



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

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

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00225-01 (27982)
Demandante: Cerrejón Zona Norte S.A.
Demandado: DIAN

Temas: IVA. 6.º bimestre de 2013. Regla de correspondencia. Impuestos descontables. Causalidad y necesidad de la expensa.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte actora contra la sentencia proferida el 16 de junio de 2023 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió (índice 22):

Primero: Negar las pretensiones de la demanda de conformidad con la parte considerativa de la providencia.

Segundo: Por no haberse causado no se condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Con la Liquidación Oficial de Revisión 312412018000100, del 03 de diciembre de 2018 (ff. 382 a 392 vto. caa), la demandada modificó la autoliquidación del IVA (impuesto sobre las ventas) del 6.º bimestre de 2013 efectuada por su contraparte mediante corrección a su declaración inicial. El acto administrativo rechazó impuestos descontables originados en servicios gravados a la tarifa general y sancionó por inexactitud. En el término para recurrir, la actora corrigió la declaración para allanarse parcialmente a las modificaciones oficiales (f. 427 caa), corrección que fue aceptada por la Resolución 992232019000049, del 20 de noviembre de 2019 (ff. 468 a 477 caa), que revocó parcialmente la liquidación oficial, desistiendo de los cuestionamientos efectuados, salvo lo concerniente al rechazo del impuesto descontable originado en los servicios contratados con un hotel. Por ende, redujo la sanción por inexactitud.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso

¹ El expediente entró al despacho sustanciador el 11 de agosto de 2023 (índice 3. Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).



Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 5):

1. Que se declare la nulidad de:

1.1. La Liquidación Oficial de Revisión 312412018000100, del 03 de diciembre de 2018, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos Grandes Contribuyentes, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas de la actora, correspondiente al sexto bimestre de 2013.

1.2. La Resolución 992232019000049, del 20 de noviembre de 2019, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la cual se modificó dicha liquidación oficial de revisión.

2. Que, como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, se declare en firme la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la actora, por el sexto bimestre de 2013 y se deje sin efectos la sanción por inexactitud impuesta con los actos que se demandan.

3. Que en caso de que no llegaren a prosperar las anteriores peticiones, o aún si prosperaran parcialmente, se modifiquen los actos demandados para:

3.1. Corregir el error incurrido en el artículo segundo de la sección de resuelve de la Resolución 992232019000049, del 20 de noviembre de 2019, para que conforme a la parte motiva de dicho acto, se establezca que la suma que se fija con ese acto administrativo es la que aparece en el renglón «total saldo a favor» de la declaración de IVA del sexto bimestre de 2013 de mi representada y no la del renglón del total saldo a pagar como erradamente se indicó en la mencionada resolución.

3.2. Suprimir la sanción por inexactitud en cuanto a que su imposición habría obedecido a una interpretación razonable en la apreciación del derecho aplicable.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 3.º, 29, 95.9, 123, y 363 de la Constitución; y 107, 488 a 490, 647, 683, 703, 711, 730 y 777 del ET (Estatuto Tributario), bajo el siguiente concepto de violación (ff. 10 a 38):

Planteó que su contraparte violó la regla de correspondencia, al incluir en la liquidación oficial hechos y argumentos distintos a los contemplados en el acto previo. Puntualizó que el requerimiento especial propuso desconocer el descuento del IVA pagado por los servicios prestados por un hotel, porque no guardaban relación causal con la actividad productora de renta, mientras que la liquidación oficial de revisión rechazó el descuento del IVA pagado por unos servicios diferentes, respecto de los cuales había argumentado la demandada que no eran operaciones necesarias para el desarrollo de la actividad económica, ni se trataba de insumos destinados directamente a operaciones gravadas o exentas del IVA, basándose en que fueron transacciones de un tercero (*i.e.* una compañía asociada).

Indicó que los actos demandados fueron proferidos con infracción de las normas en las que debían fundarse y con desviación de poder. Al efecto, expuso que el IVA descontable rechazado por la autoridad de impuestos se originó en el servicio de «*ocupación hotelera mínima garantizada*» que contrató con un hotel, a través de una compañía asociada, con el objeto de asegurar la disponibilidad de instalaciones cerca de la mina explotada, para realizar reuniones de trabajo o alojar, según la necesidad de la actividad económica, a empleados y contratistas. Alegó que, contrariamente a lo estimado por su contraparte, el servicio que originó el IVA descontable era una expensa relacionada con su actividad económica y que era necesaria y proporcional, considerando la baja oferta hotelera de la región. Negó que para la procedencia del descuento del IVA pagado se requiriera que el bien o servicio que lo generaba fuera un costo de la operación, puesto que también era descontable el IVA que se causaba en compras o servicios que inciden indirectamente en la actividad lucrativa.



Manifestó que los servicios por los que soportó el IVA descontable cuestionado estaban soportados en solo dos de las facturas relacionadas en la liquidación oficial. Agregó que el servicio fue contratado por su asociada, en calidad de operadora minera, en el marco de dos acuerdos de colaboración empresarial (señaladamente, un contrato de asociación y un acuerdo consorcial) que suscribieron para la ejecución de operaciones conjuntas, en las que cada una posee el 50% de participación. Insistió en que eran válidas esas dos facturas como soporte del IVA descontable, al margen de que se emitieran a nombre de su asociada, porque solo llevó como descontable el IVA pagado en el porcentaje de su participación en los contratos de colaboración, sin incluir la proporción atribuible a las operaciones excluidas.

Por último, se opuso a la sanción por inexactitud impuesta, señalando que no incurrió en la conducta infractora y que, de haberlo hecho, tendrían que eximirle de responsabilidad porque todo obedecería a estar incurso en un error de comprensión del derecho aplicable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 13). Argumentó que los actos proferidos en el procedimiento de revisión guardaron el mismo contenido porque el sustento fáctico del acto definitivo fue el mismo del requerimiento especial, *i.e.* el rechazo del descuento del IVA que pagó la demandante por los servicios prestados por un hotel, sin perjuicio de lo cual admitió que en la liquidación oficial mejoró las razones jurídicas en las que se fundamentó la decisión, advirtiendo que por esta circunstancia no deshonró la correspondencia de contenido exigible entre los actos.

