



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., tres (3) de octubre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-**2018-00029-01 (27597)**
Demandante: Parex Resources Colombia Ltd. Sucursal
Demandada: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-

Temas: Impuesto a las ventas – Tercer bimestre año gravable 2012. Impuestos descontables. Cesión contratos de exploración y explotación minera. Activos diferidos. Otros gastos.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 26 de enero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

En los años 2007 y 2008, la sociedad Cepsa Colombia S.A. suscribió dos contratos con la Agencia Nacional de Hidrocarburos de Colombia (ANH) para la exploración y explotación de hidrocarburos en los bloques El Edén y Cabrestero, respectivamente.

En septiembre de 2011 y marzo de 2012, Cepsa Colombia S.A. cedió parcialmente a la sociedad Parex Resources Colombia Ltd. Sucursal los contratos arriba mencionados, sujeta a la aprobación de la ANH. En marzo de 2012, las sociedades cedente y cesionarias solicitaron a la ANH la autorización para ceder parcialmente los mencionados contratos¹, la cual fue aceptada por la ANH en diciembre de 2012 (para el bloque Cabrestero) y enero de 2013 (para el bloque El Edén), respectivamente².

El 18 de julio de 2012, Parex presentó su declaración del impuesto a las ventas correspondiente al tercer bimestre del año 2012, en la que liquidó un saldo a pagar por \$5.644.526.000³. Un año después, la demandante solicitó la corrección de esta declaración para disminuir el saldo a pagar, la cual fue aceptada por la Dian mediante la Liquidación Oficial de Corrección nro. 312412013000121 del 5 de diciembre de 2013⁴.

Mediante el Requerimiento Especial 312382015000125 del 15 de noviembre de 2015, la Dian propuso modificar la declaración del impuesto a las ventas del tercer periodo del año 2012, disminuyendo el valor de las casillas 53 (“Impuesto descontable por compras y servicios gravados”) y 54 (“Impuestos descontables en operaciones con el régimen simplificado”), por el IVA descontable relacionado con los contratos cedidos y otras operaciones con personas del régimen simplificado,

¹ Folios 333 a 341, c.a.2 (págs. 133 a 144 del documento nro. 20 del expediente electrónico en la plataforma Samai (<https://samairj.consejodeestado.gov.co/>).

² Folios 342 a 345, 3y 55 a 358 c.a. 2 (págs. 145 a 149, y 158 a 160 del documento nro. 21 en Samai).

³ Folio 15 c.a.1 (pág. 22 del documento nro. 20 del expediente electrónico en Samai).

⁴ Folios 7 y 8 c.a. 1 (págs. 11 a 14 del documento nro. 20 en Samai).



umentando el saldo a pagar, y proponiendo una sanción por inexactitud por \$453.014.000⁵.

Dentro de la oportunidad legal, Parex S.A. dio respuesta al requerimiento especial presentando una corrección a su declaración, en la que aceptó parcialmente la propuesta disminuyendo el valor correspondiente al impuesto descontable por compras y servicios gravados en \$3.365.000, del impuesto descontable en operaciones con el régimen simplificado por valor de \$10.674.000, liquidando una sanción por inexactitud reducida, y oponiéndose a las demás modificaciones propuestas en el requerimiento especial⁶.

Posteriormente, la Dian expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 3012412016000061 del 12 de agosto de 2016, que confirmó parcialmente las glosas planteadas en el requerimiento especial⁷. Contra esta resolución la demandante presentó recurso de reconsideración⁸, el cual fue resuelto por la administración tributaria mediante la Resolución 006588 del 29 de agosto de 2017, reiterando las glosas planteadas en la liquidación oficial de revisión, y disminuyendo el monto de la sanción por inexactitud a \$269.005.000, en aplicación del principio de favorabilidad en materia tributaria, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 1819 de 2016⁹.

DEMANDA

Pretensiones

La sociedad Parex Resources Colombia Ltd. Sucursal, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló mediante apoderado ante esta jurisdicción las siguientes pretensiones¹⁰:

“1.1. Que se declaren nulos en su totalidad los siguientes actos administrativos por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN- modifica la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer (3) bimestre del año 2012 a Parex:

- a) Liquidación Oficial de Revisión 312412016000061 del 10 de agosto de 2016.
- b) Resolución por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración 006588 del 29 de agosto de 2017.

1.2. En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos anteriormente mencionados, a título de restablecimiento del derecho a favor de Parex, solicito al señor Magistrado declarar lo siguiente:

- (a) Declarar en firme la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer (3º) bimestre del año gravable 2012.
- (b) Que no son de cargo de Parex las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

1.3. Igualmente solicito al Señor Magistrado se sirva condenar por las costas del proceso y agencias en derecho a la DIAN, según lo disponga en la sentencia”.

⁵ Folios 634 a 646, c. a. 4 (págs. 48 a 70 del documento nro. 23 en Samai).

⁶ Folios 649 a 667, c. a. 4 (págs. 75 a 112 del documento nro. 23 en Samai).

⁷ Folios 48 a 85, c. p. (págs. 18 a 55 en el documento nro. 2 en Samai).

