



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., cuatro (4) de julio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 25000-23-37-000-2019-00331-01 (28243)
Demandante ECOPETROL S.A.
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES,
DIAN

Temas Impuesto sobre la renta año gravable 2014. Deducción de pagos a asociaciones sindicales. Deducción de impuestos, regalías y contribuciones pagados por organismos descentralizados. Costos por amortización de inversiones. Descuento tributario por importación de maquinaria pesada. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 5 de mayo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO: Se **DECLARA** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial 312412017000102 del 15 de diciembre de 2017 y de la Resolución 013026 del 26 de diciembre de 2018, por medio de las cuales la DIAN determinó oficialmente el impuesto sobre la renta a cargo de ECOPETROL S.A. por el año gravable 2014 y resolvió el recurso de reconsideración, respectivamente, de conformidad con el análisis realizado en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho se determina la obligación tributaria por el impuesto sobre la renta el año gravable 2014 a cargo de la actora, conforme a los conceptos y guarismos incluidos en la liquidación vertida en la parte considerativa de esta providencia.

TERCERO: Por no haberse causado no se condena en costas. [...]”

ANTECEDENTES

Ecopetrol S.A. presentó declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2014, el 21 de abril de 2015 con un saldo a pagar de \$1.493.191.309.000².

¹ Índice 2 del SAMAI. Documento “ED_C01_CD02Folio191ActuacionesDePrimeraInstancia(.zip)”, Documento “SENTENCIA 1RA INSTANCIA”, páginas 40 a 41.

² Folio 11 c.a.1.



La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – en adelante DIAN – profirió el Requerimiento Especial 312382017000031 del 7 de abril de 2017, en el que propuso desconocer costos de venta por \$15.597.747.000, gastos operacionales de administración de \$171.553.211.000 y gastos operacionales de ventas por cuantía de \$106.818.678.000, rechazar descuentos tributarios por valor de \$1.282.184.000 e imponer sanción por inexactitud de \$74.774.593.000, para un total saldo a pagar de \$1.642.740.495.000³.

El 7 de julio de 2017 la contribuyente respondió el requerimiento especial y se opuso a las glosas propuestas⁴.

El fisco emitió la Liquidación Oficial de Revisión 312412017000102 del 15 de diciembre de 2017, en los términos del acto preparatorio⁵.

Contra el acto anterior, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración el 20 de febrero de 2018, desatado mediante la Resolución 013026 del 26 de diciembre de 2018, que modificó el acto recurrido en el sentido de aceptar los gastos operacionales de ventas cuestionados, por lo cual reliquidó la sanción por inexactitud en \$48.069.924.000 y determinó un total saldo a pagar de \$1.589.331.157.000⁶.

DEMANDA

La actora en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones⁷:

“Las siguientes son las pretensiones de esta demanda:

- A. *Respetuosamente solicitamos a la honorable jurisdicción de lo contencioso administrativo que, como consecuencia de la ilegalidad de los actos acusados, se declare la nulidad de la Resolución Oficial de Revisión y de la Resolución que decidió el recurso de reconsideración contra ella presentado, actos administrativos que para efectos prácticos se encuentran individualizados en el siguiente cuadro:*

Liquidación oficial de revisión	Resolución que resuelve el recurso de reconsideración	Notificación de la resolución que agota vía gubernativa
N° 312412017000102 del 15 de diciembre de 2017	N° 013026 del 26 de diciembre de 2018	14 de enero de 2019

- B. *Como restablecimiento del derecho, solicitamos se declare en firme la declaración privada correspondiente al impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2014, presentada por ECOPETROL el 21 de abril de 2015 con formulario identificado con el Sticker N° 91000289130128.*
- C. *Que se condene en costas por los gastos del proceso y agencias en derecho incurridas por mi poderdante, atendiendo las normas procesales y limitaciones establecidas en los artículos 188 del CPACA que remite al C.G del Proceso artículo 363, 365 y 366”*

³ Folios 749 a 779 vto. del c.a.4.

⁴ Folios 782 a 791 vto. del c.a.4. y 792 a 808 del c.a.5.

⁵ Folios 933 a 968 del c.a.5.

⁶ Folios 971 a 991 vto. del c.a.5., 992 a 1001 vto. del c.a.6. y 1024 a 1054 vto. del c.a.6.

⁷ Índice 2 del SAMAI. Documento “ED_C01_01Demanda(.pdf)”, página 5.



La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 29 y 83 de la Constitución Política.
- Artículos 95 numeral 9, 107, 116, 258-2, 363, 647, 683, 742 y 771-2 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Desconocimiento del artículo 107 del Estatuto Tributario. Rechazo de la deducción por pagos a la Asociación Sindical de Trabajadores Profesionales de Ecopetrol S.A. – en adelante USO -

Aseguró que las contribuciones a las asociaciones sindicales son expensas necesarias no solo porque se efectúan en cumplimiento de un mandato constitucional y legal, sino porque de no garantizarse las condiciones materiales para la celebración de la convención y de incumplirse los compromisos en ella adquiridos, la actividad productora de renta no podría realizarse, pues no existiría fuerza de trabajo que desarrolle el objeto social de la compañía.

Estimó que son erogaciones que tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, pues son gastos en los que se incurre para garantizar los derechos de los empleados y en cumplimiento de las obligaciones adquiridas con ellos como contraprestación de los servicios que desarrollan para la compañía.

a) Pago de transporte en la etapa de arreglo directo

Indicó que dentro del Acta de Garantías de la Negociación Colectiva del año 2014, suscrita el 11 de julio de 2014, se pactó que la empresa aportaría la suma de \$14.400.000 para gastos de transporte en actividades relacionadas con la negociación en la ciudad de Bogotá durante la etapa de arreglo directo y en caso de prórroga, la sociedad otorgaría la misma partida de forma proporcional.

Así mismo, se acordó que Ecopetrol daría a la Asociación Sindical de Profesionales de Ecopetrol – en adelante ASPEC – un auxilio de \$14.000.000 para cubrir sus gastos de movilización durante la etapa de arreglo directo y proporcional en caso de prórroga, y para los demás gastos de logística no contemplados, un auxilio de \$5.000.000 durante la etapa de arreglo directo y proporcional en caso de prórroga.

Destacó que estas obligaciones constituyen cláusulas económicas que se incorporan a los contratos laborales de los trabajadores de la compañía por mandato legal. Además, son gastos que buscan garantizar el derecho de asociación sindical y de negociación de la convención colectiva.

Sostuvo que este pago es necesario porque se realizó en cumplimiento de una obligación de carácter constitucional y legal, que de desatenderse podría implicar el cese de actividades de los trabajadores, es proporcional no sólo respecto de los ingresos declarados, sino al fin que se persigue, y tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta pues la convención colectiva busca optimizar las condiciones laborales de los trabajadores de la compañía, quienes por medio del desarrollo de sus funciones hacen posible la generación de ingresos.



b) Pago de dotación a 16 trabajadores de Ecopetrol, miembros del comité Ejecutivo de la Federación Unitaria de Trabajadores Minero Energéticos, Químicos y de industrias similares de Colombia – en adelante FUNTRAENERGETICA –

Explicó que en la convención colectiva se obligó a suministrar calzado y vestido de labor a cada trabajador, el cual varía dependiendo de su función, por ello, en el caso de los trabajadores miembros del Comité Ejecutivo de FUNTRAENERGETICA, quienes cumplen funciones propias de su actividad sindical se requiere de cierta etiqueta de vestuario diferente a la de los demás trabajadores de la compañía.

Por ello, se acordó entregar un monto de dinero equivalente a la dotación a la que tienen derecho, con el objetivo de que adquirieran 1 gabardina y 4 vestidos de paño, así quedó consignado en el Acta de Acuerdo del 26 de octubre de 2011.