Sostuvo que no era descontable el IVA pagado por los servicios adquiridos a un hotel (para alojamiento, banquetes, eventos, alimentación y bebidas –incluso alcohólicas–) porque, en su criterio no habrían coadyuvado a la producción de carbón, sino que fueron erogaciones de lujo o recreo, motivos por los cuales se habrían incumplido las exigencias de causalidad y necesidad previstas para la deducibilidad de gastos en el impuesto sobre la renta. Agregó que tampoco procedía el descuento del IVA pagado, porque las facturas en que constaba ese tributo estaban a nombre de un tercero asociado con la actora y, si bien esas partes estaban vinculadas mediante un contrato de colaboración empresarial, ese instrumento acordó la distribución del carbón producido, que no de las erogaciones.

Por lo expuesto, defendió la imposición de la multa por la inexactitud atribuida, porque se configuró la infracción, sin que concurriera la causal de exoneración punitiva alegada.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la actora sin condenarla en costas (índice 22). Estimó que los actos proferidos en la actuación enjuiciada guardaron correspondencia, pues el hecho cuestionado fue el mismo durante todo el procedimiento de revisión (*i.e.* el rechazo del descuento del IVA pagado por los servicios contratados con un hotel), al margen de los mejores argumentos que presentó la demandada al valorar las pruebas aportadas por la actora.

Para dirimir el debate de fondo, explicó que procede descontar el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios, cuando correspondan a un costo o gasto deducible del impuesto sobre la renta, sean destinados a las operaciones gravadas o exentas del contribuyente y estén soportados en facturas o documentos equivalentes que cumplan



los requisitos del artículo 771-2 del ET; y que en el caso los acuerdos de colaboración empresarial suscritos demostraban que el operador minero asociado con la actora se obligó a manejar una cuenta conjunta con los costos y gastos de la explotación de la mina, en la que la demandante tenía el 50% de la participación, pero negó que esos contratos fueran suficientes para reconocer la titularidad de esta sobre las expensas que originaron el impuesto descontable discutido, porque el certificado del revisor fiscal daba cuenta de una menor participación para la contribuyente (*i.e.* 36%) y omitió especificar las cuentas contables en las que fueron registradas las operaciones. Por ende, juzgó que, al no poder establecer que las transacciones tuvieron lugar en el marco de la colaboración entre la actora y su asociada, era improcedente el impuesto descontable declarado, dado que al ser operaciones de un tercero no tenían relación de causalidad y necesidad con la actividad económica de la actora.

Finalmente, al corroborar la ocurrencia del hecho infractor (*i.e.* la inclusión de un impuesto descontable improcedente en la autoliquidación del IVA), sin que se evidenciara un error sobre la comprensión del derecho aplicable, avaló la multa impuesta.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del *a quo* (índice 25). Censuró que negara la infracción a la regla de correspondencia, basándose en que se trató de la misma glosa en toda la actuación administrativa, sin tener en cuenta que la autoridad varió el sustento fáctico con el que se rechazó el impuesto descontable debatido. Refirió que, con la liquidación oficial, la demandada cuestionó la titularidad de las expensas que originaron el descuento y adicionó conceptos como los pagos por estadía mínima y bebidas alcohólicas, siendo que esos hechos no se propusieron en el acto previo, lo cual le habría impedido ejercer sus derechos de defensa y contradicción. Se opuso a que ambas circunstancias (*i.e.* la titularidad de las erogaciones y la inclusión de otros servicios a la litis), pese a que recaían sobre hechos distintos a los iniciales del caso, fueran consideradas como planteamientos jurídicos mejores.

Insistió en que el IVA descontable discutido es el soportado en dos de las facturas que relacionó la demandada en la liquidación oficial; y explicó que acreditó que los servicios adquiridos fueron contratados por una entidad asociada, en el marco de dos acuerdos de colaboración empresarial para la explotación de carbón, en los que poseía el 50% de la participación. Negó la contradicción que indicó el tribunal para sustentar la sentencia, porque acreditó que la compañía asociada, como operador minero, tuvo otras actividades de explotación adicionales a las que desarrollaron en forma conjunta, razón por la cual el servicio contratado con el hotel en ocasiones se empleó exclusivamente para la operación de la compañía asociada y no debía incluirse en la distribución de gastos de la operación conjunta; de ahí que, al asignar el 50% del monto que solo correspondía a la operación conjunta, su participación en la totalidad del gasto fuera menor a ese porcentaje, como lo certificó el revisor fiscal. Con todo, sostuvo que el planteamiento del *a quo* no conllevaría el rechazo del IVA descontable, sino a considerar que se tomó un menor valor del que le correspondía.

Agregó que las facturas aportadas y el certificado del revisor fiscal demostraban el gasto originado en los servicios que contrató, a través de la operadora minera, y el IVA que procede como descuento. Puntualizó que esa expensa no tendría que ser un costo de la operación y que cumplió con los requisitos de causalidad y necesidad, pues buscaba asegurar la disponibilidad de un lugar de alojamiento para los empleados y contratistas sin residencia en los municipios cercanos a la mina, para que pudieran desempeñar su



labor. Esto obedecería a que existe una baja oferta hotelera en la jurisdicción. Explicó que con esas previsiones conservó la actividad productiva.

Finalmente, se opuso a la sanción por inexactitud impuesta, argumentando que no realizó la conducta infractora y que, de haberlo hecho, sería como consecuencia de un error en la comprensión de las normas aplicables.

Pronunciamientos finales

La demandada reiteró los argumentos expuestos en anteriores etapas procesales (índice 13). El ministerio público pidió revocar la sentencia apelada y, en su lugar, acceder a las pretensiones de la demanda, pues considera que la demandante demostró que contrató el servicio que originó el IVA descontable, a través de la operadora minera con la que se asoció para la explotación de carbón; y que procedía el descuento del impuesto pagado, porque la expensa que lo generó tenía relación causal respecto a la actividad generadora de renta, ya que buscó procurarle un lugar de hospedaje a las personas que trabajaban para la operación y fue necesaria dadas las particularidades del sector hotelero local (índice 14).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problemas jurídicos

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que negó sus pretensiones sin condenarla en costas. Por ende, se determinará si se honró la exigencia procedimental según la cual lo determinado en la liquidación oficial de revisión debe ser consecuente con lo planteado en el requerimiento especial (artículo 711 del ET). Si así fuera, se tendrá que pasar a establecer si la apelante tenía derecho a descontar de su cuota tributaria el IVA pagado al adquirir servicios hoteleros a través de un contrato de colaboración empresarial, en la medida en que estos sean una expensa atribuible a la demandante que además cumpla con los requisitos para ser reconocida como un gasto deducible en el impuesto sobre la renta por guardar relación de causalidad y necesidad con su actividad productiva (artículo 488 del ET). De ser el caso, se juzgará la juridicidad de la sanción por inexactitud impuesta.