⁸ Folios 797 a 815, c.a. 4. (págs. 348 a 383 en el documento nro. 23 en Samai).

⁹ Folios 68 a 88 (págs. 56 a 96 en el documento nro. 2 en Samai).

¹⁰ Folio 1, c. p.



Normas violadas

La demandante indicó como normas violadas los artículos 95, 228, 338 y 363 de la Constitución Política; 483, 485, 496 y 683 del Estatuto Tributario, y 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Concepto de violación

Falsa motivación

Para la demandante, los actos administrativos demandados fueron expedidos con falsa motivación al desconocer impuestos descontables por originarse en contratos de cesión que se formalizaron y ejecutaron con posterioridad al tercer bimestre del año 2012. La Dian supone equivocadamente que Parex no tenía ningún interés en los contratos que fueron cedidos antes de la obtención de la autorización de la cesión por parte de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, y por lo tanto, los impuestos descontables declarados en el tercer bimestre del año 2012, derivados de su actividad en desarrollo de estos contratos eran improcedentes.

En los actos demandados, la Dian asume que la autorización para la cesión por parte de la ANH es un elemento esencial del contrato de cesión, y su ausencia deriva en la inexistencia de la cesión, a pesar de que la cesión es un contrato consensual, y ni la ley, la doctrina ni la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia incluyen la autorización del contratante cedido (en este caso, la ANH) como requisito esencial para la existencia del contrato de cesión.

Dada la validez del contrato de cesión, Parex debía reportar sus ingresos, costos, deducciones e impuestos descontables correspondientes a la ejecución del contrato cedido, que fueron efectivamente realizados. La aceptación posterior de la ANH en este caso no impedía el nacimiento de obligaciones y derechos entre cedente y cesionario a partir del momento de la celebración del convenio, pues como lo ha reconocido la jurisprudencia, los efectos de la cesión entre las partes se producen desde la celebración del contrato; cosa distinta es que frente a terceros, los efectos de la cesión se entienden surtidos desde la notificación y aceptación de la cesión.

Como la cesión se entiende válida desde su firma, Parex empezó a operar los contratos cedidos desde ese momento, y por consiguiente, a reportar los ingresos, costos, deducciones e impuestos descontables correspondientes desde el momento de la cesión. De ser cierta la interpretación de la Dian -esto es, que sin la autorización de la ANH no hay cesión, y no habría lugar a tomar como deducible el impuesto a las ventas respectivo-, entonces la venta de crudo, los ingresos obtenidos y el IVA generado tampoco debían incluirse en las declaraciones tributarias de Parex.

La Dian no puede considerar que hubo un incumplimiento en el contrato objeto de cesión por el hecho de que la autorización de la cesión fue posterior a la firma de la cesión misma. Tampoco cabe asumir que la cesión era inexistente por falta de autorización previa, pues la autorización fue efectivamente otorgada por la ANH, y esta entidad no hubiera podido ratificar un acto jurídico inexistente.

Debe tenerse en cuenta que en el contrato de cesión se pactó la obtención de la autorización oficial como condición resolutoria del mismo, lo cual no impedía que Parex tuviera la operación de los campos desde la suscripción misma de la cesión. En materia fiscal, las condiciones resolutorias no impiden la obligación de generar el IVA, ni el derecho a descontar el impuesto causado, como se desprende de lo dispuesto en los artículos 429 y 486 del Estatuto Tributario.

La posición de la Dian desconoce además lo señalado en su propia doctrina, cuando sostuvo en el Concepto 21550 de 2015, ratificado después en el Concepto 61267



del mismo año sobre retención en la fuente, que los contratos de cesión de derechos de exploración y explotación de hidrocarburos tienen efecto aún sin la aprobación de la ANH.

Violación de los principios de legalidad y reserva de ley tributaria

No existe prohibición legal para que los responsables del régimen común del impuesto a las ventas se tomen el IVA descontable generado en sus operaciones por falta de autorización de las cesiones contractuales por parte de la ANH o de otra autoridad administrativa. Al exigir esta autorización como requisito para validar los impuestos descontables, la administración tributaria contraría el principio de legalidad tributaria, pues establece un elemento de la obligación tributaria (la base gravable) que no está contenido en la propia ley.

La exigencia de requisitos no contemplados en la ley para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes desconoce el espíritu de justicia que debe informar la aplicación de la ley, así como lo es pretender desconocer solamente el impuesto descontable, y no el generado, a pesar de que ambos conceptos provienen de la misma realidad económica.

Desconocimiento de la realidad material de la operación cuestionada

Mediante el rechazo del impuesto a las ventas descontable declarado por Parex, la Dian desconoce la realidad material de las operaciones económicas que dieron lugar al impuesto a las ventas generado y descontado, y da prevalencia a la forma jurídica sobre la realidad material de la operación, con lo cual desconoce el artículo 228 de la Constitución Política. Las operaciones realizadas por la demandante en el tercer bimestre del año 2012 se encuentran debidamente probadas, por lo que no cabe desconocerlas por la exigencia de un requisito formal no exigido en la ley.