Señaló que este pago tiene relación de causalidad con la actividad generadora de renta, es necesario y proporcional tanto con los ingresos de la compañía como con el fin que se busca. Aseveró que el acta de acuerdo no fue valorada por la DIAN.

c) Pago auxilio de transporte para los miembros de la Junta Directiva, Subdirectivas, Comisión de Derechos Humanos, Confederaciones y Federaciones

Expuso que en el artículo 159 de la convención colectiva la compañía se comprometió a suministrar transporte o auxilio de transporte a los miembros de la Junta Directiva, Subdirectivas, Comisión de Derechos Humanos, Confederaciones y Federaciones consistente en una partida única trimestral de \$587.909.087 que sería girada a la Junta Directiva Nacional de la USO en julio, octubre, enero y abril.

Manifestó que este pago es proporcional en relación con el monto de ingresos declarado y con el fin que se procura, esto es, garantizar la movilidad de los directivos del sindicato en condiciones de seguridad. Igualmente, es un pago que tiene relación de causalidad con la actividad productiva pues quienes se benefician de él son los empleados de Ecopetrol que ejercen su derecho a la libre asociación.

d) Aporte a la construcción de la Sede Nuevo Bosque

Comentó que en el marco de la negociación colectiva de 2009, la sociedad acordó realizar un aporte para la construcción de la nueva sede de la Subdirectiva Cartagena de la USO, ubicada en el barrio Nuevo Bosque de Cartagena, pero sólo hasta 2014 se concretó la obligación monetaria en \$1.100.000.000 monto a pagar en favor de la USO.

Dijo que esta expensa garantiza la seguridad de los trabajadores que ejercen su derecho de asociación y que son objeto de amenazas y ataques por grupos al margen de la ley. Destacó que cumple con los requisitos dispuestos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

e) Aporte establecido en el artículo 10 del Capítulo II de la convención

Refirió que en el artículo 10 de la convención colectiva, la compañía pactó el pago de un auxilio de \$888.270.040 para el primer año, que incrementaría cada año en el IPC general de los últimos 12 meses a junio de cada año, orientado a garantizar el efectivo



ejercicio del derecho de asociación de los trabajadores de Ecopetrol. Añadió que de incumplirse esta obligación no se podría realizar la actividad productora de renta.

f) Pagos según Acta del 17 de diciembre de 2014 y Acuerdo de temporalidad del 10 de junio de 2014

Detalló que estos pagos se derivan de unos acuerdos relativos a las condiciones de desvinculación de algunos trabajadores como consecuencia de su participación en el cese de actividades declarado ilegal mediante las Resoluciones 1878 de 2002 y, 1115 y 1116 de 2004 y por cambios en la forma de contratación de algunos trabajadores que apoyaban las labores de mantenimiento en planta.

Especificó que para dar fin al Conflicto Colectivo 2002 – 2004 la empresa celebró un acuerdo recogido en el Acta del 17 de diciembre de 2014, en el que se comprometió a pagar \$1.334.280.792 a dichos trabajadores, dinero que giró a la USO para que ésta a su vez los pagara a cada uno de los trabajadores.

Apreció que ésta es una erogación de carácter laboral que buscaba dar por terminado un conflicto que torpedeó la labor de la compañía en distintas sedes, por lo que cumple los requisitos de necesidad, proporcionalidad y causalidad.

De otra parte, los pagos por concepto de auxilio educativo se fundan en el Acta de Acuerdo del 10 de junio de 2014, con la que se buscó resolver definitivamente las reclamaciones de un grupo de trabajadores “*temporales*”, de modo que cumplen las exigencias del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Desconocimiento del artículo 116 del E.T. Rechazo de la deducción por concepto de impuestos

Puntualizó que los impuestos pagados objeto de debate son los siguientes:

- Impuesto de transporte de crudo por oleoducto de \$47.535.311.332.
- Gravamen a los movimientos financieros – en adelante GMF – por \$103.140.699.920.
- Impuesto de alumbrado público por valor de \$13.943.271.464.
- Otros impuestos no deducibles:
 - Impuesto sobre vehículos automotores por cuantía de \$327.608.558.
 - Impuesto de valorización por valor de \$95.876.171.

Consideró que el artículo 116 del Estatuto Tributario prevé un régimen especial para las entidades descentralizadas, que les permite tomar como deducible todos los impuestos, regalías y contribuciones pagados y que lo que se exige para la deducción de estos pagos no es el cumplimiento de los requisitos del artículo 115 del Estatuto Tributario, sino los del artículo 107 *ibidem*.

Planteó que la deducción de los impuestos en discusión procede, porque tienen relación de causalidad con la actividad económica de la demandante, corresponden a pagos realizados durante el periodo gravable en discusión y cumplen los requisitos que exige el artículo 116 del Estatuto Tributario.



Desconocimiento del artículo 771-2 del E.T. Rechazo de la amortización de inversiones petrolíferas

Explicó que el Campo Cusiana hace parte del Contrato de Asociación Tauramena suscrito en 1988 con Equión Energía Limited (antes BP Exploration Colombia Ltd.), en el que este último fungía como socio operador y en el que hay otros socios privados, como consta en la certificación emitida por el contador de Equión.

Indicó que el procedimiento contable denominado “*allocation*” consiste en que el socio operador reporta a los demás socios del contrato los costos y gastos en los que incurrió durante un periodo determinado, para que cada uno registre en su contabilidad la proporción que les corresponde según la participación que tengan en el contrato. Aclaró que los costos y gastos no se discriminan pozo a pozo ni campo a campo, sino que se hace un registro general por la totalidad del área contratada.

Alegó que dado el volumen de las inversiones que se realizaron en el Contrato Tauramena que incluye al Campo Cusiana, el socio operador procesó alrededor de 3.000 facturas cada mes, razón por la cual la DIAN solicitó una muestra de las facturas para explicar el proceso de “*allocation*” que da lugar al costo de amortización de inversiones que es objeto de discusión.

Declaró que ninguno de los socios a parte del operador, poseen facturas que soporten los costos y gastos que fueron distribuidos. Manifestó que el fisco no puede exigirle que soporte sus costos y gastos con la factura o documento equivalente pues ello desconoce su realidad económica y técnica que es propia de los contratos de asociación.

Sustentó que el 31 de diciembre de 2011 Ecopetrol capitalizó \$146.464.792.272, suma que amortizaría en 5 años. En 2014 imputó un costo por amortización de inversiones petrolíferas de \$29.292.958.454. Señaló que la cuantía en discusión es de \$6.155.524.808 por concepto de “*allocation*”, la suma restante corresponde a “*Otros conceptos*”.

Concluyó que la administración incurrió en indebida valoración probatoria, pues no le quedó claro que esta suma corresponde a costos en los que la actora incurrió antes capitalizarlos (31 de diciembre de 2011) y que hacen parte del costo histórico de los activos. Tampoco tuvo claridad en cuanto a que el Contrato Tauramena abarca diferentes campos, sin embargo, en la contabilidad en el primer nivel de detalle se registra cada uno de los proyectos, y luego, los activos que los componen, los cuales se capitalizan en distintos momentos, siguiendo criterios técnicos y financieros.

Desconocimiento del artículo 258-2 del E.T. Rechazo de la amortización de inversiones petrolíferas. Descuentos tributarios no aceptados

Señaló que importó “*tubería casing*” o “*tubin*” de la partida arancelaria 7304190000, y tomó como descuento tributario la suma de \$1.282.184.000 por el IVA pagado en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas.

Expuso que la tubería estaba destinada al proyecto Caño Sur, en el cual era indispensable ensamblar una serie de activos fijos para ejecutar la operación. Destacó que la extracción de crudo requiere de una estructura compleja que funciona por medio de la suma de partes que funcionan como un todo.



Puntualizó que la tubería importada se ensambla para transportar fluidos desde un punto de interés a otro, ya sea para almacenarlo, tratarlo o disponerlo, entre otros. Por tanto, el proyecto Caño Sur se desarrolla a partir de una unidad funcional (maquinaria pesada) de la cual hace parte la tubería importada y que hace posible la explotación de crudo.