Análisis del caso

2- Sobre la primera cuestión planteada, el *a quo* consideró que los actos proferidos en la actuación enjuiciada guardaron correspondencia, ya que, durante todo el procedimiento de revisión se cuestionó la procedencia del descuento del IVA pagado por los servicios contratados con un hotel, independientemente de los mejores argumentos que presentó la demandada tras valorar las pruebas aportadas por la actora en el procedimiento de revisión. Ese juicio lo impugna la actora, que insiste en que la autoridad de impuestos varió el sustento fáctico para rechazar el impuesto descontable cuestionado. Así, porque estima que solo en la liquidación oficial se cuestionó la titularidad de las expensas que originaron el IVA descontado y se aludió a prestaciones no contempladas en el acto preparatorio, como eran el servicio de estancia mínima y la venta de bebidas alcohólicas. Considera que ninguna de esas dos circunstancias puede entenderse como mejores argumentos de lo propuesto en el requerimiento especial, porque corresponderían a



nuevos hechos que no pudo controvertir al contestar el requerimiento especial. En esos términos, la Sala debe decidir si el contenido de los actos proferidos en el procedimiento de revisión acató la exigencia de correspondencia que fija el artículo 711 del ET o si, por el contrario, se afectaron los derechos de defensa y contradicción de la actora.

2.1- El artículo 711 del ET establece que las modificaciones a las declaraciones tributarias mediante liquidación oficial de revisión deben relacionarse con los datos denunciados por el declarante y corresponder a los hechos planteados en el requerimiento especial o en su ampliación, si la hubiera. Esto, a fin de garantizar el ejercicio del derecho de defensa del administrado, para que efectúe alegaciones, dé explicaciones y aporte las pruebas que estime pertinentes para controvertir la propuesta de modificación a la declaración tributaria hecha a través del requerimiento especial. Al pronunciarse sobre el alcance de esa exigencia, esta Sección ha estimado que la falta de correspondencia ocurre cuando la liquidación oficial se basa en «*hechos*» distintos a los indicados en el acto preparatorio, que se concretan en «*glosas*» diferentes a las conocidas por el administrado². También se ha aclarado que nada impide que la autoridad de impuestos plantee en la liquidación oficial argumentos adicionales a los inicialmente formulados, siempre que se refieran a los mismos reproches indicados en el acto preparatorio, más si con ellos se atienden los argumentos expuestos por el contribuyente o se valoran los medios de prueba aportados.

2.2- En el caso analizado, la actora corrigió su autoliquidación del IVA para el 6.º bimestre de 2013, con el fin de adicionar la suma de \$208.751.000 al renglón nro. 70 «*impuesto descontable por servicios gravados a la tarifa general*» (ff. 26 y 27 caa). La autoridad de impuestos, mediante el Requerimiento Especial 312382018000019, del 07 de marzo de 2018 (ff. 315 a 322), propuso rechazar la suma \$184.391.000. Sobre el rubro debatido, señaló que no procedía el descuento del IVA causado en los servicios de «*banquetes, eventos y alojamiento*» prestados por un hotel (en cuantía de \$149.941.708), porque no tenían relación de causalidad y necesidad con la actividad productiva de la contribuyente.

Al contestar el acto previo (ff. 335 a 339 caa), la actora alegó que la expensa que originó el impuesto descontable rechazado tenía relación causal con la actividad generadora de renta y resultaba necesaria para la misma, porque correspondía al pago del servicio de «*ocupación hotelera mínima garantizada*» prestado por un hotel ubicado en la jurisdicción de la mina explotada, para garantizar la disponibilidad de un mínimo de habitaciones con las que proveer el alojamiento y alimentación que requirieran los empleados y contratistas que realizaban labores en la actividad de producción de carbón. Explicó que ese gasto no podía calificarse como suntuario, toda vez, que por la baja oferta hotelera de la región, era necesario. Como soporte de sus razones, aportó el «*contrato de ocupación hotelera mínima garantizada*» suscrito con el hotel (ff. 346 a 377 caa).

Mediante la liquidación oficial de revisión, la demandada desestimó los argumentos de su contraparte y rechazó el descuento del IVA causado en los servicios prestados por el hotel. Indicó que los conceptos facturados por «*estadía mínima, alimentación, banquetes y bebidas alcohólicas, entre otras*» no tienen relación con la actividad generadora de renta de la empresa –i.e. objeto social principal y actividad registrada en el RUT (registro único tributario)–, ni «*inciden en la necesidad del gasto*» (f. 389 caa), ni están «*directamente destinados a las operaciones gravadas, ni a las exentas que desarrolla la compañía, ... puesto que no hacen parte de los insumos necesarios para la exploración, explotación, beneficio y comercialización del carbón mineral y, por tanto, no dan derecho al descuento*».

² Sentencias del 09 de diciembre de 2004, exp. 14307, CP: María Inés Ortiz Barbosa; del 05 de octubre de 2016 y del 13 de diciembre de 2017, exps. 19366 y 20858, CP: Jorge Octavio Ramírez; del 14 de junio de 2018, exp. 20821, CP: Milton Chaves García; y del 02 de diciembre de 2021, exp. 23424, CP: Julio Roberto Piza.



del IVA pagado» (f. 390 caa). Agregó que el «contrato de ocupación hotelera mínima garantizada» aportado, no demostraba la procedencia del descuento, sino que permitía verificar que la contribuyente no era la titular de esa expensa, en tanto fue sufragada por la compañía asociada que suscribió el contrato con el hotel y a favor de quién se emitieron las nueve facturas que la soportaban, que fueron relacionadas en el acto, a partir de la información que entregó la actora para soportar el valor adicionado como descuento en la declaración de corrección del IVA (ff. 43 y 70 a 80 caa). La decisión fue confirmada por la resolución que decidió el recurso de reconsideración³ (ff. 468 a 477 caa).