Procedencia del descuento del IVA pagado por gastos de instalación, inversión social y bienestar de los trabajadores

La Dian desconoció sin fundamento el IVA descontable generado en la adquisición de tubería de producción, a pesar de que la calidad de descontable del impuesto generado en estos casos ha sido reconocida por la jurisprudencia y la propia doctrina de la administración tributaria. La demandante clasificó estos bienes como activos diferidos, y tiene derecho a descontar el IVA pagado en su adquisición, en la medida en que son expensas necesarias y tienen relación de causalidad con su actividad generadora de renta, por lo que cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 488 del E.T. para la procedencia de los impuestos descontables.

También es descontable el impuesto a las ventas pagado por gastos de inversión social en el área en que se desarrollan sus proyectos (adquisición de canecas de reciclaje), puesto que cumplen con los requisitos para ser deducibles según el artículo 107 E.T. Estos gastos son necesarios en la medida en que deben ser incluidos en los contratos de exploración y explotación celebrados con la ANH (Decreto 1760 de 2003), y son comunes en la industria a la que pertenece la demandante. Además, resultan ser proporcionales, y tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de Parex, en tanto supone un gasto efectuado para llevar a cabo una gestión más eficiente de su actividad.

Los gastos correspondientes a bienestar, como los correspondientes a prendas de vestir, alimentación, recreación y bienestar de los empleados, muebles de oficina, y publicidad y mercadeo también cumplen con los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad con la actividad económica de la demandante, por lo que también resulta descontable el IVA pagado en su adquisición.



Procedencia del IVA descontable por operaciones con sujetos al régimen simplificado

La demandante efectuó erogaciones a título de arrendamiento de oficinas a favor de personas que no son responsables de IVA, las cuales dan lugar a impuestos descontables, al cumplirse las condiciones fijadas para ello en el artículo 177-2 E.T. Como lo indica esta norma, la demandante expidió un documento equivalente a la factura, por lo que esta erogación cumple con los requisitos para tomarse como costo o gasto en el impuesto de renta, y por lo tanto, para ser tratado como impuesto descontable.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

No cabía imponer la sanción por inexactitud contenida en los actos demandados, en la medida en que no se omitieron ingresos ni se incluyeron gastos inexistentes en la declaración privada cuestionada por la administración. En todo caso, habría una diferencia de criterios entre la demandante y la administración en relación con los requisitos de validez de los contratos de cesión, así como respecto a la adquisición de activos y al carácter deducible de las erogaciones cuestionadas, que dieron lugar al impuesto descontable declarado.

Además, la imposición de la sanción mencionada desconoció el principio de lesividad, como quiera que la demandante cumplió a cabalidad sus obligaciones tributarias.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –Dian-** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos¹¹:

Era procedente el rechazo de los impuestos descontables, en la medida en que no se cumplió con el requisito del registro previo de la cesión del contrato, como lo dispone el artículo 41 de la Ley 80 de 1993. Para los meses de mayo y junio de 2012, la demandante no había formalizado la cesión por falta de la aprobación por parte de la ANH de ese acto, por lo que no se había cumplido un requisito esencial para su perfeccionamiento, y por tanto, no era descontable el IVA relacionado con la mencionada cesión. Antes de la firma de los dos contratos de cesión, solo había una solicitud dirigida a la ANH para que autorizara esa operación, pero los contratos de cesión solo tuvieron validez y eficacia desde el momento en que la cesión fue aprobada por la ANH, en diciembre de 2012 (para el bloque El Edén), y enero de 2013 (para el bloque Cabrestero).

Según la Resolución 481 de 2008, que contiene el manual de contratación de la ANH y el Modelo del Contrato de Exploración y Explotación de Hidrocarburos, el contratista tiene derecho a ceder el contrato celebrado con autorización previa de la entidad, lo que supone que esta autorización previa es un requisito para la validez de la cesión, que no se cumplió en este caso. Como consta en la solicitud de autorización y en los otrosíes firmados, el acuerdo de cesión solo se perfeccionaba con la suscripción del acuerdo entre ANH, cedente y cesionario, lo cual solo ocurrió en las fechas mencionadas anteriormente. Y en tanto los acuerdos no estaban perfeccionados para el tercer bimestre de 2012, no pueden tener efecto alguno sobre los impuestos descontables que fueron declarados por la demandante en ese periodo.

Según lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley 80 de 1993, y la jurisprudencia del Consejo de Estado, los contratos estatales no pueden cederse sin la previa autorización escrita de la autoridad contratante, y en tanto esa norma incluye los

¹¹ Folios 115 a 131, c. p. (págs. 3 a 35 del documento nro. 6 en Samai).



requisitos para el perfeccionamiento del contrato, la autorización de la cesión constituye una solemnidad esencial para su existencia. Por tanto, la ausencia de la autorización previa da lugar al rechazo de los impuestos descontables por parte de la demandante.

Aunque la obtención de la autorización de la ANH se incluyó como condición en el contrato de cesión, dicha estipulación no es oponible a la administración tributaria, según lo dispuesto en el artículo 553 del E.T. Y dado que se trata de contratos estatales, no resultan aplicables las normas de derecho privado, sino el mandato del artículo 41 de la Ley 80 de 1993, que exige la autorización previa para la validez de la cesión. No se viola por ello el principio de legalidad tributaria, ni el espíritu de justicia en la aplicación de la ley fiscal, ni el principio de prevalencia de la sustancia sobre las formalidades legales, en tanto no se está exigiendo el cumplimiento de un requisito no contemplado en la ley para la procedencia de los impuestos descontables.