Expresó que por la naturaleza de la infraestructura que se requiere para explotar petróleo, no es posible importar una “máquina” entendida como unos elementos totalmente ensamblados, listos para ser utilizados, pues en realidad las máquinas que se utilizan son verdaderas instalaciones con un alto grado de complejidad e interconexión de todas sus partes, todas estructuradas para desarrollar la operación.

Teniendo en cuenta que no existe una definición legal de “maquinaria pesada” estimó que debe partirse de la definición legal de industrias básicas y entender la expresión “maquinaria pesada” en su sentido obvio y natural, esto es, como cualquier tipo de maquinaria o componentes de una unidad funcional que se requiera para llevar a cabo la operación o el objeto de la compañía.

Dijo que el hecho de que la compañía importara una pieza del equipo, no quiere decir que se trata de un repuesto o parte accesorio, pues puede estar destinada a conformar una unidad funcional, como ocurre en este caso.

Especificó que la tubería se contabiliza en principio en la cuenta contable PUC 5897- Costos y gastos por distribuir en la que se registran todas las adquisiciones para los proyectos y luego, se capitalizan al entrar a formar parte del activo, en el momento en que se asignan al proyecto que corresponda.

Desconocimiento del principio de favorabilidad y equidad. Diferencia en cambio causada en inversiones permanentes

Sostuvo que con la entrada en vigencia de la Ley 1739 del 23 de diciembre de 2014, que eliminó la diferencia en cambio para las inversiones en sociedades extranjeras, se generó un problema de interpretación en cuanto a su aplicación en el tiempo, en concordancia con el principio de favorabilidad en materia tributaria introducido por la Ley 1607 de 2012. Ese problema consistía en determinar si en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2014 se podía aplicar esta norma por resultar más favorable en la determinación del tributo, dado que en ese momento la norma ya estaba vigente y la reexpresión se hace el 31 de diciembre.

En observancia de lo anterior, solicitó que se detraiga de la base gravable la suma de \$2.946.535.451.501 que corresponde a la diferencia en cambio por inversiones permanentes ya que a su juicio en 2014 no debía reconocer como ingreso la diferencia en cambio generada en ese año gravable.

Desconocimiento del artículo 647 del E.T. Sanción por inexactitud

Afirmó que no distorsionó la realidad jurídica ni fáctica de las operaciones que dieron lugar al impuesto sobre la renta y la actora atendió todos los requerimientos de información elevados por la DIAN. Precisó que la liquidación del impuesto atendió a una interpretación razonable de las normas aplicables según la realidad económica de cada una de las operaciones.



Solicitó que en caso de que no se acceda a sus pretensiones, debe considerarse que existe una diferencia de criterios entre las partes, en lugar de una omisión fraudulenta y mal intencionada por parte de Ecopetrol.

Violación del principio de justicia y necesidad de la prueba en materia tributaria

Consideró que la autoridad tributaria transgredió los principios de justicia, equidad y progresividad al rechazar costos, deducciones y beneficios tributarios a los que la demandante tenía derecho.

La actuación de la DIAN atenta contra el principio de espíritu de justicia

Expresó que la administración no aplicó el espíritu de justicia a que se refiere el artículo 683 del Estatuto Tributario, toda vez que impuso una sanción presumiendo la mala fe de la actora y pretende asignarle unas consecuencias que ni la norma contempla. Además, la entidad demandada ignoró los argumentos técnicos y legales que soportan el tratamiento dado al impuesto en discusión, lo que indica que aspira a que Ecopetrol coadyuve con las cargas públicas de manera excesiva e infundada.

Violación del artículo 742 del E.T.

Planteó que la decisión de la accionada desconoció los planteamientos y respuestas dadas por la accionante, así como la información técnica que sustenta las operaciones y registros contables de la compañía. En consecuencia, el fisco incurrió en falsa motivación de los actos acusados al insistir en hechos que no están demostrados y asignar consecuencias legales infundas, no previstas en la ley.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁸:

En cuanto a los **gastos por contribución a la USO** refirió que no puede confundirse el costo que puede tener el acuerdo realizado con un sindicato respecto de las condiciones del trabajador individualmente considerado, con las prerrogativas concedidas a terceras personas por virtud de esa negociación. Dijo que Ecopetrol otorgó beneficios a un grupo de trabajadores y no a todo el conglomerado de empleados.

Consideró que el trabajador sindicalizado es quien debe proveer a los gastos de la asociación sindical a la que pertenece, y no por ello el patrono puede deducir esos gastos de renta, cuando éste decidió de manera libre y espontánea acceder al pago de un derecho o a proveer a la asociación sindical de recursos o beneficios.

Aseguró que los aportes al sindicato no son deducibles del impuesto sobre la renta, pero en caso de serlo, los soportes de los gastos no están soportados en prueba idónea, como es el caso de los pagos por concepto de transporte a la USO y el auxilio a los extrabajadores a los que no se les practicó la correspondiente retención en la fuente. Resaltó que el pago a FUNTRAENERGETICA no surgió de la Convención Colectiva.

⁸ Índice 2 del SAMAI. Documento "ED_C01_07ContestacionDeLaDemanda(.pdf)".



De la **deducción solicitada por impuestos pagados**, cuestionó que el artículo 116 del Estatuto Tributario otorgue un tratamiento fiscal distinto al definido en el artículo 115 *ibidem* pues estimó que son normas complementarias y este último, establece algunas restricciones para los impuestos que pueden ser deducibles. Por ello, sólo es deducible aquel impuesto expresamente señalado en la norma y que tenga relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Puntualizó que sólo procede el 50% del GMF efectivamente pagado, que corresponda al año gravable en el que se solicita y que esté debidamente certificado por el agente retenedor y en cuanto a los demás impuestos discutidos, planteó que no hacen parte de los impuestos que la norma estableció como deducibles de renta y no es posible establecer la relación de causalidad con la actividad productora de renta de la contribuyente.

Respecto a la **amortización por inversiones petrolíferas en el Campo Cusiana Buenos Aires 2011**, observó que el desconocimiento se fundó en la falta de pruebas que demuestren claramente la ocurrencia del hecho económico y su relación de causalidad con la renta del año 2014 de Ecopetrol.

Indicó que los soportes allegados por concepto de “*allocation*” no se pueden asociar al respectivo costo y dado que la actora no logró acreditar conforme al artículo 771-2 del Estatuto Tributario la ejecución real y material de la capitalización que dio origen al costo en el año 2014.

Advirtió que la certificación suscrita por el revisor fiscal y que la compañía pretende hacer valer a su favor no establece en qué porcentaje participa Ecopetrol en la distribución de cargos indirectos de la cuenta conjunta de operación del Campo Cusiana; los conceptos que certifica corresponden a los proyectos Buenos Aires Z-43, Buenos Aires H-41 y Buenos Aires XA-30, pero en ningún caso se refiere al Campo Cusiana objeto de controversia; la certificación versa sobre las vigencias 2011 y 2012 y por tanto, no corresponde al periodo en discusión; no ofrece explicación o evidencia de la participación de Ecopetrol en cuanto a los cargos indirectos denominados facturación, nómina, “*accruals*”, ajustes y gastos reembolsables a empleados.

Destacó que incluso la auditoría que contrató el asociado concluyó que la actora no llevaba un registro adecuado de estas operaciones lo que podía restarle eficacia al valor probatorio de las respuestas que entregó al fisco.

En lo que alude al **descuento tributario correspondiente al IVA generado en la importación de “*tubería casing*” o “*tubin*” de la partida arancelaria 7304190000**, señaló que no corresponde a lo dispuesto en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario, ya que a simple vista se observa que lo importado no puede calificarse como maquinaria ni mucho menos maquinaria pesada.

Comentó que no es la importación de cualquier bien la que otorga el derecho al descuento, sino la maquinaria pesada destinada a la industria básica, de modo que si lo que se importa son tubos o no se prueba que el bien importado es maquinaria pesada para la industria básica, no puede tomarse el descuento establecido en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario.

Apreció que en la contabilidad de la sociedad demandante se evidencia que la importación se registró como un gasto y no como el costo de adquisición de un activo, es decir como un activo fijo, lo que resta credibilidad al dicho de la demandante.