2.3- Para la actora la referencia hecha en la liquidación oficial de revisión a la falta de titularidad del gasto que originó el IVA descontable y la relación de las facturas que lo soportaban, transgredieron la exigencia de que lo determinado en la liquidación oficial de revisión resulte consecuente con lo planteado en el requerimiento especial (artículo 711 del ET). Sin embargo, lo que se observa al juzgar ambos actos es que desde el inicio de la actuación administrativa la autoridad tributaria propuso rechazar el descuento del IVA que se generó en los servicios prestados por el hotel. Además, la alusión a la titularidad de esas erogaciones se hizo por la demandada a propósito de la prueba que aportó la actora con la respuesta al requerimiento especial (i.e. el «contrato de ocupación hotelera mínima garantizada» suscrito por la compañía asociada y el hotel); de modo que derivó de la valoración probatoria de los medios relativos a un hecho antes desconocido y no de la falta de correspondencia entre los actos proferidos en el procedimiento de revisión. Asimismo, las facturas relacionadas en el acto definitivo fueron aquellas que entregó la contribuyente, por requerimiento de la autoridad, como soporte del IVA descontable que adicionó a la autoliquidación del impuesto al tiempo que corrigió la declaración. Por tanto, como la demandada mantuvo la discusión respecto de la misma glosa, concluye la Sala que no introdujo hechos nuevos en el acto de liquidación, de manera que no se configuró la violación a las garantías constitucionales aludida por la actora. No prospera el cargo de apelación.

3- De otra parte, la apelante única sostiene que el IVA descontable discutido corresponde al soportado con dos de las nueve facturas que relacionó la demandada en la liquidación oficial. Alega que, contrariamente a lo que juzgó el *a quo*, en el plenario está demostrado que los servicios que lo originaron fueron contratados por su asociada, en el marco de dos acuerdos de colaboración empresarial para la explotación de carbón (i.e. un contrato de asociación y un acuerdo consorcial), en los que posee el 50% de la participación. Aclara que el certificado del revisor fiscal da cuenta de la asignación de ese gasto en una menor proporción, ya que toma en cuenta aquella que debía asumir la compañía asociada por las operaciones de explotación adicionales que desarrolló en forma exclusiva. Esto porque el servicio de «ocupación hotelera mínima garantizada» también se contrató para esa actividad. Asegura que en cualquier caso el menor porcentaje certificado no implica el rechazo del IVA descontable, como lo estimó el tribunal, sino considerar que se tomó un menor valor de impuesto descontable del que le correspondía. En suma, insiste en que las facturas aportadas y el certificado del revisor fiscal demuestran los gastos en los que incurrió por los servicios que contrató para garantizar la disponibilidad del hotel y el IVA que pagó por los mismos. En esa medida sostiene que procede descontar ese impuesto y agrega que las expensas que lo generaron no tenían que ser un costo de la operación, sino que podía tratarse de una deducción que, en el caso, cumple con los requisitos de causalidad y necesidad, pues buscó asegurar la disponibilidad de un lugar para alojar a los empleados y contratistas, sin residencia en los municipios cercanos a la mina, para que pudieran prestar las labores contratadas. Asegura que era un gasto

³ Esta resolución modificó la liquidación oficial de revisión, para aceptar la corrección a la autoliquidación del impuesto que presentó la demandante para allanarse a las demás glosas.



necesario porque la oferta hotelera en la zona es baja y que al hacerlo conservó la actividad productora, pues garantizó la asistencia de las personas contratadas para la operación de la mina.

En el otro extremo de la litis, la demandada sostiene que no era descontable el IVA pagado por los servicios adquiridos al hotel, porque no coadyuvaron a la producción de carbón, sino que fueron erogaciones de lujo o recreo y que incumplían los requisitos de causalidad y necesidad exigidos para la deducibilidad de las expensas. Agrega que tampoco procedería el descuento, porque las facturas que lo soportaban estaban a nombre de otra compañía y, aunque reconoce que esta era asociada de la demandante, asegura que en los contratos de colaboración empresarial no se pactó la distribución de erogaciones sino la asignación del carbón producido.

Al tenor de esas alegaciones, le corresponde a la Sala determinar si se le podía atribuir a la actora, en función de su porcentaje de participación en los contratos de colaboración empresarial, una porción del IVA pagado por la compañía asociada contratante de los servicios hoteleros; y si el servicio cumplía los requisitos de causalidad y necesidad con la actividad productiva, para juzgar si procedía el descuento del IVA que rechazó la autoridad de impuestos.

4- Los contratos de colaboración empresarial, categoría en la que se inscriben el contrato de asociación y los consocios, son negocios jurídicos atípicos, pues carecen en nuestro ordenamiento de un régimen legal que de manera particular preceptúe su funcionamiento y sus elementos esenciales y naturales, lo que no obsta para su reconocimiento social como vehículos jurídicos por medio de los cuales instrumentalizar los acuerdos en los que varios agentes, careciendo de ánimo societario, unen sus esfuerzos, conocimiento y capacidad técnica para la gestión de intereses recíprocos en la ejecución de uno o varios proyectos. En sentencia del 15 de octubre de 2020 (exp. 23618, CP: Julio Roberto Piza), la Sala precisó que en esa categoría se enmarcan negocios jurídicos con distintas denominaciones que tienen en común: (i) la pluralidad de partícipes; (ii) la identidad de fines; (iii) el beneficio económico común; (iii) la contribución; (iv) la ejecución continuada; y (v) la temporalidad del negocio jurídico.

Con relación a esas figuras, el artículo 437 del ET dispone, después de que el artículo 66 de la Ley 488 de 1998 adicionara un inciso a esa disposición, que los consorcios –también las uniones temporales– son «*responsables*» del IVA «*cuando en forma directa sean ellos quienes realicen actividades gravadas*». De manera que, si el hecho imponible lo realiza un miembro del consorcio, individualmente considerado, será ese partícipe –que no el consorcio– el sujeto pasivo del tributo. En todo caso, el consorcio o cada miembro, según corresponda, está obligado al pago del IVA generado por las operaciones gravadas que hubiere realizado directamente, pero también a imputar los impuestos descontables asociados a tales actividades conforme al régimen previsto en los artículos 483, 485 y siguientes del ET.