Por otra parte, según la información entregada por Parex, la demandante no realizó producción ni movimientos de petróleo en los bloques cedidos, por lo que no hay lugar a que exija el reconocimiento de ingresos vinculados a los impuestos descontables declarados en el periodo en discusión.

Tampoco procede descontar el IVA pagado en la adquisición de bienes tangibles para el desarrollo de actividades de exploración y explotación de hidrocarburos por prohibición expresa del artículo 491 del E.T. Para las empresas de este sector económico, los activos diferidos susceptibles de amortización no incluyen los activos fijos que se registran contablemente en la cuenta PUC 1506 (“Materiales proyecto petroleros”), incluyendo las tuberías, que por ser activos fijos depreciables, no dan lugar a impuesto descontable.

Los gastos correspondientes a prendas de vestir, alimentación, recreación y bienestar de los empleados, muebles de oficina, y publicidad y mercadeo no cumplen con los requisitos contenidos en el artículo 107 E.T., y por tanto, su adquisición no da lugar a impuesto a las ventas descontable, pues no son necesarios ni guardan relación con la generación de renta de la demandante.

No cabe aceptar el impuesto descontable por operaciones con personas pertenecientes al régimen simplificado, pues aunque la demandante afirma que expidió un documento equivalente a la factura, ello no resulta suficiente, en tanto debió verificar la inscripción en el RUT, y la inscripción en el régimen simplificado para los obligados a ello, sin que hubiese demostrado que así lo hizo.

Por último, sostuvo que procedía la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados, en tanto la demandante incluyó en la declaración cuestionada impuestos descontables improcedentes.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo de Cundinamarca** negó las pretensiones de la demanda.

Para el Tribunal, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley 80 de 1993, ratificado por la jurisprudencia del Consejo de Estado, los contratos estatales no pueden cederse sin previa autorización escrita de la entidad contratante, que, para el presente caso, es la Agencia Nacional de Hidrocarburos. Por tanto, para que la sociedad demandante tuviera la oportunidad de deducir las expensas incurridas y derecho a descontar los impuestos previstos en los artículos 107 y 485 del Estatuto Tributario, derivados de los contratos de cesión por los bloques El Edén y Cabrestero, debió contar primero con la autorización de la Agencia Nacional de



Hidrocarburos, que se materializó con la firma de los otrosíes antes mencionados, en fechas posteriores a las del periodo fiscalizado.

Los gastos declarados por la demandante en el tercer bimestre del año 2012 no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta ni con las expensas realizadas por la contribuyente en desarrollo o ejecución de su actividad productora de renta, pues para entonces la sociedad Parex no había sido aceptada como contratista cesionaria en la exploración y explotación de hidrocarburos respecto de los contratos mencionados, y por lo tanto, no se puede establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa.

Al no cumplirse el requisito previsto en el artículo 41 de la Ley 80 de 1993, relativo a la autorización previa de la cesión contractual por parte de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, el Tribunal estimó innecesario estudiar los demás cargos, al considerar que al no cumplirse con dicho requisito no había lugar al reconocimiento de costos y gastos, y por ende, el de los impuestos descontables para el tercer bimestre del periodo gravable 2012.

En todo caso, añadió que tampoco proceden los demás impuestos descontables declarados por la adquisición de elementos tales como tubería, materiales de construcción, de aseo, cocina, arreglos florales, porque no obra prueba que permita evidenciar que esos elementos fueron utilizados en los pozos objeto de cesión, o en algún otro que no hizo parte de ese contrato, en razón a que de haber sido usados en los pozos cedidos, no se cumplió con el requisito necesario para que el mismo tuviera efectos tributarios.

Por último, el Tribunal consideró procedente la imposición de la sanción por inexactitud, equivalente al 100% de la diferencia entre lo declarado y lo determinado por la administración tributaria, por lo que debía confirmarse la liquidación de la sanción efectuada en la Resolución 006588 del 29 de agosto de 2017, que confirmó la liquidación oficial de revisión.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandante** apeló la decisión del Tribunal¹², por estimar que la misma no se ajustó a derecho.

A su juicio, el Tribunal decidió de forma contraria a los principios del derecho de los contratos, la ley y la jurisprudencia, pues no es cierto que se necesite la aprobación de la ANH para que las cesiones de estos contratos sean válidas. Olvida el Tribunal que la cesión es un contrato de naturaleza consensual, y que por lo tanto solo requiere el consentimiento de las partes, sin necesidad de formalidades adicionales. En este caso, existió un pleno consentimiento de las partes, por lo que no cabe concluir que únicamente con la autorización de la ANH, la cesión de estos contratos podía nacer a la vida jurídica y tener efecto para las partes.