En cuanto a la **diferencia en cambio** expresó que a la administración tributaria no le es dable pronunciarse sobre asuntos que no fueron planteados en el requerimiento especial ni involucrar valores que no fueron verificados o glosados. Por tanto, solicitó que no se emitiera un pronunciamiento sobre el particular.

Así, estimó que debido a las inconsistencias que la autoridad tributaria encontró en el denuncia rentístico de la demandante, procede la imposición de la sanción por inexactitud.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así⁹:

Deducción por pagos sindicales

Del material probatorio que obra en el expediente concluyó que está demostrado que Ecopetrol asumió obligaciones económicas por valor de \$16.889.151.722 con los sindicatos USO y ASPEC, que están taxativamente referidas en la Convención Colectiva 2014-2018 y Actas de Acuerdo, los cuales constituyen el marco regulatorio entre las partes, por lo que son de obligatorio cumplimiento.

Advirtió que, conforme a la jurisprudencia, las erogaciones en que se incurre en cumplimiento de los acuerdos colectivos son de obligatorio cumplimiento para el empleador, razón por la cual son deducibles como gasto sin entrar a calificar su conveniencia (sentencia 25183 del 9 de junio de 2022, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

Lo anterior, aunado a lo establecido en sentencia de unificación 2020CE-SUJ-4-005 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, conllevó a que el pago por la obligación pactada con sus trabajadores satisfaga los presupuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues se dio en el desarrollo de las negociaciones y acuerdos laborales (colectivos o individuales) que se efectuaron para que los empleados continuaran ejecutando sus labores.

Adicionalmente, precisó que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 23 y 369 del Estatuto Tributario, la actora no estaba en la obligación de practicar retención en la fuente sobre los pagos realizados a la USO y a ASPEC, por tratarse de entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta. Cosa diferente sucede con los pagos a personas naturales por concepto de alimentación que sí estaban sujetos a retención en la fuente, situación que no se demostró, por lo que mantuvo su rechazo.

Destacó que respecto de la suma de \$3.988.048.304 la demandante no probó por qué conceptos se causó, por lo que no es posible definir si los otros pagos de la cuenta 510304 tienen relación de causalidad o no con la actividad productora de renta de la compañía. Por lo tanto, accedió parcialmente al cargo.

⁹ Índice 2 del SAMAI. Documento “ED_C01_CD02Folio191ActuacionesDePrimeraInstancia(.zip)”, Documento “SENTENCIA 1RA INSTANCIA”.



Amortización inversión petrolífera

Explicó que el Contrato de Asociación suscrito entre Ecopetrol y Tritón Colombia el 9 de junio de 1988 no especifica lo relacionado con el proyecto Cusiana – Buenos Aires 2011, lo que imposibilita establecer con claridad los porcentajes de cada asociado en ese proyecto en particular.

Detalló los certificados emitidos por el apoderado general para efectos de impuestos y por el contador de Equión y concluyó que no es posible establecer con certeza los costos indirectos reportados a Ecopetrol por el proyecto Cusiana – Buenos Aires 2011 para la vigencia 2014, pues el certificado del socio operador alude a Buenos Aires Z-43, Buenos Aires H-41 y Buenos Aires XA30, sin que sea claro el porcentaje que se debe asumir en cada proyecto.

Añadió que según la jurisprudencia, el certificado del contador o revisor fiscal no puede sustentar la totalidad de las operaciones que en la contabilidad no aparecen acreditados con los respectivos soportes contables. Esto por cuanto su función es llevar al juez al convencimiento de la realidad de la situación financiera de la empresa, por lo que debe ser completo, detallado y coherente, no simplemente versar sobre afirmaciones respecto de los registros contables (sentencia 19456 del 13 de octubre de 2016, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

Estimó que los citados certificados no contienen el nivel de detalle necesario y apreció que era a la actora a quien le correspondía probar la realidad de los hechos registrados en su denuncia privado. Negó el cargo.

Impuestos descontables

Precisó que del artículo 115 del Estatuto Tributario se desprende que en principio son deducibles del impuesto sobre la renta el 100% del impuesto predial y del impuesto de industria y comercio pagados, siempre que se demuestre la relación de causalidad con la actividad generadora de renta, y del 50% del GMF debidamente certificado. Sin embargo, la jurisprudencia señaló que ello no implica que sean los únicos tributos deducibles, sino que para su procedencia se deben cumplir los requisitos del artículo 107 *ibidem* (sentencia 18488 del 21 de noviembre de 2012, C.P. Carmen Teresa Ortiz Rodríguez, entre otras).

Explicó que el artículo 116 del Estatuto Tributario regula una situación particular para las entidades descentralizadas, las cuales pueden deducirse los impuestos, contribuciones y regalías pagadas, siempre que satisfagan los presupuestos de las demás normas tributarias, incluso las limitantes del artículo 115 del mismo ordenamiento.

Sostuvo que la sociedad demandante no aportó prueba sumaria del cumplimiento de los requisitos de necesidad y causalidad de los tributos pagados lo que impidió la verificación de los presupuestos para su deducción. Así mismo, dejó claro que a la actora sólo le estaba permitido deducir el 50% del GMF certificado, no el 100%.

Puntualizó que la argumentación de la demandante no desvirtuó la modificación efectuada por el fisco, ni existe el material probatorio para hacer un estudio frente a las exigencias del artículo 107 del Estatuto Tributario. No prosperó el cargo.



Descuento de IVA maquinaria pesada

Indicó que conforme al artículo 258-2 del Estatuto Tributario el IVA pagado en la importación de maquinaria pesada, sin importar la modalidad empleada para el efecto, es susceptible de ser descontado del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable en el que se haya efectuado el pago, siempre que el activo se destine a industrias básicas como es la de hidrocarburos.

Dijo que la norma no definió que se entiende por “maquinaria”, por lo que se debe acudir a la definición dada por el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

Comentó que las partes coinciden en que la tubería importada hizo parte del activo fijo o unidad funcional necesaria para el desarrollo del proyecto Caño Sur, que consistía en producir 64 millones de barriles de reservas por medio de la perforación de 263 pozos y la construcción de troncales de fluidos.

Precisó que si bien un tubo individualmente considerado no es una maquinaria pesada, este hace parte de un mecanismo funcional que en conjunto permite el desarrollo de la actividad productiva, de modo que hace parte de los bienes que por destinación tiene la misma naturaleza del activo al que se ensambla, pues garantiza la correcta extracción de hidrocarburos. Accedió al cargo.

Diferencia en cambio

Aclaró que la DIAN no modificó los ingresos declarados por la sociedad en su denuncia rentística, por lo que luego de la expedición del requerimiento especial, el contribuyente sólo puede corregir los hechos planteados por el fisco en desarrollo del proceso de determinación oficial. Destacó que la actora no podía solicitar la corrección de su declaración privada en este momento procesal si omitió seguir el trámite indicado en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario. Negó el cargo.

Sanción por inexactitud

Explicó que para la procedencia de las deducciones registradas por la sociedad, la norma es clara en definir los presupuestos para ese fin, por lo que consideró que no era posible considerar que existió una diferencia de criterios. Así, mantuvo la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados, la cual reliquidó en atención a los cargos que prosperaron.

Condena en costas

No condenó en costas y agencias en derecho al no encontrar probada su causación dentro del expediente.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹⁰:

¹⁰ Índice 2 del SAMAI. Documento “ED_C01_CD02Folio191ActuacionesDePrimeraInstancia(.zip)”, Documento “RECURSO APELACIÓN ECOPETROL”, Documento “Recurso de apelación Renta 2014 25000233700020190033100.pdf”.



Aplicación indebida del artículo 107 del E.T. Deducción pagos sindicato USO

Explicó que el Tribunal rechazó la suma de \$3.988.048.304 correspondientes a pagos efectuados al sindicato USO en observancia de lo consignado en la convención colectiva de trabajo, sin tener en cuenta que el fisco únicamente solicitó información de 12 de los 168 registros consignados en la cuenta 5103040100, como una muestra representativa de los pagos.