4.1- Frente a la situación enjuiciada, se observa que, en el «*contrato de asociación para el área B del Cerrejón*» (ff. 221 a 274 caa)⁴, las partes acordaron que el objeto del acuerdo era «*el desarrollo de los recursos carboníferos* [ubicados en zonas de los municipios de

⁴ Este contrato había sido suscrito entre la entidad asociada a la que se refirieron los actos y Carbocol. Este último cedió su posición contractual a la actora mediante el «*contrato de explotación minera y transferencia*» suscrito el día 15 de noviembre del 2000, en virtud del cual adquirió «*los derechos y obligaciones derivados del contrato de asociación que en el presente contrato se indican y, en consecuencia, su calidad de parte en el contrato de asociación*» y le transfirió «*la titularidad proindiviso de todos los derechos, activos y pasivos de la cuenta conjunta*» (ff. 88 a 101). Asimismo, el 19 de noviembre de 2002 se protocolizó la fusión entre la sociedad que suscribió el «*contrato de asociación*» y el «*acuerdo consorcial*», en calidad de operadora, y la compañía con la que, para el periodo de la litis, la actora llevaba a cabo la operación minera de forma conjunta (f. 483 vto. caa).



Barrancas y Maicao –hoy Albania– (cláusula 3.º)], *sobre la base de una asociación por partes iguales bajo los términos y condiciones de este contrato*» (cláusula 1.º). Por su parte, el «*acuerdo consorcial*», suscrito entre la actora y la entidad asociada referida en los actos, buscó la adjudicación del contrato para la «*exploración y explotación del área carbonífera denominada “Patilla” localizada en jurisdicción de los municipios de Barrancas y Hatonuevo, departamento de la Guajira*» con una participación, para cada una de las partes, del 50% (ff. 214 a 224 vto). El consocio fue elegido para la ejecución del «*contrato de gran minería para la exploración y explotación carbonífera del área de patilla*», que se suscribió el 27 de septiembre de 2001 (ff. 201 a 208). Entonces, la forma en que las partes regularon y, conforme a ello, materialmente ejecutaron las actividades relevantes de cara al hecho generador del IVA, incide directamente en quién tiene la calidad de sujeto pasivo y el derecho a imputar los descuentos generados.

Partiendo de la autonomía privada que tienen las partes para autorregular sus intereses, en el contrato de asociación analizado se designó como operador a la asociada a la que se refieren los actos (cláusula 10). Bajo ese rol contractual, debía realizar, por cuenta de las partes, las operaciones necesarias para explotar el carbón que se encuentre en el Área Contratada (cláusula 4.º). También se le facultó para incurrir en los costos y gastos directamente relacionados con las operaciones del área adjudicada (cláusula 11.7). Esas erogaciones debían registrarse financiera y contablemente en una cuenta conjunta, para distribuir las partes del contrato de asociación en proporción a su participación en el mismo negocio jurídico (cláusula 21). A su turno, las partes integrantes del contrato tenían derecho a participar de la producción de carbón en la cantidad que resultaba proporcional a su participación (cláusula 14.2); pero los partícipes estipularon que la comercialización del carbón obtenido no era objeto del contrato (cláusula 15).

Igualmente, en el acuerdo consorcial pactaron que cada parte tendría una participación equivalente al 50 % sobre los intereses, derechos y obligaciones que correspondan al desarrollo del objeto del contrato. Por tanto, cada parte queda obligada en ese porcentaje en costos y gastos del proyecto. Acordaron que cada parte tendría igual porcentaje en los volúmenes de carbón producidos y en los ingresos o rendimientos obtenidos por el proyecto (cláusula 4.º), con miras a lo cual estipularon una cuenta conjunta para el debido manejo, administración y contabilización de derechos e intereses, propiedades, aportes de fondos, inversiones, costos, pagos, gastos y obligaciones de cada cual, según el porcentaje de participación. La cuenta conjunta la administraba por el operador –calidad que se reconoció a la asociada referida en los actos– (cláusula 16). Además, dispusieron que la comercialización del carbón obtenido no era objeto del contrato, sino que las partes disponían de su participación en la producción de carbón como lo estimaran conveniente, mediante contratos de venta separados, de acuerdo con las necesidades de los clientes y a las reservas del yacimiento (cláusula 6.º).

4.2- Sobre los servicios adquiridos objeto de juicio, obra en el plenario el «*contrato de ocupación hotelera mínima garantizada*» suscrito por la operadora minera con un hotel ubicado cerca de la zona de las operaciones de la mina –i.e. en la jurisdicción del municipio de Albania–. En virtud de ese acuerdo, el hotel se comprometió, entre otras, a «*asegurar la disponibilidad de las habitaciones*» para los empleados, asociados y contratistas de la contratante (terceros habilitados), a proveer los servicios conexos al hospedaje y a entregar el listado de las personas hospedadas durante el mes (cláusula 9.º); y, como contraprestación, la operadora minera «*se obliga para con el prestador del servicio a pagarle, bajo los términos previstos más adelante, el pago mínimo trimestral, por la disponibilidad de las habitaciones*» y a abstenerse de usar los servicios hoteleros de terceros en municipios del área de influencia de cerrejón, salvo que no haya

disponibilidad, caso en el cual la contratante o los terceros habilitados podrán hospedarse en otro lugar, hasta que tenga disponibilidad (cláusula 10). A efectos de la facturación, se previó que el hospedaje sea facturado a los terceros habilitados, excepto cuando sean empleados de la entidad contratante; y que, trimestralmente, debe facturarse a la entidad el servicio de disponibilidad garantizada, restando el monto facturado y pagado por los terceros habilitados (cláusula 7.º) (ff. 346 a 365 caa).

Durante el periodo revisado, el hotel expidió a la operadora minera las siguientes facturas: (i) factura OWW-02585, del 19 de diciembre de 2013, por los conceptos «*banquetes, eventos y alimentos*» por valor de \$5.207.819, con un IVA generado por \$296.430 (f. 70 caa); (ii) factura OWW-02611, del 20 de diciembre de 2013, por «*alojamiento y seguro hotelero*» en cuantía de \$1.343.056.180, con un IVA generado de \$214.887.395 (f. 77 caa); y (iii) factura OWW-02612, del 20 de diciembre de 2013, por «*alojamiento y seguro hotelero*» por valor de \$1.317.026.103 y un IVA generado por \$210.722.047 (f. 80 caa).

