 del E.T.

Solicitó que se levante la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados independientemente de que prosperen o no los cargos anteriores, ya que considera que las declaraciones objeto de discusión registraron hechos completos y cifras veraces y su contenido está soportado en una interpretación razonable de las leyes tributarias pertinentes.

Resaltó que explicó de forma detallada por qué la marcación de hidrocarburos no es un servicio para efectos del IVA y en consecuencia, no se da el hecho generador del tributo. Aludió a que los recursos que obtiene por ello corresponden a un reintegro de los costos incurridos y que también explicó rigurosamente las razones por las que no puede incluirse el IVA a un ítem que el Ministerio no ha considerado gravado con dicho impuesto.

Añadió que la presente discusión resulta novedosa y atípica en la que Ecopetrol realiza una actividad por un mandato legal impuesto por el Ministerio de Minas y Energía. Así consideró que existió una diferencia de criterios entre las partes, que la exime de la imposición de la sanción por inexactitud.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos²²:

La actividad de marcación de hidrocarburos en un servicio para efectos del IVA

Expresó que la marcación de hidrocarburos es un servicio para efectos del IVA en los términos del artículo 1 del Decreto 1372 de 1992 y por ello, se considera hecho generador del impuesto según lo dispuesto en el artículo 420 del Estatuto Tributario.

Manifestó que cuando Ecopetrol realiza la actividad de marcar el combustible está prestando un servicio, sin importar que ello derive de una obligación legal, de modo que si puede constituirse en una labor de hacer.

Sustentó que el combustible marcado está bajo la entera cadena de producción de la demandante, caso en el cual, al no existir un tercero contratante, no quiere decir que no se cause el IVA. Además, debido a que dentro del precio del combustible se incluye este componente, quiere decir que el consumidor adquiriente está pagando por el servicio de marcación.

Dijo que la contraprestación se observa en la inclusión de este ítem en la estructura de precios de los combustibles como lo señala el artículo 9 del Decreto 1503 de 2002.

²² CD visible a folio 294 del c.p.2. Documento documento
"17_250002337000201900500005EXPEDIENTEDIGIEXPEDIENTE20221208211958.zip",
"CONTESTACION ecopetrol 2019-0500.pdf".



Aún si la remuneración se limitara a una recuperación de costos, no hay razón para inferir que por ese hecho no se causa IVA.

Destacó que la propia compañía le otorga la connotación de “servicio” a las actividades de marcación del combustible y aditivo para la marcación, pues es la autoridad para identificar que esa labor corresponde a un servicio, como en efecto lo certificó su revisora fiscal.

Alegó que el Decreto 1073 de 2015 que atribuyó a Ecopetrol la función de marcación de combustibles, no regula tributos generados como consecuencia de la realización de actividades delegadas, ya que estos son del resorte del legislador, por lo que tampoco es posible indicar que la DIAN pretenda modificar el precio de los combustibles.

Concluyó que, al no tratarse de un servicio expresamente excluido, se causa el impuesto a la tarifa vigente para los periodos investigados (16%) establecida por el artículo 468 del Estatuto Tributario.

Aseguró que la administración no obro de manera caprichosa sino con sustento en las normas vigentes, por lo que descartó una violación al principio de buena fe o al espíritu de justicia.

Impuestos descontables

Señaló que de conformidad con el artículo 1.1.3. del Decreto 1625 de 2016 la TRM para efectos tributarios será la tasa representativa del mercado vigente al momento del reconocimiento inicial y posterior de las partidas del estado de situación financiera, activos y pasivos, expresadas en moneda extranjera, reconociéndose los ajustes por diferencia en cambio según lo previsto en el Estatuto Tributario y en el mismo decreto.

Explicó que la TRM corresponde a la certificada por la Superintendencia Financiera de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40 de la Resolución Externa 01 de 2018 de la Junta Directiva del Banco de la República o las normas que la modifiquen, adicionen o sustituyan.

Así, aclaró que las transacciones que están respaldadas en las facturas de venta debieron registrarse aplicando la TRM al momento de la transacción, esto es, la de la fecha de emisión de la factura, pues las normas tributarias y contables siempre se refieren al momento de causación o de realización de la operación.