Aseguró que en el expediente están acreditados la totalidad de los pagos realizados a la USO y a los demás sindicatos conforme a lo pactado en la convención colectiva de trabajo, los cuales cumplen los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad.

Aplicación indebida de los artículos 115 y 116 del E.T. Deducción por impuestos pagados

Dijo que en la demanda sí indicó que las deducciones por pago de impuestos cumplieron los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, así como los del 115 del mismo ordenamiento. En efecto, el escrito de demanda se centró en dos ejes, que los impuestos pagados (diferentes a ICA y predial) cumplen lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario y que a la deducción por impuestos pagados en este caso no le aplica los límites del artículo 115 *ibidem* por tratarse de una entidad descentralizada, pues aplica el artículo 116 del mismo ordenamiento, norma especial y posterior, vigente para el año gravable 2014.

Consideró que toda vez que para la época en que se surtió el proceso de fiscalización e incluso para la interposición de la demanda aún no existía la sentencia de unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020. (C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez) no es aplicable a este caso. Destacó que estos pagos son propios y necesarios para el desarrollo del objeto social ya que sin ellos no se podría desarrollar la actividad, que existe una relación directa entre las expensas y la actividad generadora de renta y que son proporcionales pues su cuantía es razonable frente a los ingresos de la compañía.

Aplicación indebida del artículo 771-2 del E.T. Costos de amortización petrolífera

Alegó que el Tribunal no valoró la totalidad de las pruebas que aportó la accionante en sede administrativa y judicial, por lo que solicitó que se haga un estudio de los argumentos presentados por Ecopetrol y que conforme a las reglas de la sana crítica valore el acervo probatorio arrimado al expediente, que demuestra la procedibilidad de estos costos.

Señaló que el costo en discusión corresponde a los costos y gastos imputados que hacen parte del costo histórico del activo denominado Campo Cusiana Buenos Aires 2011, que se desagrega así: “allocation” de \$6.155.524.808,43 más otros conceptos \$140.309.840.378,25, para un total de \$146.465.365.186,68.

Detalló que ese valor se capitalizó el 31 de diciembre de 2011 y se amortizaría en 5 años. Así, en 2014 Ecopetrol imputó un costo por amortización de inversiones petrolíferas por la suma de \$29.292.958.454.

Puntualizó que el Campo Cusiana es un contrato de asociación en el que la demandante no actuó como socio operador, por lo que las facturas que soportan los costos fueron emitidas a nombre de Equión (el socio operador), quien incurre en costos



y gastos por cuenta de los demás socios, y luego les reporta para que imputen la parte que a cada uno le corresponde.

Planteó que dado el volumen de las inversiones que se realizaron en el Contrato Tauramena del que hace parte el Campo Cusiana, el socio operador procesó alrededor de 3.000 facturas al mes, por lo que la DIAN solicitó una muestra con el fin de establecer cómo funcionaba el procedimiento de “allocation”. Aseguró que el “allocation” es un procedimiento de asignación de costos de reconocido valor técnico en materia contable, y que exigir como tarifa legal que los costos estén soportados en facturas que sumadas den el valor del costo, resulta violatorio del debido proceso.

Alegó que el Tribunal no analizó el Contrato de Asociación Tauramena, documentos de Excel titulados “Cargos Gross” y “Distribución de facturas 2011”, certificados suscritos por el contador y el representante legal de Equión, un informe de auditoría, una presentación de Power Point que explica paso a paso el proceso de “allocation” y la muestra de facturas que entregó Ecopetrol por solicitud de la DIAN.

Aplicación indebida del artículo 647 del E.T.

Indicó que no se dieron los elementos de tipo sancionatorio para la imposición de la sanción por inexactitud, que las cifras declaradas son exactas y completas, no existió ánimo defraudatorio y en todo caso, se presentó una diferencia de criterios entre las partes que la exime de su imposición.

Advirtió que no incluyó costos, descuentos o deducciones inexistentes en su denuncia rentístico ni suministró datos falsos, incompletos, equivocados o desfigurados, pues sus cifras fueron auditadas y deben cumplir con rigurosos estándares, por tratarse de una entidad listada en la bolsa de Nueva York.

Manifestó que la diferencia de criterios entre las partes es evidente, pues la actora se sustentó en abundante precedente jurisprudencial y en un estudio juicioso de las normas que rigen la materia.

Por su parte, la **DIAN** expuso los siguientes cargos de apelación¹¹:

Desconocimiento del precedente jurisprudencial. Improcedencia de los pagos a asociaciones sindicales

Sustentó que al reconocer los pagos que Ecopetrol realizó a los sindicatos, el *a quo* desconoció el precedente jurisprudencial existente para el momento en que la actora presentó su denuncia rentístico y a la fecha de expedición de los actos enjuiciados. Lo anterior por cuanto en sentencia 16286 del 1 de octubre de 2009 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) esta Corporación señaló que no todos los pagos efectuados en virtud de convenciones o pactos colectivos cumplían los requisitos de necesidad y causalidad, pues no contribuyen a la generación de renta y en la medida en que las funciones de las asociaciones sindicales no tienen relación con la actividad productora de las empresas.

Observó que pese a que el Tribunal fundó su decisión en la sentencia de unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020. (C.P. Julio Roberto Piza

¹¹ Índice 2 del SAMAI. Documento “ED_C01_CD02Folio191ActuacionesDePrimeraInstancia(.zip)”, Documento “RECURSO APELACIÓN Y PODER DIAN”, Documento “RECURSO DE APELACION 2019-00331 ECOPETROL .pdf”.



Rodríguez), desconoció este precedente, pues no evaluó la necesidad de los pagos, ni tuvo en cuenta que la carga probatoria recaía en la contribuyente, simplemente aceptó su procedencia por provenir de una convención colectiva.

Afirmó que la erogación por concepto de **transporte, gastos de movilización y gastos generales de logística** en etapa de arreglo directo contenidos en la cuenta de cobro 001-2014 de la Asociación Sindical de Profesionales de Ecopetrol S.A. del 15 de julio de 2014 no cumple con los requisitos de necesidad y causalidad porque no es una erogación que afecte los contratos de trabajo de sus empleados, sino que constituye un acuerdo preparatorio para las conversaciones sindicales.

En cuanto al pago de **dotación a 16 trabajadores miembros del comité ejecutivo de FUNDRAENERGÉTICA**, sostuvo que no corresponde a la dotación establecida en los artículos 230 y siguientes del Código Sustantivo de Trabajo ni la establecida en el Capítulo X párrafo 3 de la aludida convención colectiva, por lo que incumple los requisitos de causalidad y necesidad, sin que la actora haya probado lo contrario.

Del **aporte para la construcción de la Sede Nuevo Bosque**, expresó que es una erogación que no tiene relación de causalidad ni es necesaria para la actividad productiva de la actora, pues no involucra los contratos laborales. No está demostrado como bajo una óptica de mercado pueda contribuir al desarrollo, conservación o mejoramiento de la actividad productora de renta.

Manifestó que el pago del **aporte establecido en el artículo 10 del Capítulo II de la convención** carece de soporte.

Respecto de los pagos **según acta del 17 de diciembre y acuerdo de temporalidad del 10 de junio de 2014**, por concepto de auxilios a los extrabajadores con el fin de resolver el conflicto colectivo 2002 – 2004 por la desvinculación de 17 personas, cambio de modalidad contractual de empleados temporales y pago de bonificación a quienes no se les cambió la modalidad, refirió que no cumplen con los requisitos de necesidad y relación de causalidad.

Inobservancia del artículo 258-2 del E.T. Indevida valoración probatoria. No procede el descuento tributario por la importación de tubería

Mencionó que el bien respecto del cual la demandante solicitó el descuento tributario corresponde a la tubería “*casing*” o “*tubin*” de la subpartida arancelaria 7304190000, destinada a ensamblar una serie de activos fijos para llevar a cabo el proceso de perforación de pozos.