4.3- Mediante la liquidación oficial acusada, la demandada descartó el valor probatorio del «*contrato de ocupación hotelera mínima garantizada*» allegado por la actora con la respuesta al requerimiento especial, porque el acuerdo era entre una entidad distinta a la contribuyente y el hotel. En su criterio, «*no se observa ninguna intervención por parte de la sociedad investigada*» ni se pactó que el contrato «*se hiciera extensivo a las empresas asociadas*» de la contratante; y agregó que las facturas fueron emitidas a la sociedad contratante, lo que hacía improcedente el descuento del IVA pagado, por cuanto los documentos soporte «*se encuentran a nombre de un tercero*» (ff. 389 vto. y 390 caa). Al decidir el recurso de reconsideración, confirmó esa decisión, entre otras razones, porque las facturas emitidas por el hotel estaban a nombre de una compañía distinta a la contribuyente y el certificado de revisor fiscal no era suficiente para acreditar la titularidad de la expensa, porque el «*contrato de asociación y el acuerdo consorcial celebrado para la explotación de recursos carboníferos de las áreas mineras Cerrejón Zona Norte y Patilla ... no reposa dentro del expediente, así como ninguna otra prueba en la que se pueda fundamentar lo dicho. Esto imposibilita corroborar las condiciones contractuales entre las partes e impide la determinación de los porcentajes que tiene a cargo cada una de ellas*» (f. 474 caa).

4.4- En sede administrativa y con la demanda con la que acudió ante esta judicatura (ff. 246 a 248), la actora aportó un certificado del revisor fiscal que indica que:

(i) La Compañía tiene vigentes un contrato de asociación y un acuerdo consorcial con la entidad asociada a la que le emitieron las anteriores facturas. Estos acuerdos fueron celebrados para la explotación de los recursos carboníferos de las áreas mineras de «*El Cerrejón Zona Norte y Patilla*».

(ii) La sociedad asociada «*es la operadora de los referidos contratos y áreas mineras y así mismo desarrolla y opera otros contratos mineros propios, en los que no tiene participación la contribuyente, en las áreas mineras de Oreganal, la Comunidad y Sur. Todo esto bajo una integración de operaciones mineras que le permite compartir activos, servicios y suministros en proporción a la participación acordada, en la remoción del estéril y en la producción del carbón explotado, conforme a las áreas intervenidas*».

(iii) La operadora «*es quién celebra los contratos requeridos para las operaciones mineras, operaciones conjuntas que adelanta con la contribuyente y distribuye entre ambos asociados los costos, gastos, retenciones e IVA en que se incurre en virtud de dichos contratos usando la proporción mencionada*».



(iv) La contribuyente «contabiliza la porción de los costos, gastos, retenciones e IVA incurridos que le son distribuidos por la operadora, quien previamente los registra en una cuenta transitoria de la operación conjunta. Estos costos, gastos, retenciones e IVA incluyen los derivados del contrato de "ocupación hotelera mínima garantizada" celebrado por la operadora».

(v) Para los periodos de noviembre y diciembre de 2013, «la operadora distribuyó a la contribuyente, por concepto del servicio de "ocupación hotelera mínima garantizada" facturado por el hotel, la suma de \$151.304.157, así:

Factura	Fecha	IVA facturado	Gate		IVA distribuido a la operadora	IVA distribuido a la actora
			Operadora	Actora		
OWW-02511	20/12/2013	\$ 214.887.395	64%	36%	\$ 138.494.926	\$ 76.392.469
OWW-02512	20/12/2013	\$ 210.722.047	64%	36%	\$ 135.810.359	\$ 74.911.688
Total		\$ 425.609.442			\$ 274.305.285	\$ 151.304.157

(vi) La demandante calculó la proporcionalidad aplicable a sus ingresos por operaciones gravadas, exentas y excluidas. Para el periodo noviembre-diciembre de 2013, calculó una proporcionalidad de 99.09953%, que aplicó al IVA facturado por el hotel atribuido, para determinar el IVA descontable a incluir en el proyecto de corrección aprobado con la Liquidación de Corrección 30099500270861, del 30 de agosto de 2016, pues los servicios no se podían atribuir directamente a las operaciones gravadas, exentas o excluidas.

4.5- Vistas las circunstancias fácticas, de cara a emitir un juicio, la Sala parte de reiterar que, en el ámbito del IVA, salvo el supuesto de hecho previsto en el artículo 437 del ET para los consorcios y uniones temporales, cada uno de los miembros del acuerdo de colaboración empresarial, según como hayan regulado y ejecutado las actividades con relevancia tributaria, es sujeto pasivo del IVA generado por las operaciones gravadas que hubiere realizado directamente, pero también podrá imputar los impuestos descontables asociados a tales actividades conforme a lo previsto en los artículos 483 y siguientes del ET.

Consta en el plenario que la demandante y una compañía asociada acordaron explorar y explotar conjuntamente las zonas «Cerrejón Norte y Patilla» y que la compañía asociada tendría la calidad de operadora minera, por lo que estaba autorizada para incurrir en los costos y gastos requeridos para el desarrollo de la actividad de producción del carbón, por cuenta de cada uno de los miembros. En este sentido, las expensas integraban una cuenta conjunta llevada por la operadora, para distribuir las en partes iguales entre los asociados –i.e. la operadora minera y la contribuyente–, al igual que el carbón producido, para su venta directa por cada uno de los miembros de la colaboración. Asimismo, el certificado del revisor fiscal demuestra que la compañía operadora realizó la explotación de la zona «Oreganal, la Comunidad y Sur» en forma exclusiva –i.e. sin la intervención de la demandante–; y se demostró que la operadora minera contrató los servicios del hotel, que generaron el IVA descontable que se discute, con el objeto de tener disponible un lugar para hospedar a los empleados, contratistas y asociados, cuando fuera requerido tanto por la actividad de explotación conjunta y como por la de su actividad de explotación exclusiva.