Sanción por inexactitud

Aseveró que la contribuyente incurrió en inexactitud sancionable porque incluyó en su declaración unos ingresos por servicios excluidos que en realidad eran gravados, lo que disminuyó su tributación. Igualmente, en el bimestre 3 de 2014 incluyó impuestos descontables improcedentes.

Puntualizó que las normas tributarias respecto de las cuales la actora alegó una diferencia de criterios son claras y de fácil aplicación, por lo que la inclusión de la deducción es un claro desconocimiento de las normas aplicables, sin que sea posible concluir que existió una diferencia de criterios.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así²³:

Si se incurrió en infracción de las normas en que deberían fundarse, en particular en el artículo 420 del E.T. y en los artículos 2 a 13 del Decreto 1073 de 2015

Advirtió que con el Decreto 1503 de 2002 el Gobierno Nacional implementó mecanismos de control para que las autoridades pudieran prevenir y controlar situaciones relacionadas con la distribución ilícita de hidrocarburos.

Señaló que el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992 define los requisitos para configurar la prestación de un servicio para efectos del IVA así: i) el desarrollo de una actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica sin que medie relación laboral alguna con quien solicite la ejecución, materializada mediante una obligación de hacer y, ii) la contraprestación en dinero o en especie, sin consideración de la forma de remuneración o la denominación que a ella se le otorgue.

Expresó que el primer requisito está acreditado debido a que la marcación de combustibles es un proceso técnico en el cual se agrega al combustible líquido una sustancia química denominada “*marcador*” que no modifica las propiedades del combustible y que permite identificar y distinguir el combustible distribuido de manera lícita, labor que desempeña Ecopetrol, lo que encuadra como actividad, labor o trabajo.

Ahora bien, respecto de la exigencia de que **no medie una relación laboral** con quien contrata la ejecución, afirmó que no existe discusión en cuanto a que la marcación de hidrocarburos en cabeza de Ecopetrol deriva de una imposición legal y no de una relación contractual, por lo que este elemento está desvirtuado.

Por tanto, por incumplirse dicho requisito, estimó que sería suficiente para declarar la prosperidad del cargo de violación, no obstante, continuó con el análisis de los dos requisitos restantes. En cuanto a la **obligación de hacer** indicó que este requisito se cumple porque el procedimiento de marcación se agota con la adición al combustible del “*marcador*” lo que por si solo no constituye una obligación de transferir a propiedad sobre los hidrocarburos.

Respecto del requisito de **contraprestación por la prestación del servicio**, sustentó que el artículo 9 del Decreto 1503 de 2002 dispuso que el Ministerio de Minas y Energía reconocería dentro de la estructura de precios de los combustibles un componente dedicado a la “*marcación*” y “*detección*” de éstos, de forma que Ecopetrol, los refinadores locales e importadores pudieran cumplir con las obligaciones establecidas.

De este modo, concluyó que la tarifa de marcación propende únicamente por la recuperación de los gastos incurridos y los esfuerzos técnicos desplegados por la actora para cumplir con la obligación legal, sin que la entidad demandada haya acreditado que dicho valor haya generado de manera directa o indirecta lucro a favor de Ecopetrol o le significara una retribución económica susceptible de generarle algún tipo de rentabilidad, en consecuencia, tampoco se cumple este requisito.

²³ Índice 26 del SAMAI, Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



En ese orden de ideas, concluyó que no media un contrato sino una imposición contenida en el ordenamiento jurídico y no se recibe una contraprestación por la labor realizada, por lo cual, no se considera un servicio gravado con IVA. Accedió al cargo.

Infracción de las normas en que deberían fundarse, en particular lo previsto en los artículos 485, 488 y 771-2 del E.T.

En lo que alude al rechazo de impuestos descontables por la TRM aplicada para la contabilización de las operaciones que dieron lugar a reconocer los impuestos descontables, expuso que para efectos tributarios la causación del IVA se refiere al hecho en el cual se da nacimiento a la obligación o carga fiscal, es decir, determina el momento en que la operación debe ser declarada y/o contabilizada.