Reitera que los actos administrativos demandados y cuya posición refuerza la sentencia apelada resultan contrarios a la ley, pues los cuatro requisitos esenciales para la existencia del negocio jurídico se cumplen para el caso de los contratos de cesión celebrados por Parex, pues tanto la capacidad, el consentimiento, la causa y el objeto lícito se cumplen en estos a cabalidad, por lo que exigir un requisito adicional para la existencia del contrato de cesión (la autorización de la ANH) es contrario a lo dispuesto por el artículo 1502 del Código Civil.

Al estar plenamente demostrada la existencia de los contratos de cesión que la propia sentencia reconoce expresamente, es claro que a partir del momento en que la misma se celebró entre las partes, Parex debía reportar sus ingresos, costos,

¹² Documento nro. 26 en Samai.



gastos, deducciones y descontables derivados del negocio jurídico, pues no solo se trataba de una realidad económica, en razón a que fueron erogaciones efectivamente realizadas, sino que se trataba de la realidad jurídica de la demandante, que emanaban de un acuerdo privado plenamente válido y eficaz.

Es claro entonces que una vez celebrado el contrato de cesión, el mismo adquiría efectos jurídicos, por lo que lo dispuesto por la sentencia frente a la autorización de la ANH carece de todo fundamento.

El Tribunal interpretó erróneamente los contratos celebrados por la demandante, al considerar que la autorización por parte de la ANH era un requisito de existencia de la cesión, cuando según lo dispuesto en los contratos celebrados la autorización por parte de la ANH es una condición resolutoria, la cual se concreta al momento en que esa entidad rechace la cesión mediante acto administrativo motivado. Esta condición resolutoria, contrario a lo señalado por la sentencia, no afecta la eficacia de la cesión en el momento de su firma, y por lo tanto, el acuerdo de voluntades entre las partes.

Por ser condición resolutoria, si la ANH autorizaba la cesión, las obligaciones adquieren de forma definitiva ese carácter; y si la condición no se cumplía, es decir, si la ANH no aprobaba la cesión, las cosas debían retrotraerse a su estado original. No se entiende cómo, a pesar de estar claramente estipulado en los contratos adjuntos, el Tribunal les dio una interpretación diferente a estas cláusulas al señalar que la autorización es un requisito indispensable para la existencia del negocio, cuando tal tipo de cláusulas no se estipularon entre Parex y las partes.

La sentencia apelada tampoco tiene en cuenta que al ser la autorización de la ANH una condición resolutoria, y no sustancial para la existencia de la cesión, el IVA generado se causa “aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria”, como lo indica el artículo 433 del E.T, vigente para la época de los hechos. Por tanto, no puede concluirse que no procede el IVA descontable solicitado, cuando la propia normativa tributaria dispone que el IVA sí se causó, teniendo en cuenta las cláusulas de los contratos de cesión celebrados por Parex.

También se desconoce la realidad económica de las operaciones que desarrolló la demandante durante el período objeto de discusión, en el cual el IVA descontable sí se generó: las operaciones de Parex en los bloques El Edén y Cabrestero fueron efectivamente realizadas, por lo que no cabe desconocer su derecho de tratar el IVA pagado para el desarrollo de las mismas como descuento. Ello desconoce a su vez el principio de justicia, de legalidad tributaria y de reserva de ley, pues el Tribunal avala el establecimiento de requisitos de forma y fondo adicionales a los responsables del régimen común del impuesto sobre las ventas a tomarse el IVA descontable originado en el desarrollo de actividades gravadas bajo el argumento de que la ANH no había aprobado aún la cesión de los intereses en el contrato respectivo, hecho que resulta contrario a la ley.

Por otra parte, insistió en que sí tiene derecho a solicitar el IVA pagado por los costos y gastos incurridos como IVA descontable, contabilizados como gastos diferidos, así como por los programas sociales adelantados y aquellos en beneficio de sus empleados y los correspondientes a operaciones con personas del régimen simplificado, toda vez que son expensas necesarias y tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta (exploración y explotación de hidrocarburos). Todos estos gastos sí resultaban procedentes, al ser efectuados en elementos que fueron utilizados en los pozos objeto de cesión.

Insistió en que no se configuró ninguno de los supuestos para la imposición de una sanción por inexactitud, pues la declaración cuestionada se ajustó a la ley. De todas maneras, debe tenerse en cuenta la existencia de una diferencia de criterios en la



presente controversia, y que descarta en todo caso la procedencia de la sanción por inexactitud.

TRÁMITE DE SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación fue admitido mediante auto del 1.º de septiembre de 2023¹³. En tanto no se solicitó la práctica de pruebas en segunda instancia, ni había lugar a decretarlas, no se corrió traslado para alegar, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 5.º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación presentado por la parte demandante, le corresponde a la Sala determinar (i) si Parex tenía el derecho a solicitar el IVA descontable derivado de la cesión de los contratos de exploración y explotación de hidrocarburos correspondientes a los bloques El Edén y Cabrestero, (ii) si procede tomar como impuesto descontable el IVA pagado en la adquisición de activos destinados a la operación de la demandante, (iii) si hay lugar a la deducción de bienes adquiridos en el marco de los programas de responsabilidad social de la demandante, y aquellos destinados a sus empleados, (iv) si cabe reconocer las erogaciones por operaciones con personas pertenecientes al régimen simplificado, y (v) si hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud.