4.6- Por ende está acreditado que la demandante tenía derecho a participar en los costos y gastos de la producción de las zonas Cerrejón Norte y Patilla, conforme al porcentaje de participación del 50%, que le corresponde bajo los negocios jurídicos analizados. En ese mismo porcentaje le corresponde participar en los descontables generados por los costos y gastos de las actividades de exploración y explotación realizadas en las zonas aludidas. Esas expensas incluyeron el servicio que pagó la operadora minera al hotel



para garantizar la disponibilidad del hospedaje cuando fuera requerido por las personas que intervienen en la producción, en calidad de empleados, contratistas o asociados. Así, para la Sala no le asiste razón a la demandada al plantear que era improcedente el descuento del IVA, porque se generó en una expensa de un tercero, ya que (como se vio) la operadora minera incurrió en esa erogación también por cuenta de la demandante, que tenía derecho de llevar el IVA pagado como descontable, en la proporción de su participación en la asociación. La Sala no avala el razonamiento del tribunal según el cual el menor porcentaje en que participó la actora en la expensa desacreditó que fuera parte de la operación conjunta, dado que la contribuyente explicó que se debió a que el servicio también se prestó respecto a la operación exclusiva de la operadora minera, de ahí que esta debiera asumir un mayor valor de la erogación, como lo certificó el revisor fiscal. Por su parte, la demandada se limitó a señalar que en los acuerdos de colaboración empresarial no se pactó la distribución de costos y gastos, sino únicamente la asignación del carbón producido, lo que resulta contrario a los hechos demostrados.

Habida cuenta de lo expuesto, la Sala reitera que, contrariamente a lo señalado por la demandada y decidido por el *a quo*, la actora tenía derecho a llevar como descontable el IVA pagado en la adquisición de servicios por la operadora minera, en proporción al porcentaje de su participación en la operación conjunta para las actividades de exploración y explotación realizadas en las zonas indicadas.

5- Definido lo anterior, corresponde establecer si las expensas originadas en el servicio hotelero cumplen los requisitos del artículo 107 del ET que negó la demandada y, por ende, procede el descuento del IVA pagado en su adquisición de conformidad con lo previsto en el artículo 488 *ejusdem*. Concretamente, en la liquidación oficial acusada, se indicó que los conceptos facturados como «*estadía mínima, alimentación, banquetes y bebidas alcohólicas, entre otras*» no tienen relación con la actividad generadora de renta de la actora, que correspondería a «*la extracción de hulla-carbón de piedra*», de acuerdo con lo indicado en el objeto social principal y la actividad registrada en el RUT; y tampoco «*inciden en la necesidad del gasto*» (f. 389 caa) ni están «*directamente destinados a las operaciones gravadas, ni a las exentas que desarrolla la compañía, ... puesto que no hacen parte de los insumos necesarios para la exploración, explotación, beneficio y comercialización del carbón mineral y, por tanto, no dan derecho al descuento del IVA pagado*» (f. 390 caa); decisión que fue confirmada la resolución que decidió el recurso de reconsideración, para lo cual se indicó que «*teniendo en cuenta que el objeto social de la compañía es la exploración y explotación del carbón mineral, se observa que el IVA descontado no tiene relación de causalidad con la actividad realizada por la sociedad, toda vez que se trata de erogaciones sin las cuales la actividad económica se puede seguir ejerciendo. Es decir que los gastos por el pago realizado al hotel no tienen relación de causalidad con el objeto social de la compañía y no son necesarios para el desarrollo normal del negocio*» (f. 473 vto. caa).

5.1- Bajo el artículo 488 del ET solo es descontable el IVA pagado por las importaciones y las adquisiciones de bienes o de servicios cuando sean computables como costo o gasto del obligado, según las disposiciones del impuesto a la renta, y se destinen a operaciones gravadas con el IVA. En esos términos, el IVA pagado en la adquisición de bienes o servicios puede descontarse si se destina a operaciones gravadas y constituye un costo o gasto; por lo cual, a su vez, en el caso de las expensas, se necesita verificar si estas cumplen los requisitos de deducibilidad previstos por el artículo 107 del ET. En ese sentido, además de destinarse a una actividad gravada, para que sea descontable el IVA soportado en una operación de compra, debe guardar relación de causalidad con la actividad productiva, ser necesaria y proporcional, de acuerdo con la misma.

5.2- Dada la remisión a las normas del impuesto sobre la renta contenida en el artículo 488 del ET, para determinar si el IVA soportado otorga derecho a descuento, resultan aplicables las reglas de unificación jurisprudencial dictadas por esta Sección en la sentencia de unificación nro. 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza), de acuerdo con las cuales *«tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta»*, sin que *«la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo»* sean determinantes a efectos del nexo causal (regla 1.^a). Además, cumplen el requisito de necesidad las expensas que *«realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta»*, circunstancia que puede valorarse a partir de *«criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros»* (regla 2.^a). Sobre la prueba del cumplimiento de esos requisitos en casos concretos, la regla 4.^a de unificación *ejusdem* determina que:

Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta.

También la Sección en esa providencia que la mayor concreción del cuestionamiento de la autoridad tributaria, frente a la aplicación y alcance de los requisitos del artículo 107 del ET, tendrá como correlato la exigencia de un mayor despliegue probatorio y argumentativo por parte del administrado, pues ese nivel de especificidad requerirá mayor diligencia, carga explicativa y demostraciones técnicas por parte del contribuyente.

5.3- En el debate planteado entre las partes, se estableció que la actora se dedica a la exploración y explotación de carbón (f. 44) y que en el periodo revisado pagó, a través de la operadora minera, por la disponibilidad mínima de habitaciones de un hotel ubicado en la jurisdicción de la mina (ff. 346 a 365 caa); y la Sala verifica que únicamente las tres facturas relacionadas en el fundamento nro. 3.2 corresponden al periodo *sub lite*, no las nueve que fueron relacionadas por la demandada en el acto definitivo (ff. 71 a 79 caa). Además, el tribunal admitió que el IVA descontable que se discute corresponde al soportado mediante las facturas OWW-02611 y OWW-02612, referidas al servicio de ocupación hotelera mínima garantizada y seguro hotelero, decisión que no impugnó la demandada (índice 22).