Hizo alusión al artículo 429 del Estatuto Tributario que determina el momento de causación del impuesto sobre las ventas. Así mismo, citó el artículo 7 del Decreto 0366 de 1992, que fue compilado en el artículo 1.1.3. del Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria 1625 de 2016.

Indicó que del análisis integral de dichas normas, según lo dispuesto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, el valor de la operación debe tener en cuenta la TRM vigente al momento de la operación, es decir, en la fecha de la emisión de la factura y así debía tenerlo en cuenta la contribuyente al momento de realizar la determinación de las operaciones, motivo por el cual negó el cargo.

En consecuencia, advirtió que procedería la nulidad total de los actos administrativos demandados relacionados con los bimestres 1 de 2014 y 1 de 2015, y la nulidad parcial de los actos objetados relacionados con el bimestre 3 de 2014.

Violación de los artículos 647 y 648 del E.T. al no presentarse el supuesto de hecho que genera la irregularidad sancionable

Debido a que prosperaron los cargos de violación respecto de los actos administrativos relacionados con el IVA del bimestre 1 del año 2014 y del bimestre 1 del año 2015, el *a quo* levantó la sanción por inexactitud impuesta en dichos actos administrativos.

En cuanto al bimestre 3 del año 2014, indicó que la sociedad no aportó razones o pruebas que lleven a concluir que existe una diferencia de criterios que le hayan permitido tomar impuestos descontables sin tener en cuenta que el valor de la operación se establece con la TRM vigente en la fecha de emisión de la factura.

Por tanto, estimó insuficiente la argumentación de la demandante sobre la diferencia de criterios para que proceda el levantamiento de la sanción por inexactitud de la glosa de impuestos descontables. Entonces, el Tribunal reliquidó la sanción por inexactitud.

Finalmente, no condenó en costas atendiendo a la jurisprudencia y de conformidad con las reglas establecidas en los numerales 5 y 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.



RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos²⁴:

La sentencia de primera instancia realiza un desarrollo incorrecto del problema jurídico planteado

Explicó que el litigio sobre la procedencia del impuesto descontable no se contrae a la fecha en que se debía registrar la operación, sino en determinar si los impuestos descontables que Ecopetrol pagó en moneda extranjera y declaró cumplen los requisitos que la norma exige para su procedencia como impuesto descontable.

Consideró que, si el Tribunal hubiera abordado el problema de ese modo, la conclusión hubiese sido distinta.

Alegó que el *a quo* incurrió en una extralimitación de sus funciones, ya que no tuvo en cuenta que la TRM aplicada en las facturas que pagó la demandante no puede tenerse como un requisito para poder llevar el IVA pagado como descontable. Por tanto, solicitó a esta Corporación tener en cuenta que las normas sobre impuestos descontables (artículos 485 y siguientes del Estatuto Tributario) no señalan expresamente como requisito una TRM específica cuando se trata del pago de facturas en moneda extranjera.

En ese sentido, estimó que sí existió una diferencia de criterios entre las partes, en la medida en que la sociedad realizó una interpretación literal de la norma, que es clara y no requiere interpretaciones adicionales, mientras que la DIAN considera que la TRM debe ser comprobada para efectos de poder tomarse el descontable, posición que el Tribunal avaló. Por tanto, solicitó que se levante la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados.

La sentencia de primera instancia atenta contra el principio de prevalencia de lo sustancial sobre lo formal

Dijo que la compañía acreditó los supuestos que le permiten acceder a los impuestos descontables, pero el *a quo* le otorgó prevalencia a un elemento formal como la TRM. Estimó que, si el Tribunal hubiese acatado el principio de prevalencia de lo sustancial sobre lo formal, hubiese accedido al reconocimiento de los impuestos descontables.

La sentencia de primera instancia debe ser revocada en lo concerniente a la aplicación de la sanción por inexactitud – La sanción fue impuesta de forma objetiva y no consultó la causal de exoneración

Solicitó que se tenga en cuenta que la actora no incluyó datos o factores falsos, incompletos o desfigurados en su declaración, por el contrario, respetó las normas aplicables en materia de combustibles e IVA. Indicó que, si bien existen disparidades con la administración tributaria, éstas se sustentaron razonablemente en la normatividad vigente, por lo que debe levantarse la sanción por inexactitud.