Procedencia del IVA descontable derivado de la cesión de los contratos de exploración y explotación de hidrocarburos

Conforme lo expuesto en los antecedentes, la administración tributaria niega los impuestos descontables declarados por Parex en el tercer bimestre del año 2012, por entender que no había lugar a que tomara como propia la actividad de explotación y exploración en los bloques El Edén y Cabrestero, objeto de los contratos inicialmente suscritos entre Cepsa y la Agencia Nacional de Hidrocarburos, en la medida en que la cesión no se entendía perfeccionada para el momento del periodo declarado, en tanto la autorización de la cesión por parte de la ANH solo se perfeccionó en diciembre de 2012 y enero de 2013, con la autorización escrita del contratante cedido (la ANH).

Las condiciones para la cesión del contrato fueron determinadas entre las sociedades cedente (Cepsa) y cesionaria (Parex) en marzo de 2012, con el fin de mantener la operación de los campos objeto de los contratos. Basta citar el acuerdo relativo al bloque Cabrestero¹⁴:

“3.1. Condición

La cesión de la Subcontratación [sic] de la cesión (*farmout*) y la designación del operador se encuentran sujetos a la Aprobación [sic] previa por parte del Gobierno.

No obstante la existencia de las Condiciones, el presente Acuerdo y todas las obligaciones de las Partes bajo el presente entrarán en vigencia a partir de la fecha de firma del Acuerdo incluyendo, sin limitación, la obligación del Cedente de proceder con la Cesión y la obligación del Cesionario de pagar la contraprestación. El consto de obtención de dichas aprobaciones y consentimientos (incluyendo la entrega de los documentos necesarios) será asumido por la Parte principalmente responsable de la agilización del mismo”.

(Subraya la Sala)

¹³ Documento nro. 31 en Samai.

¹⁴ Folio 598, c.a. 3 (pág. 206 del documento nro. 23 en Samai).



Por otra parte, y aunque no obra en el expediente copia del acuerdo original objeto de cesión, la administración tomó en la liquidación oficial como cláusula vigente del mismo (y sin oposición por parte de la demandante), el texto del Modelo de Contrato de Exploración y Exploración de Hidrocarburos aprobado por la ANH, en el cual se lee:

“75. DERECHOS DE CESIÓN: EL CONTRATISTA tiene derecho a ceder o transferir total o parcialmente sus intereses, derechos y obligaciones emanados de este contrato, con la previa autorización escrita de LA ANH, a otra compañía, consorcio o unión temporal, que tenga las capacidades requeridas en el proceso de selección Ronda Colombia 2010 para el respectivo bloque.

75.1. Procedimiento: Para tal efecto EL CONTRATISTA elevará la solicitud escrita a LA ANH, con indicación de los elementos esenciales de la negociación, tales como el nombre del posible cesionario, la información sobre sus capacidades legal, financiera, técnica, operacional, medioambiental y de responsabilidad social empresarial el valor de los derechos y obligaciones a ceder, el alcance de la operación, etc.

Dentro de los sesenta (60) días hábiles siguientes al recibo de la solicitud presentada en forma completa, LA ANH ejercerá su facultad discrecional de analizar la información suministrada por EL CONTRATISTA, luego de lo cual adoptará su determinación sin que esté obligada a motivarla”.

(Subraya la Sala)

Según lo anterior, es claro que la cesión del contrato de exploración y explotación de hidrocarburos debía contar con la aprobación previa del contratante cedido (la ANH), pues así se contemplaba expresamente tanto en el contrato cedido, como en la cesión misma.

No obstante, y aunque no le corresponde determinar el alcance de las obligaciones contractuales, no escapa a la Sala el hecho de que la condición señalada en los contratos, independientemente de su naturaleza, debe entenderse como cumplida en todo caso, como quiera que la ANH otorgó expresamente su autorización a la cesión de los contratos originales, con lo cual avaló la operación de los bloques cedidos a la demandante, y con ello, su interés económico en los mismos. En tanto la cesión contractual fue finalmente avalada, cabe concluir que la demandante sí contaba con el derecho para explotar económicamente los campos objeto de los contratos cedidos para el momento en que se expidieron los actos demandados, y por tanto, para tomar como propios los impuestos descontables generados en su operación.

Es un hecho indiscutido por las partes en el proceso que la demandante comenzó efectivamente la operación de los bloques cedidos a partir de la suscripción del contrato de cesión; esto es, antes de la obtención del aval formal por parte de la ANH de su nueva posición contractual, y que en todo caso, esa entidad finalmente otorgó su autorización para la cesión suscrita por Cepsa y la demandante, con lo cual ratificó el acto de cesión entre cedente y cesionaria, así como sus efectos. Ello supone que los ingresos obtenidos, así como los impuestos descontables correspondieron a la actividad económica real de la demandante, antes que de la sociedad cedente del contrato.

Por lo anterior, la Sala concluye que la sociedad demandante tenía derecho a deducir las expensas incurridas y derecho a descontar los impuestos previstos en los artículos 107 y 485 del Estatuto Tributario derivados de la operación de los contratos de los bloques El Edén y Cabrestero. Por tanto, prospera el cargo.