Para defender la procedencia de la deducción y, por consiguiente, del IVA descontable rechazado en los actos acusados, la apelante única explicó que tuvo que contratar ese servicio para garantizar el hospedaje de los empleados, contratistas y asociados que eran contratados para la operación, pero no residían en la zona de la mina; y recalcó que fue necesario contratar el servicio porque la oferta hotelera de la región era limitada.

5.4- Inicialmente, la Sala debe cotejar esa situación con la regla de decisión unificada en la providencia 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza), relacionada con los criterios de apreciación del requisito causalidad de los gastos exigido para su deducibilidad. De acuerdo con ella, el objeto social es un dato meramente indicativo de la actividad lucrativa desarrollada, de manera que no es una limitante para establecer, en el caso concreto, la actividad productora de renta respecto de la cual se elabora el nexo causal. De suerte que resulta errado el análisis que planteó



la demandada en los actos acusados, según el cual se incumplió el nexo causal porque la expensa no estaba relacionada con las labores de exploración y explotación del carbón indicadas en el objeto social. En su lugar, juzga la Sala que el servicio contratado, sí guardó una relación causal con la actividad lucrativa, porque se pagó para procurar la asistencia de las personas naturales que eran contratadas para realizar labores en la mina de la que se extraía el carbón, pero que no tenían una residencia permanente en la zona. Por tanto, estaría acreditada la relación de causalidad echada en falta en los actos demandados.

De otra parte, la actora indica que fue necesario incurrir en ese gasto, por las limitaciones del sector hotelero en la jurisdicción, por lo cual era ineludible asegurar un lugar para el hospedaje de las personas ya indicadas. En cambio, para la autoridad tributaria no estaba demostrada la necesidad de la expensa porque se trató de erogaciones sin las cuales la actividad económica se puede seguir ejerciendo; pero ocurre que esa comprensión restrictiva del requisito de necesidad quedó superada por las razones expuestas en la sentencia de unificación aplicada al *sub lite*. Para la Sala, los gastos debatidos obedecen a una circunstancia de mercado, pues era pertinente contratar la disponibilidad del hotel, para el hospedaje de los empleados y contratistas que, siendo residentes en otras jurisdicciones, prestaban su servicio en la operación de la mina, más considerando las características de la oferta hotelera en la jurisdicción que ya han sido suficientemente expuestas y que no controvertió la autoridad. Desde esa perspectiva, estima la Sala que los gastos analizados eran necesarios para realizar la actividad generadora de renta, aun cuando la operación comercial se pudiera ejecutar sin incurrir en esas expensas.

Finalmente, se aclara que, como lo indicó la apelante única, tampoco se exige que el bien o servicio que origina el impuesto descontable sea destinado directamente a la operación gravada o exenta del IVA, ya que, según el criterio de decisión de la Sección, *«también es procedente el descuento del impuesto pagado en aquellos gastos relacionados con el mantenimiento de la actividad económica»* (sentencia del 03 de agosto de 2023, exp. 26585, CP: Milton Chaves García). Esto es así porque *«los bienes, servicios o importaciones están destinados a operaciones gravadas con IVA, cuando estos se hayan adquirido dentro del contexto de la actividad productiva de la empresa sobre la que recae el impuesto, de ahí que pueda ser descontado el impuesto originado tanto en costos (relación directa), como en gastos (relación indirecta), siempre que los mismos estén destinados a la realización de estas operaciones gravadas»* (sentencia del 23 de febrero de 2012, exp. 17920, CP: William Giraldo Giraldo)⁵ o exentas del impuesto con derecho a descontables.

5.5- Juzga por tanto la Sala que las expensas objeto de debate cumplen con los requisitos de causalidad y necesidad que cuestionó la demandada. En ese sentido, y dado que no está en discusión el cálculo de proporcionalidad que efectuó la actora en los términos del artículo 490 del ET, se encuentran acreditados los requisitos para que proceda el impuesto descontable autoliquidado. Prospera el cargo de apelación.

6- Como se determinó la adecuación a derecho del IVA descontable autoliquidado por la actora en el periodo revisado (en la medida en que estaban acreditados los requisitos previstos en los artículos 107 y 488 del ET), queda desvirtuada la motivación de los actos acusados y desaparece el fundamento fáctico de la infracción por inexactitud y de la multa impuesta por esa razón.

⁵ En el mismo sentido, las sentencias del 10 de marzo y 06 de octubre de 2011 (exps. 17492 y 17885, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y del 16 de septiembre de 2011 (exp. 17777, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).



Conclusión

7- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente sentencia que no se transgreden los derechos de defensa y contradicción si la Administración incluye en la liquidación oficial argumentos adicionales a los inicialmente formulados, siempre que se refieran a los mismos reproches del acto preparatorio, más si con ellos se atienden los argumentos expuestos por el contribuyente o se valoran los medios de prueba aportados en el procedimiento de revisión. Además, se reitera que, en el ámbito del IVA cada uno de los miembros de un acuerdo de colaboración empresarial, según la forma en la que hayan regulado y ejecutado las actividades relevantes de cara al hecho generador, está obligado al pago del impuesto generado por las operaciones gravadas que hubiere realizado directamente. Por ende, tienen derecho a imputar los impuestos descontables asociados a tales actividades, conforme al régimen previsto en los artículos 483 y siguientes del ET, si los bienes o servicios adquiridos se destinan a operaciones gravadas o exentas con derecho a descontables y constituyen un costo o gasto procedente en el impuesto sobre la renta.

Según esas pautas, la Sala revocará la sentencia del tribunal para, en su lugar, declarar la nulidad total de los actos acusados y, como restablecimiento del derecho, declarar en firme la última autoliquidación presentada por la actora por el 6.º bimestre de 2013, dado que quedó acreditada la procedencia del descuento del IVA pagado por los servicios prestados por un hotel.

Costas

8- Por otra parte, acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar:

*Primero: **Declarar** la nulidad de los actos demandados.*

*Segundo: A título de restablecimiento del derecho, **declarar** en firme la declaración de corrección del IVA del 6.º bimestre de 2013, presentada por la actora el 31 de enero de 2019.*

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

3. **Reconocer** personería a Lina Constanza Villarreal Peña como apoderada de la demandada, conforme al poder conferido (índice 20).



Radicado: 25000-23-37-000-2020-00225-01 (27982)
Demandante: Cerrejón Zona Norte S.A.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Con salvamento parcial de voto

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>