²⁴ Índice 29 del SAMAI, Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **DIAN** no se pronunció frente al recurso de apelación presentado por la demandada durante la oportunidad prevista en el numeral 4º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021. Y, dado que no se decretaron pruebas en segunda instancia, en concordancia con el numeral 5 de la citada norma, no se corrió traslado para alegar.

El **Ministerio Público** guardó silencio durante la oportunidad prevista en el numeral 6 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, le corresponde a la Sala determinar i) si en el bimestre 3 de 2014 procede el reconocimiento de impuestos descontables por compras de bienes y servicios gravados a la tarifa general, calculados a una TRM diferente a la correspondiente a la fecha de emisión de la respectiva factura y ii) si debe mantenerse la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados o si existió una diferencia de criterios entre las partes que exima a la actora de su imposición.

De la procedencia de los impuestos descontables

El artículo 485 del Estatuto Tributario prevé que los impuestos descontables son el IVA facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios y el impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles.

En cuanto a los impuestos descontables, el artículo 488 del Estatuto Tributario prevé que sólo es descontable el impuesto sobre las ventas originado en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, así como por las importaciones, siempre que sean considerados como costo o gasto de la empresa en el impuesto sobre la renta, y que se destinen a operaciones gravadas con IVA.

Por su parte, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario indica que, para la procedencia de impuestos descontables, se requiere de facturas que cumplan con los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del mismo ordenamiento.

Ahora bien, la Resolución 355 de 2007 de la Contaduría General de la Nación adoptó el Plan General de Contabilidad Pública, el cual en su numeral “2.9.1.2.3. Cuentas por cobrar” disponía lo siguiente²⁵:

“223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.”

²⁵ Con la expedición de la Ley 1314 de 2009 “Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.”, se inició la convergencia a estándares internacionales de contabilidad. Esta ley fue reglamentada por el Decreto 2784 del 28 de diciembre de 2012, que estableció que el primer periodo de aplicación del nuevo marco normativo estaría comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2015.



224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. En el caso de operaciones con proveedores en moneda extranjera, estas deben reconocerse aplicando la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de transacción. [...]” (Subraya la Sala)

Aunado a lo anterior, resulta relevante advertir que el artículo 448 del Estatuto Tributario contempla que dentro de la base gravable del impuesto sobre las ventas se encuentran “los reajustes del valor convenido causados con **posterioridad** a la venta”, esto quiere decir, que en una operación pactada en moneda extranjera el impuesto se causa en la fecha de emisión de la factura a la TRM vigente en ese momento. Sin embargo, si posteriormente el monto en pesos aumenta a causa de la diferencia en cambio, se reajusta el valor de la operación, y la diferencia no solo hará parte de la base gravable, sino que también generará un impuesto superior.

En ese orden de ideas, dado que como se indicó, es descontable el IVA facturado en la adquisición de bienes y servicios que constituyan costo o gasto para la compañía, también lo será el reajuste del valor por efecto de la diferencia en cambio.

Igualmente, se destaca que el artículo 50 del Decreto 2649 de 1993 preceptúa que las transacciones realizadas en otras unidades de medida deben ser reconocidas en la moneda funcional, que es el peso, utilizando la tasa de conversión aplicable en la fecha de su ocurrencia. Sin embargo, la norma aclara que normas especiales, pueden autorizar el registro o presentación de información contable en otras unidades de medida, siempre que estas puedan convertirse en cualquier momento a la moneda funcional.

En línea con lo anterior, el artículo 496 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, disponía que los responsables del impuesto sobre las ventas obligados a declarar bimestralmente sólo podrán contabilizar las deducciones e impuestos descontables en el periodo correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los dos periodos bimestrales inmediatamente siguiente, y solicitarse en la declaración del periodo en el cual haya efectuado su contabilización²⁶.

Finalmente, resulta importante advertir que esta Sección ha señalado de forma reiterada que en virtud del principio general de la carga de la prueba establecido en el artículo 167 del Código General del Proceso, corresponde al sujeto pasivo demostrar los factores que disminuyen la base imponible, como es el caso de los pasivos, costos, gastos, impuestos descontables, compras, por ser quienes los invocan a su favor, para lo cual puede acudir a todos los medios de prueba previstos en las leyes tributarias y en el Código General del Proceso, en cuanto estos sean compatibles con aquellos, conforme lo establece el artículo 742 del Estatuto Tributario²⁷.