En tanto la sentencia del Tribunal desestimó todas las pretensiones de la demanda como consecuencia de la negativa al punto en discusión anteriormente examinado, la Sala estima necesario examinar los demás cargos planteados en la demanda, y



que fueron reiterados en el recurso de apelación presentado por la sociedad demandante.

Deducibilidad del IVA pagado en adquisición de activos depreciables

De conformidad con la técnica contable, las inversiones efectuadas en etapa de exploración y explotación de hidrocarburos deben registrarse como activos diferidos, y serán deducibles gradualmente mediante el sistema de amortización en los términos del artículo 143 ib.9, sin que para ello sea relevante el éxito o no de la actividad exploratoria, pues la normativa no obliga a que existan ganancias futuras. Bajo este entendido, estas partidas se deben llevar al costo o al gasto de forma gradual, sin que sea procedente llevarlas directamente y en su totalidad, en el año en que se incurren.

Por regla general, los activos diferidos que corresponden a bienes susceptibles de demérito son deducibles en el impuesto de renta, en la medida en que están destinados a generar rendimientos en ejercicio de la actividad del contribuyente en periodos posteriores. En contraste, el IVA pagado en la adquisición de activos fijos no es descontable, por disposición expresa de la ley (artículo 491 E.T.), en consideración a que el bien adquirido no está destinado a llegar al consumidor final, sino que se incorpora a la actividad productora del contribuyente.

En ese orden y como quiera que la tubería es un material necesario en la actividad de extracción del petróleo, debe registrarse en la contabilidad como activo diferido en concordancia con el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, por tratarse de bienes y servicios de los cuales se esperan beneficios económicos en periodos futuros.

No obstante, el tratamiento contable de los activos diferidos no determina su calificación jurídica como activos fijos o movibles, en la medida en que este criterio resulta independiente de la forma como se consigne contablemente la adquisición de tales bienes. La naturaleza de activos fijos no se determina por la contabilización del activo, sino que se determina por la destinación de los bienes de ser enajenados o no dentro del giro ordinario de sus negocios conforme con el artículo 60 del Estatuto Tributario.

Como lo ha manifestado la Sala, para establecer la naturaleza de los activos fijos, se debe atender a lo dispuesto en el artículo 60 del Estatuto Tributario. Esa disposición legal define, para efectos fiscales, los activos fijos como aquellos *“bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenen dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente”*.

Se ha precisado que lo relevante para determinar la naturaleza de un bien como activo fijo está dado por su destinación, esto es, si fue adquirido para no ser enajenado en desarrollo de la actividad económica ordinaria del contribuyente. Por consiguiente, otros aspectos como el hecho de que el activo haya producido o no ingresos, su permanencia en el patrimonio del ente económico o su contabilización, son circunstancias irrelevantes para determinar su naturaleza¹⁵.

Por lo anterior, al tener la connotación de activos fijos o inmovilizados adquiridos para la explotación del crudo, y no para su comercialización, les era aplicable la limitación prevista en el artículo 491 del Estatuto Tributario, que prohíbe solicitar como impuesto descontable el IVA pagado en la adquisición de los activos que califiquen como fijos. No prospera el cargo.

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 30 de agosto de 2024, exp. 263723, M.P. Milton Chaves García.



Deducción de gastos efectuados en el marco de actividades de responsabilidad social y a favor de empleados

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario, “*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*”.

La Sala ha sostenido que la relación de causalidad es el nexo que se predica entre la erogación y la actividad generadora de renta, y se verifica cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución de la actividad, aunque esta no genere ingresos o utilidades gravables durante el periodo. En cuanto a la necesidad, la expensa se valora con criterio comercial, para lo cual debe verificarse si resulta razonable o provechosa para el desarrollo de la actividad productora de renta en situaciones de mercado, y que real o potencialmente permita desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta¹⁶.

Con base en este criterio, y para el caso concreto, la Sala estima que el impuesto a las ventas descontable originado en la adquisición de los elementos utilizados por la demandante con ocasión del programa de responsabilidad social empresarial, en los campos de explotación para el manejo de residuos (canecas de reciclaje), así como el generado por la adquisición de bienes y servicios para las instalaciones de la empresa y el bienestar de sus empleados son deducibles, ya que es claro que resultan necesarias, evaluadas con un criterio comercial, para que la empresa pueda desarrollar de forma más eficiente y productiva su actividad productora de renta. Además, es claro que guardan relación de causalidad con la misma, ya que las condiciones del desarrollo de la actividad en campo, incluyendo el bienestar de sus trabajadores le permite al ente económico ser más eficiente en el desempeño de su actividad.

Por lo tanto, prospera el cargo.

Deducción de erogaciones por operaciones con personas del régimen simplificado

La administración rechazó la procedencia de gastos declarados por la demandante relativos a la operación con personas pertenecientes al régimen simplificado del impuesto a las ventas, al estimar que esas erogaciones no se encontraban debidamente sustentadas conforme a la ley. En concreto, la Dian consideró que el documento equivalente a la factura expedido por el pago de un arrendamiento no era suficiente para validar la deducción, en tanto también se requería que la demandante obtuviera y conservara la inscripción el RUT, como la constancia de la inscripción en el mismo de quienes estuvieran en obligación de hacerlo.