Resaltó que dicha tubería no cumple con el requisito de ser maquinaria pesada como lo exige el artículo 258-2 del Estatuto Tributario, por lo que el IVA pagado en su importación no puede ser objeto de descuento en el impuesto sobre la renta de la contribuyente. Consideró que por tratarse de un descuento tributario su aplicación es taxativa y restrictiva, no puede aplicarse de forma analógica o extensiva.

Aseveró que el Tribunal interpretó de forma errónea el artículo 258-2 del Estatuto Tributario, ya que este dispone que el beneficio opera por la importación de maquinaria pesada, sin que incluya piezas, partes o repuestos de ésta. Especificó que la tubería



importada no se acompasa con la definición de “*maquinaria pesada*” dada por la Real Academia de la Lengua Española¹².

La sanción por inexactitud es procedente

Puntualizó que teniendo en cuenta que la accionante incluyó en su declaración privada deducciones y descuentos improcedentes que implicaron que declarara un saldo a pagar menor, incurrió en inexactitud sancionable, por lo que debe mantenerse la sanción impuesta en los actos enjuiciados. Planteó una inexistencia de una diferencia de criterios entre las partes, pues se trató del desconocimiento del derecho aplicable por parte de la contribuyente.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

Las partes guardaron silencio durante la oportunidad prevista en el numeral 4º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021. Y, dado que no se decretaron pruebas en segunda instancia, en concordancia con el numeral 5 de la citada norma, no se corrió traslado para alegar.

El **Ministerio Público** no emitió concepto durante la oportunidad prevista en el numeral 6 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes, le corresponde a la Sala determinar i) si los pagos a asociaciones sindicales cumplen los requisitos para que proceda su deducción, ii) si los impuestos pagados son deducibles en su totalidad a la luz del artículo 116 del Estatuto Tributario, iii) si está probado el costo de amortización relacionado con el Campo Cusiana – Buenos Aires 2011 determinado bajo el procedimiento denominado “*allocation*”, iv) si el IVA pagado en la importación de tubería da lugar al descuento tributario establecido en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario y, v) si la sanción por inexactitud impuesta se ajustó a derecho.

Para resolver el presente caso, la Sala acogerá en lo pertinente los presupuestos esgrimidos en sentencia del 31 de agosto de 2023, en la que decidió una controversia entre las mismas partes respecto del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE año gravable 2014, por versar sobre los mismos hechos que aquí se discuten¹³.

De las deducciones por pagos a asociaciones sindicales (\$20.877.200.026)

La demandante registró en su denuncia privado la suma de \$20.877.200.026 por concepto de gastos operacionales de administración, relacionados con pagos a la Unión Sindical Obrera de la Industria del Petróleo – en adelante USO –, a la Federación Unitaria de Trabajadores Minero Energéticos, Químicos y de industrias similares de Colombia – en adelante FUNTRAENERGETICA – y a la Asociación Sindical de Profesionales de Ecopetrol – en adelante ASPEC – emanados de la “*Convención Colectiva Julio 2014 – Junio 2018*” suscrita entre Ecopetrol S.A. y la USO el 11 de septiembre de 2014, en las Actas de Acuerdo ECOPETROL S.A. – USO – suscritas el 17 de diciembre de 2014 y el 26 de octubre de 2011, el Acta de Garantías -Negociación

¹² “*Maquinaria de grandes dimensiones y complejidad*”.

¹³ Exp. 27049, C.P. Milton Chaves García.



Colectiva- del 11 de julio de 2014, el Acta de Acuerdo del 5 de marzo de 2013, y el Acta de Acuerdo ECOPETROL – USO del 10 de junio de 2014.

Las partidas en discusión el Tribunal las desagregó de la siguiente manera:

Concepto	Valor rechazado
Gastos de movilización y logística en etapa de arreglo directo	\$33.400.000
Dotaciones FUNTRAENERGETICA	\$23.290.000
Transporte Junta Directiva ASPEC	\$587.909.087
Construcción Sede Nuevo Bosque	\$700.000.000
Artículo 10 de la Convención Colectiva 2014-2018	\$888.270.040
Indemnizaciones – Acta de Acuerdo del 17 de diciembre de 2014	\$1.334.280.792
Auxilio educativo – Acta de Acuerdo del 10 de junio de 2014	\$1.673.350.000
Auxilio ex trabajadores refinería de Cartagena	\$11.647.342.475
Pagos a representantes del sindicato	\$13.559.328
Otras contribuciones USO cuenta 5103040100	\$3.975.798.304

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, pues consideró que en su mayoría estos pagos cumplen los requisitos contemplados en el artículo 107 del Estatuto Tributario. No obstante, planteó que a los pagos a representantes sindicales por \$13.559.328 no se les practicó retención en la fuente y no cuentan con su correspondiente soporte, y que las Otras contribuciones a la USO por \$3.975.798.304 carecían de soporte, por lo que mantuvo el rechazo en la suma de \$3.989.357.632.

Frente a esa decisión la actora manifestó que la totalidad de los pagos que realizó a la USO están plenamente acreditados, cosa diferente es que a lo largo de la investigación la DIAN únicamente requirió los soportes de una muestra de ellos. Por su parte, el fisco alegó que este tipo de erogaciones no cumplen los supuestos exigidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario para su procedencia.

Sea lo primero indicar que el artículo 39 de la Constitución Política reconoció el derecho de asociación sindical, según el cual los trabajadores y empleadores tienen derecho a constituir sindicatos o asociaciones, sin intervención del Estado y le reconoce a los representantes sindicales el fuero y demás garantías necesarias para que cumplan su gestión.

El Código Sustantivo de Trabajo reguló también la asociación sindical en sus artículos 353 y siguientes, de lo que se destaca:

“ARTÍCULO 353. DERECHOS DE ASOCIACIÓN.

1. De acuerdo con el artículo 39 de la Constitución Política los empleadores y los trabajadores tienen el derecho de asociarse libremente en defensa de sus intereses, formando asociaciones profesionales o sindicatos; estos poseen el derecho de unirse o federarse entre sí.

2. Las asociaciones profesionales o sindicatos deben ajustarse en el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus deberes, a las normas de este título y están sometidos a la inspección y vigilancia del Gobierno, en cuanto concierne al orden público.



Los trabajadores y empleadores, sin autorización previa, tienen el derecho de constituir las organizaciones que estimen convenientes, así como el de afiliarse a éstas con la sola condición de observar los estatutos de las mismas.

[...]

ARTÍCULO 373. FUNCIONES EN GENERAL. Son funciones principales de todos los sindicatos:

1). *Estudiar las características de la respectiva profesión y los salarios, prestaciones, honorarios, sistemas de protección o de prevención de accidentes y demás condiciones de trabajo referentes a sus asociados para procurar su mejoramiento y su defensa.*

2). *Propulsar el acercamiento de {empleadores} y trabajadores sobre las bases de justicia, de mutuo respeto y de subordinación a la ley, y colaborar en el perfeccionamiento de los métodos peculiares de la respectiva actividad y en el incremento de la economía general.*

3). *Celebrar convenciones colectivas y contratos sindicales; garantizar su cumplimiento por parte de sus afiliados y ejercer los derechos y acciones que de ellos nazcan.*

4). *Asesorar a sus asociados en la defensa de los derechos emanados de un contrato de trabajo o de la actividad profesional correspondiente, y representarlos ante las autoridades administrativas, ante los {empleadores} y ante terceros.*

5). *Representar en juicio o ante cualesquiera autoridades u organismos los intereses económicos comunes o generales de los agremiados o de la profesión respectiva, y representar esos mismos intereses ante los {empleadores} y terceros en caso de conflictos colectivos que no hayan podido resolverse por arreglo directo, procurando la conciliación.*

6). *Promover la educación técnica y general de sus miembros;*

7). *Prestar socorro a sus afiliados en caso de desocupación, enfermedad, invalidez o calamidad;*

8). *Promover la creación y fomentar el desarrollo de cooperativas, cajas de ahorros, préstamos y auxilios mutuos, escuelas, bibliotecas, institutos técnicos o de habilitación profesional, oficinas de colocación, hospitales, campos de experimentación o de deportes y demás organismos adecuados a los fines profesionales, culturales, de solidaridad y previsión contemplados en los estatutos;*

9). *Servir de intermediarios para la adquisición y distribución entre sus afiliados de artículos de consumo, materias primas y elementos de trabajo a precio de costo; y*

10). *Adquirir a cualquier título y poseer los bienes inmuebles y muebles que requieran para el ejercicio de sus actividades.* (Subraya la Sala)

Respecto de la convención colectiva, esta tiene sustento normativo en el artículo 55 de la Constitución Política que prevé que el Estado debe promover la concertación y los demás medios para la solución de los conflictos colectivos de trabajo.