En el presente caso, la DIAN no discute la procedencia del impuesto descontable e incluso aclaró que no existen reparos en cuanto a la idoneidad de las facturas de venta que soportan las operaciones de adquisición de bienes y servicios. Lo que cuestionó el fisco fue el monto que procede reconocer, a partir de la TRM utilizada para el reconocimiento de las operaciones en la contabilidad.

²⁶ Artículo modificado por el artículo 194 de la Ley 1819 de 2016.

²⁷ Sentencia del 31 de mayo de 2018. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20813, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Reiterada en: Sentencia del 23 de mayo de 2024. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 27223, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Pues bien, mediante el Requerimiento Ordinario 312382016000358 del 3 de mayo de 2016, la administración solicitó a Ecopetrol la relación detallada de los impuestos descontables declarados por el bimestre 3 de 2014 en los renglones 68 “*compra de bienes gravados a la tarifa general*” por valor de \$214.302.598.000 y 70 “*servicios gravados a la tarifa general*” por valor de \$95.026.772.000, con fecha, número de documento soporte, número de comprobante contable, NIT, tercero, descripción de la compra, valor de la operación, valor del IVA y valor descontable solicitado²⁸.

Con escrito radicado el 18 de mayo de 2016, la actora entregó un CD con la información solicitada por el fisco²⁹. Sin embargo, el CD estaba dañado y no permitió su lectura según pantallazos que la administración de impuestos adjuntó al expediente contentivo de los antecedentes administrativos³⁰.

El 21 de abril de 2017, mediante el Requerimiento Ordinario 31282017000097 la DIAN solicitó copia de los registros contables y documentos soporte de las operaciones económicas que dieron origen a los impuestos descontables conforme a una muestra de facturas que la administración eligió³¹.

Ecopetrol contestó el requerimiento ordinario mediante escrito que radicó en las oficinas de la DIAN el 10 de mayo de 2017 y adjuntó un CD con las facturas y registros contables de las operaciones solicitadas por el fisco³².

De las facturas arrimadas por la contribuyente al expediente, la administración consideró que, respecto de las que se indican a continuación, la TRM utilizada para el cálculo del IVA descontable, no correspondía al de la fecha de emisión de la factura:

RENGLÓN	Nº FRA	PROVEEDOR	FECHA FRA
68	3754	Gran Tierra Energy Colombia LTD	14/05/2014
68	3755	Gran Tierra Energy Colombia LTD	14/05/2014
68	3777	Gran Tierra Energy Colombia LTD	13/06/2014
68	3753	Gran Tierra Energy Colombia LTD	14/05/2014
68	3776	Gran Tierra Energy Colombia LTD	13/06/2014
68	387	Petrolifera Petroleum Colombia Limited	14/05/2014
68	385	Petrolifera Petroleum Colombia Limited	14/05/2014
68	399	Petrolifera Petroleum Colombia Limited	13/06/2014
68	400	Petrolifera Petroleum Colombia Limited	13/06/2014
68	73	NIKOIL ENERGY CORP SUC. COLOMBIA	12/05/2014
68	86	NIKOIL ENERGY CORP SUC. COLOMBIA	20/06/2014
70	2556	Helistar S.A.S.	11/06/2014

²⁸ CD visible a folio 294. Documento “6_250002337000201900500002RECIBEMEMORIAL20220916122757.zip”, carpeta “2019 00500 ECOPETROL ANTECEDENTES”, carpeta “2.PD20142015001212”, documento “1212 FOLIOS 070 - 136 DC.pdf” páginas 11 a 13.

²⁹ CD visible a folio 294. Documento “6_250002337000201900500002RECIBEMEMORIAL20220916122757.zip”, carpeta “2019 00500 ECOPETROL ANTECEDENTES”, carpeta “2.PD20142015001212”, documento “1212 FOLIOS 070 - 136 DC.pdf” páginas 15 a 17.