Sobre este punto, decía el artículo 177-2 del Estatuto Tributario, según el texto vigente para el periodo gravable en discusión:

“**Artículo 177-2.** *No aceptación de costos y gastos.*”

No son aceptados como costo o gasto los siguientes pagos por concepto de operaciones gravadas con el IVA:

(...)

c) Los realizados a personas naturales no inscritas en el Régimen Común del impuesto sobre las ventas, cuando no conserven copia del documento en el cual conste la

¹⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



inscripción del respectivo vendedor o prestador de servicios en el régimen simplificado. Se exceptúan de lo anterior las operaciones gravadas realizadas con agricultores, ganaderos y arrendadores pertenecientes al régimen simplificado, siempre que el comprador de los bienes o servicios expida el documento equivalente a la factura a que hace referencia el literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario.

Sin perjuicio de lo previsto en los literales a) y b) de este artículo, la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción del responsable del Régimen Simplificado en el RUT, operará a partir de la fecha que establezca el reglamento a que se refiere el artículo 555- 2°.

Si bien la norma aplicable contemplaba la posibilidad de validar la deducción de esta erogación en los casos de pagos a favor de arrendadores, como lo sostiene la sociedad apelante, en este caso no se identifica el beneficiario del pago objeto de debate, ni el documento equivalente a la factura que sustenta la erogación mencionada, identificado ni la constancia de inscripción en el RUT como perteneciente al régimen simplificado del beneficiario del pago, por lo que no cabe examinar el cumplimiento de este requisito en este caso.

En efecto, aunque la demandante aceptó la mayor parte de esta glosa con ocasión de la respuesta al requerimiento especial (folio 665 vto. c.a.3, pág. 108 del documento nro. 23 en Samai), por lo que la administración asumió en la liquidación oficial demandada que la glosa se mantenía en la suma de \$280.000 (folio 791 vto., pág. 339 del documento nro. 23 en Samai), no se indicó el pago concreto cuya procedencia seguía siendo defendida en sede judicial, por lo que no hay lugar a examinar el cumplimiento de los requisitos señalados en la ley citada en esta instancia. No prospera el cargo.

Sanción por inexactitud

Como quiera que los cargos planteados en el recurso de apelación prosperaron parcialmente, la Sala reliquidará la sanción impuesta en los actos demandados, para tomar como base de la misma únicamente el 100% del mayor valor derivado de la expensa correspondiente a los cargos negados, de IVA descontable por adquisición de activos fijos y por operaciones con personas pertenecientes al régimen simplificado.

Por tanto, la Sala revocará la sentencia apelada, y en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, la Sala recalculará los renglones correspondientes a la declaración del impuesto a las ventas correspondiente al tercer bimestre del año 2012 de la demandante y a las sanciones precedentes manteniendo el rechazo de la suma de \$3.365.000 en el renglón de IVA descontable por operaciones gravadas, y de \$280.000 en el renglón de operaciones con personas del régimen simplificado, de la siguiente forma:

Concepto	Liq. Privada	LOR	C.de E.
Imp. Descontable por operaciones gravadas	\$2.371.019.000	\$2.102.294.000	\$2.367.654.000
Imp. Descontable operaciones régimen simplificado	\$21.809.000	\$21.529.000	\$21.529.000
Total imp. Descontables	\$2.392.828.000	\$2.123.823.000	\$2.389.183.000
Saldo a pagar del periodo fiscal	\$5.107.256.000	\$5.376.261.000	\$5.110.901.000
Saldo a pagar por impuesto	\$5.107.256.000	\$5.376.261.000	\$5.110.901.000
Sanciones	\$5.652.000	\$436.060.000	\$9.297.000
Total saldo a pagar	\$5.112.908.000	\$5.812.321.000	\$5.120.198.000
Cálculo sanción por inexactitud			
Total saldo a pagar determinado			\$5.110.901.000
Total saldo a pagar declarado			\$5.107.256.000
Base de cálculo sanción (diferencia)			\$3.645.000
Porcentaje sanción aplicable			100%
Sanción de inexactitud reliquidada			\$3.645.000
Más: Sanción declarada			\$5.652.000
Total renglón sanciones			\$9.297.000



Condena en costas

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, no procede la condena en costas, 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,

F A L L A

PRIMERO: **Revocar** la sentencia apelada del 26 de enero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección A. En su lugar

SEGUNDO: **Anular parcialmente** la Liquidación Oficial de Revisión número 312412016000061 del 10 de agosto de 2016, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -Dian-, así como la Resolución número 006588 del 29 de agosto de 2017, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión 312412016000061 del 10 de agosto de 2016, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: A título de restablecimiento del derecho, **fijar** como valor de los renglones modificados por los actos anulados correspondientes a la declaración del impuesto a las ventas de la sociedad Parex Resources Colombia Ltd. Sucursal del tercer bimestre del año 2012, los contenidos en la parte motiva de la presente providencia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salvo voto

(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>