De otra parte, los artículos 467 y 468 del Código Sustantivo del Trabajo definen las convenciones colectivas de trabajo y su contenido:



“ARTICULO 467. Definición. Convención colectiva de trabajo es la que se celebra entre uno o varios [empleadores] o asociaciones patronales, por una parte, y uno o varios sindicatos o federaciones sindicales de trabajadores, por la otra, para fijar las condiciones que regirán los contratos de trabajo durante su vigencia.

ARTÍCULO 468. Contenido. Además de las estipulaciones que las partes acuerden en relación con las condiciones generales de trabajo, en la convención colectiva se indicarán la empresa o establecimiento, industria y oficios que comprenda, el lugar o lugares donde ha de regir la fecha en que entrará en vigor, el plazo de duración y las causas y modalidades de su prórroga, su desahucio o denuncia y la responsabilidad que su incumplimiento entrañe.”

La Corte Constitucional en sentencia C-009 de 1994 que declaró la exequibilidad del artículo 467 del Código Sustantivo del Trabajo, dijo¹⁴:

“El elemento normativo de la convención se traduce en una serie de disposiciones, con vocación de permanencia en el tiempo, instituidas para regular las relaciones de trabajo individual en la empresa; en virtud de dichas disposiciones se establecen anticipadamente y en forma abstracta las estipulaciones que regirán las condiciones individuales para la prestación de los servicios, esto es, los contratos individuales de trabajo. Las cláusulas convencionales de tipo normativo constituyen derecho objetivo, se incorporan al contenido mismo de los contratos de trabajo y, en tal virtud, contienen las obligaciones concretas del patrono frente a cada uno de los trabajadores, como también, las obligaciones que de modo general adquiere el patrono frente a la generalidad de los trabajadores, vgr., las que fijan la jornada de trabajo, los descansos, los salarios, prestaciones sociales, el régimen disciplinario, o las que establecen servicios comunes para todos los trabajadores en el campo de la seguridad social, cultural o recreacional.

Se distingue igualmente en la convención colectiva, por la doctrina y la jurisprudencia, el denominado elemento obligatorio o aspecto obligacional, que está conformado por aquellas cláusulas que señalan deberes u obligaciones recíprocos de las partes, destinadas a asegurar la efectividad de las normas convencionales, como son, por ejemplo, las cláusulas que establecen las comisiones o tribunales de conciliación y arbitraje, las que fijan sanciones por la violación de las estipulaciones que constituyen la parte normativa, o las que establecen mecanismos para garantizar la libertad sindical.

Finalmente se destacan en la convención, las regulaciones de orden económico, que atañen a las cargas económicas que para la empresa representan las diferentes estipulaciones de la convención, frente a los trabajadores en particular o ante la organización sindical.” (Subraya la Sala)

Ahora bien, el artículo 107 del Estatuto Tributario establece que son deducibles las expensas realizadas durante el periodo gravable siempre que cumplan tres requisitos a saber: i) que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta, ii) que sean necesarias y iii) que sean proporcionadas. Estas dos últimas exigencias deberán determinarse con criterio comercial y atendiendo a las que normalmente se acostumbra en cada actividad. Así mismo, se deberán ajustar a las limitantes fijadas en los artículos siguientes del Estatuto Tributario.

Recientemente, la Sala unificó su jurisprudencia respecto del alcance de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario y estableció las siguientes reglas de decisión¹⁵:

¹⁴ M.P. Antonio Barrera Carbonell.

¹⁵ Sentencia del 26 de noviembre de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 2020CE-SUJ-4-005 (21329), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



“1. 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. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.

2. Las expensas necesarias son aquellas 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. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con 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. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros.

3. La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta.

4. 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.”

La Sala precisa que la sentencia de unificación traída a colación es aplicable al caso concreto, aun cuando haya sido proferida con posterioridad a la expedición de los actos objeto de control, debido a que el asunto se encuentra en discusión. Por tanto, estima que el Tribunal no trasgredió los principios de seguridad jurídica y confianza legítima al dar aplicación a las reglas de decisión determinadas en ella.

En el caso bajo estudio, la entidad demanda mediante el Requerimiento Ordinario 312382015000 del 5 de octubre de 2015 solicitó entre otra información, la conciliación entre las cifras contables y fiscales del denunciado rentístico del año gravable 2014¹⁶. El 13 de noviembre del 2015 la demandante aportó la información solicitada, y allí se evidencia que en la cuenta contable 5103040100-Gastos de administración Contribuciones USO registró un saldo de \$20.877.200.026 que declaró en el renglón 52 de su declaración del impuesto sobre la renta¹⁷.

En visita del 22 de julio de 2016, la DIAN solicitó el auxiliar detallado de esa cuenta, información que Ecopetrol entregó contenida en un CD, en el cual se observa que el saldo de la cuenta corresponde al informado anteriormente¹⁸.

La administración profirió el Requerimiento Ordinario 312382016001085 del 15 de noviembre de 2016, en el que le solicitó a la actora la siguiente información¹⁹:

¹⁶ Folios 17 a 18 vto. del c.a.1.

¹⁷ Folios 22 a 23 y 55 vto. del c.a.1.

¹⁸ Folios 84 a 85 del c.a.1. y CD visible a folio 139 del c.a.1.

¹⁹ Folios 156 a 159 vto. del c.a.1.

**“2. Copia de los siguientes soportes-Contribuciones USO-Cuenta 5103040100**

Soc.	Lib.mayor	Fecha doc.	Nº doc.	Importe en ML	Clave ref.1	Clave referencia 3
ECP	5103040100	14.02.2014	1900002728	654.664	30348534	TRIVINO MARTHA CECIL
ECP	5103040100	14.02.2014	1900002767	654.664	24706100	CANDIA ALCALA MARIA
ECP	5103040100	27.11.2014	5000448311	5.390.000	132680831	GUTIERREZ DURAN ISID
ECP	5103040100	22.12.2014	5000489582	6.860.000	132680831	GUTIERREZ DURAN ISID
ECP	5103040100	15.07.2014	1900012768	33.400.000	900721938	ASOCIACION SINDICAL
ECP	5103040100	11.02.2014	1900002097	23.290.000	830090192	FUNTRAENERGETICA
ECP	5103040100	04.10.2014	1900018881	587.909.087	800217208	UNION SINDICAL OBRER
ECP	5103040100	16.12.2014	1900025728	700.000.000	800217208	UNION SINDICAL OBRER
ECP	5103040100	30.09.2014	1900018233	888.270.040	800217208	UNION SINDICAL OBRER
ECP	5103040100	30.12.2014	1900026139	1.334.280.792	800217208	UNION SINDICAL OBRER
ECP	5103040100	06.08.2014	1900014667	1.673.350.000	800217208	UNION SINDICAL OBRER
ECP	5103040100	09.12.2014	1900024239	11.647.342.475	800217208	UNION SINDICAL OBRER

Ecopetrol aportó la información solicitada mediante escrito radicado el 5 de diciembre de 2016, contenida en un CD²⁰.