³⁰ CD visible a folio 294. Documento “6_250002337000201900500002RECIBEMEMORIAL20220916122757.zip”, carpeta “2019 00500 ECOPETROL ANTECEDENTES”, carpeta “2.PD20142015001212”, carpeta “EXP. 1212”, carpeta “CD FOLIO 82 (Dañado)”, documento “CD FOLIO 82 DEL EXPEDIENTE 1212 NO PERMITE ABRIR EL ARCHIVO.docx”.

³¹ CD visible a folio 294. Documento “6_250002337000201900500002RECIBEMEMORIAL20220916122757.zip”, carpeta “2019 00500 ECOPETROL ANTECEDENTES”, carpeta “2.PD20142015001212”, documento “1212 FOLIOS 070 - 136 DC.pdf” páginas 31 a 34.

³² CD visible a folio 294. Documento “6_250002337000201900500002RECIBEMEMORIAL20220916122757.zip”, carpeta “2019 00500 ECOPETROL ANTECEDENTES”, carpeta “2.PD20142015001212”, documento “1212 FOLIOS 070 - 136 DC.pdf” páginas 38 a 44 y 61 a 96.



70	2387	Helistar S.A.S.	24/04/2014
70	2386	Helistar S.A.S.	24/04/2014
70	2555	Helistar S.A.S.	11/06/2014
70	2493	Helistar S.A.S.	26/05/2014
70	276	ALKHORAYEF PETROLEUM COLOMBIA	23/05/2014
70	72	Genesys Colombia S.A.S.	19/06/2014

Por tanto, mediante la liquidación oficial de revisión la DIAN rechazó la suma de \$386.790.000 del renglón 68 “Impuestos descontables por compras de bienes gravados a la tarifa general” y la suma de \$23.733.406 del renglón 70 “Impuestos descontables por compras de servicios gravados a la tarifa general” que corresponde a la diferencia entre el impuesto descontable que Ecopetrol declaró y el que la entidad demandada estableció en los actos acusados, según se precisará en seguida³³.

En lo que alude al **impuesto descontable por compra de bienes gravados a la tarifa general**, la autoridad tributaria lo dividió en dos grupos: i) las facturas de los proveedores Gran Tierra Energy Colombia LTD (5 facturas) y de Petrolifera Petroleum Colombia Limited (4 facturas) las cuales expresan los valores tanto en dólares de Estados Unidos como en pesos colombianos y ii) las facturas emitidas por el tercero NIKOIL ENERGY CORP SUC. COLOMBIA (2 facturas) que están expresadas únicamente en dólares de Estados Unidos.

El fisco rechazó las partidas del primer grupo, debido a que estimó que la actora debía acogerse al impuesto descontable calculado por el proveedor en la factura con la TRM de la fecha de su emisión, por ello, dado que la demandante lo calculó utilizando una TRM mayor a la indicada en la factura, procedía desconocer la diferencia entre esos valores, como se muestra a continuación:

No. Factura	Razón social	IVA soportado	IVA considerado descontable	Diferencia a desconocer
3754	Gran Tierra Energy Colombia LTD	\$398.203.334	\$402.905.770	\$4.702.436
3755	Gran Tierra Energy Colombia LTD	\$1.428.795.683	\$1.445.668.523	\$16.872.840
3777	Gran Tierra Energy Colombia LTD	\$1.980.375.078	\$2.022.742.814	\$42.367.736
3753	Gran Tierra Energy Colombia LTD	\$3.123.735.987	\$3.160.624.619	\$36.888.632
3776	Gran Tierra Energy Colombia LTD	\$4.232.417.151	\$4.322.964.606	\$90.547.455
387	Petrolifera Petroleum Colombia Limited	\$1.428.795.683	\$1.445.668.523	\$16.872.840
385	Petrolifera Petroleum Colombia Limited	\$3.123.735.987	\$3.160.624.619	\$36.888.632
399	Petrolifera Petroleum Colombia Limited	\$4.232.417.151	\$4.322.964.606	\$90.547.455
400	Petrolifera Petroleum Colombia Limited	\$1.980.375.078	\$2.022.742.814	\$42.367.736
TOTAL				\$378.055.762

En el mismo sentido, la autoridad tributaria rechazó impuestos descontables calculados con base en una TRM de una fecha diferente a la de emisión de la factura, que corresponden a los siguientes documentos:

No. FACTURA	PROVEEDOR	FECHA FACTURA	TRM	IVA CONSIDERADO DESCONTABLE	IVA DESCONTABLE SEGÚN TRM FECHA FACTURA	DIFERENCIA A DESCONOCER
73	NIKOIL ENERGY	12/05/2014	\$1.901,51	\$169.930.465	\$166.355.777	\$3.574.688

³³ Páginas 11 a 19 de la Liquidación Oficial de Revisión 312412018000014 del 14 de marzo de 2018.



	CORP SUC. COLOMBIA					
86	NIKOIL ENERGY CORP SUC. COLOMBIA	20/06/2014	\$1.881,34	\$274.797.158	\$269.637.561	\$5.159.597
TOTAL						\$8.734.285

Sobre el particular, la sociedad actora en la demanda indicó que la TRM que utilizó para el cálculo del IVA descontable corresponde a la de la fecha de recibo del material. No obstante, en el expediente no obra el documento de remisión del inventario que permita establecer claramente la fecha de recepción del inventario, para saber si este hecho es previo o posterior a la emisión de la correspondiente factura.

Así mismo, la sociedad no indicó expresamente la fecha a la que corresponde la TRM empleada ni a qué valor asciende ésta y tampoco es posible inferirlo de los documentos contables en los que se registraron contablemente las facturas.

Por lo anterior, y teniendo en consideración que correspondía a la contribuyente la carga probatoria y argumentativa para indicar los hechos, las normas y la jurisprudencia que soportaron su actuación, se concluye que no es posible acceder al cargo de apelación planteado por Ecopetrol, toda vez que no fue posible establecer con exactitud la fecha de la TRM que utilizó la demandante, el valor de la tasa, ni es claro por qué se apartó de la TRM del día de emisión de las facturas, máxime si se tiene en cuenta que el régimen contable público sí regula la materia.

Ahora, en lo que alude a los **impuestos descontables en la adquisición de servicios gravados a la tarifa general**, la administración también estimó que debió aplicarse la TRM de la fecha de emisión de las facturas y en este punto destacó que se generó un desbalance al patrimonio público, en la medida en que el IVA generado que pagó el proveedor es menor al impuesto descontable que están solicitando Ecopetrol, lo anterior, por efecto de la diferencia en cambio.

Las facturas que hacen parte del debate entre las partes son las siguientes:

No. Factura	Proveedor	Fecha Factura	TRM	IVA considerado descontable	IVA descontable según TRM fecha factura	Diferencia a desconocer
2556	Helistar S.A.S.	11/06/2014	\$1.884,97	\$158.376.693	\$155.345.553	\$3.031.140
2387	Helistar S.A.S.	24/04/2014	\$1.936,63	\$171.227.657	\$164.184.270	\$7.043.387
276	ALKHORAYEF PETROLEUM COLOMBIA	23/05/2014	\$1.905,80	\$177.555.852	\$177.540.952	\$14.900
2386	Helistar S.A.S.	24/04/2014	\$1.936,63	\$180.678.153	\$173.246.027	\$7.432.126
2555	Helistar S.A.S.	11/06/2014	\$1.884,97	\$200.483.677	\$200.466.666	\$17.011
2493	Helistar S.A.S.	26/05/2014	\$1.905,53	\$201.747.730	\$198.330.729	\$3.417.001
72	Genesys Colombia S.A.S.	19/06/2014	\$1.895,92	\$273.691.328	\$270.913.487	\$2.777.841
TOTAL						\$23.733.406

En lo que alude a este punto, sea lo primero aclarar que en el caso del proveedor ALKHORAYEF PETROLEUM COLOMBIA, la actora indicó en la demanda que la TRM utilizada equivale a la de la fecha de emisión de la factura, es decir, el 23 de mayo de



2014, pero con el cálculo efectuado por la autoridad tributaria se obtuvo un mayor valor en cuantía de \$14.900, respecto de los cuales la compañía no se pronunció.

Bajo ese entendido, la Sala anticipa que mantendrá el rechazo de ese valor.

En cuanto a los servicios prestados por Helistar S.A.S. y Genesys Colombia S.A.S., la actora indicó que *“la TRM utilizada es la promedio de prestación del servicio, tal como se señala en el contrato”*³⁴. No obstante, no los arrió al expediente para los contratos de prestación de esos servicios para verificar que ello deriva de un acuerdo entre las partes.

Además, llama la atención de la Sala, el hecho de que la compañía aluda a una tasa representativa del mercado *“promedio”*, pues siguiendo el hilo de lo advertido en la compra de bienes, no se observa que exista una norma contable o tributaria que autorice a la contribuyente a promediar la TRM.

De la misma forma, se pone de presente que tampoco reveló a que valor asciende la denominada *“TRM promedio”*, cuáles fueron las tasas que tomó para calcularla, a que fechas o periodo de tiempo corresponden, por lo que no es posible siquiera verificar el cálculo del IVA declarado como descontable.

Con fundamento en lo anterior, no tiene vocación de prosperidad el cargo de apelación expuesto por Ecopetrol, al no haber acreditado soporte normativo o contractual que la autorizara a darle este tratamiento al impuesto descontable pagado en la adquisición de servicios. En ese sentido, la TRM que aplica a este caso concreto para la determinación de los impuestos descontables, debe ser la que corresponde a las fechas de emisión de las facturas objeto de debate, conforme a los cálculos que realizó el fisco en los actos administrativos demandados, pues en ese momento tenía un valor cierto de TRM, sin que aplique un promedio de la tasa o la TRM de la fecha del recibo de material sin conocer en qué fecha ocurrió este hecho³⁵.

Finalmente, la Sala destaca que en este caso la demandante no aportó ningún soporte, documento o prueba contable que demuestre que efectivamente haya pagado un mayor valor de IVA respecto al consignado en la factura por la adquisición de bienes o servicios. En consecuencia, se debe negar el cargo de apelación.

De la sanción por inexactitud

En la Liquidación Oficial de Revisión 312412018000014 del 14 de marzo de 2018 correspondiente al bimestre 3 de 2014, la administración impuso una sanción por inexactitud de \$828.606.000, la cual fue modificada por el Tribunal al proceder parcialmente las pretensiones de nulidad contra los actos de determinación, en lo que corresponde a la marcación de hidrocarburos, y así, la fijó en la suma de \$410.523.000.

La compañía actora apeló la decisión del Tribunal, pues estima que los valores que registró en su declaración tributaria son completos y verdaderos, por lo que no puede considerarse que incurrió en inexactitud sancionable. De todos modos, manifestó que debe tenerse en cuenta que existió una diferencia de criterios entre las partes, en cuanto a la interpretación del derecho aplicable.

³⁴ Folio 24 vto. del c.p.1.

³⁵ En este sentido: Sentencia del 23 noviembre de 2023. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 27645, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Pues bien, los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario con las modificaciones introducidas por la Ley 1819 de 2016 prevén³⁶:

“Artículo 647. Sanción por inexactitud. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

[...]

3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.

4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.

[...]

PARÁGRAFO 2. No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

Artículo 648. La sanción por inexactitud procede sin perjuicio de las sanciones penales. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y Patrimonio. [...]” (Subraya la Sala)

De acuerdo con las normas previamente citadas, la Sala observa que la actora incurrió en inexactitud sancionable debido a que incluyó impuestos descontables inexactos, pues los calculó con base en una TRM que no atiende a lo dispuesto en la normatividad tributaria y a las normas especiales del régimen de contabilidad pública, motivo por el cual tampoco es posible concluir que estos hayan derivado de una interpretación razonable del derecho aplicable.

En ese sentido, la Sala considera que debe mantenerse la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados y reliquidada por el *a quo*. Así, la Sala confirmará la sentencia apelada.

Condena en costas

La Sala precisa que no condena en costas en esta instancia conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

³⁶ Normas aplicadas en los actos administrativos para la imposición y el cálculo de la sanción por inexactitud.



FALLA

PRIMERO: Confirmar la sentencia del 16 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: No condenar en costas en esta instancia.

Notifíquese y cúmplase.

La anterior providencia fue discutida y aprobada en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

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