De acuerdo con lo anterior, la Sala procede a analizar el material probatorio relacionado con cada una de las erogaciones y luego procederá a verificar el cumplimiento de los requisitos para su procedencia.

a) Transporte en la etapa de arreglo directo (\$33.400.000):

Se encuentra en el expediente el Acta de Garantías -Negociación Colectiva- suscrita el 11 de julio de 2014 entre Ecopetrol y ASPEC, con el propósito de tratar y definir las garantías de la representación sindical durante el proceso único de negociación y acorde con lo establecido en el acta suscrita el 3 de julio de esa anualidad, la cual contiene los siguientes acuerdos²¹:

“3. TRANSPORTE EN LA ETAPA DE ARREGLO DIRECTO

La empresa suministrará durante la etapa de arreglo directo para gastos de transporte en actividades relacionadas con la negociación en la ciudad de Bogotá, una partida de catorce millones cuatrocientos mil pesos m/cte (\$14.400.000,00) durante los 20 días de etapa de arreglo directo, en caso de prórroga, Ecopetrol S.A. otorgará la misma partida proporcional al tiempo que dure la citada prórroga.

[...]

Igualmente, para que ASPEC cubra gastos de movilización durante el proceso de negociación, Ecopetrol S.A. entregará al sindicato un auxilio de catorce millones de pesos m/cte (\$14.000.000,00) durante los veinte (20) días de etapa de arreglo directo y proporcional en caso de prórroga.

Para los demás gastos generales de logística y que no estén contemplados, la Empresa entregará al sindicato un auxilio durante los veinte (20) días de la etapa de arreglo directo de cinco millones de pesos (\$5.000.000,00); en caso de prórroga, Ecopetrol S.A. otorgará la misma partida proporcional al tiempo que dure la citada prórroga.

²⁰ Folios 161 a 162 del c.a.1. y CD visible a folio 163 del c.a.1.

²¹ Folios 816 a 817 del c.a.5.



Estas sumas serán entregadas dentro de los cinco (5) días después del inicio de etapa de arreglo directo o de la prórroga, según sea el caso.”

De igual forma la demandante aportó la Cuenta de Cobro ASPEC-CTA-COBRO-001-2014 del 15 de julio de 2014 emitida por ASPEC a Ecopetrol, por concepto de acta de garantías de la negociación colectiva de trabajo año 2014, que asciende a \$33.400.000, discriminados de la siguiente manera: transporte en la etapa de arreglo directo por \$14.400.000, gastos de movilización de \$14.000.000 y gastos generales de logística por la suma de \$5.000.000²².

b) Dotación a los 16 trabajadores de Ecopetrol miembros del Comité Ejecutivo de FUNTRAENERGETICA (\$23.290.000):

En el artículo 81, parágrafo 3 de la “Convención Colectiva Julio 2014 – Junio 2018” suscrita entre Ecopetrol y la USO el 11 de septiembre de 2014, se estableció²³:

“Parágrafo 3. *Ecopetrol S.A. suministrará a los trabajadores dotación (overoles, uniformes y zapatos) y elementos de protección personal cada vez que requieran, de conformidad con los estándares de seguridad y salud en el trabajo, para protegerlos de los riesgos a los que se exponen en cada uno de sus oficios, así: [...]”* (Resaltado propio del texto)

Consta en el expediente el Acta de Acuerdo suscrita el 26 de octubre de 2011 entre la accionante y la USO, cuyo objeto fue²⁴:

“1. En relación con la entrega de la dotación a los dirigentes sindicales miembros de la Junta Directiva Nacional de la USO, de la CUT Nacional y Fruntraenergetica, (Que tengan derecho a ella por ser trabajadores de ECOPETROL), y habida cuenta que por la facilidad en el trámite administrativo respectivo y de la Organización Sindical, esta entrega se realizará, anualmente, mediante el pago de una partida única al Sindicato equivalente al valor de las dotaciones que se suministran a los trabajadores de Ecopetrol Bogotá, previa presentación de el (sic) listado de Dirigentes y de la cuenta de cobro de la USO a la Unidad de Relaciones Sindicales o la dependencia que haga sus veces.

2. Cada entrega anual como dotación a cada dirigente sindical de la Junta Directiva Nacional de la USO, de la CUT Nacional y Funtraenergetica, (Que tengan derecho a ella por ser trabajadores de ECOPETROL), se compone de una (1) gabardina y cuatro (4) vestidos de paño, de buena calidad, o su equivalente en dinero, en todos los casos se hará una cotización anual de mercado teniendo en cuenta la calidad y precio, tomado como referencia los proveedores de Ecopetrol S.A.

[...]

4. En atención a que cada entrega anual como dotación a cada dirigente sindical de la Junta Directiva Nacional de la USO se compone de una (1) gabardina y cuatro (4) vestidos de paño, corresponde entregar a la Organización Sindical una partida que equivalga a veinte (20) gabardinas y dieciséis (16) vestidos de paño.

[...]

²² Folio 166 del c.a.1.

²³ CD visible a folio 892 del c.a.5.

²⁴ Folios 812 a 813 del c.a.5.



6. Así las cosas, Ecopetrol S.A. entregará como partida única a la USO la suma de DIEZ MILLONES CIENTO CUATRO MIL PESOS M/CTE, previa presentación por la Organización Sindical de Cuenta de Cobro a la Empresa por esta suma.”

También obra cuenta de cobro del 11 de febrero de 2014, proferida por FUNTRAENERGETICA a Ecopetrol por la suma de \$23.290.000 por concepto de pago de dotación del año 2014 de los 16 trabajadores de Ecopetrol que son miembros de su Comité Ejecutivo²⁵.

c) Auxilio de transporte para los miembros de la Junta Directiva, Subdirectivas, Comisión de Derechos Humanos, Confederaciones y Federaciones (\$587.909.087):

En el artículo 159 de la “Convención Colectiva Julio 2014 – Junio 2018” que hace parte del Capítulo XVII “Derechos humanos y paz” se concertó²⁶:

“Artículo 159.- La empresa se compromete a continuar facilitando hasta que las circunstancias así lo exijan, la seguridad de los dirigentes sindicales, según cada caso particular de acuerdo con la situación de riesgos que se presente. Los procedimientos para su aplicación serán acordados por la Vicepresidencia de **Talento Humano** y la Dirección de **Seguridad Física, o quien haga sus veces**. Mientras subsistan las condiciones de riesgo actuales por la grave situación de orden público, la Empresa suministrará las garantías de seguridad consistentes en el auxilio de seguridad para la Junta Directiva Nacional, Confederaciones y Federaciones **y para los miembros de la USO representantes en la Comisión de Derechos Humanos y Paz, como se ha venido haciendo.**

Adicionalmente, se reconocerá transporte o auxilio de transporte, para los miembros de la Junta Directiva Nacional, subdirectivas, **Comisión de Derechos Humanos, Confederaciones y Federaciones, consistente en una partida única trimestral por valor de quinientos ochenta y siete millones novecientos nueve mil ochenta y siete pesos (\$587.909.087.00) que será girada a la Junta Directiva Nacional de la USO en los meses de julio, octubre, enero y abril. Este compromiso convencional del transporte, reemplaza y recoge en su integridad las actas y acuerdos extra convencionales que regulaban estos conceptos. A partir del segundo año de vigencia, esta suma tendrá un incremento del IPC general causado de los últimos doce meses a 30 de junio.**”
(Resaltado propio del texto)

En el expediente consta la Cuenta de Cobro 032/2014 mediante la cual, la USO cobró a Ecopetrol la suma de \$587.909.087 por concepto de auxilio de transporte para los miembros de la Junta Directiva Nacional, Subdirectivas, Comisión de Derechos Humanos, confederaciones y federaciones, partida trimestral correspondiente a los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2014²⁷.

d) Aporte para la construcción de la Sede Nuevo Bosque (\$700.000.000):

La demandante aportó el Acta de Acuerdo suscrita el 5 de marzo de 2013 entre Ecopetrol y la USO, con el objeto de generar un plan de trabajo que condujera a la normalidad laboral en Cartagena y la solución concertada de las diferentes solicitudes

²⁵ Folio 167 del c.a.1.

²⁶ CD visible a folio 892 del c.a.5.

²⁷ Folio 170 del c.a.1.



de índole laboral planteadas por la Subdirectiva Cartagena de la USO. En lo que alude a la sede sindical de Cartagena se concretó²⁸:

“1. SEDE SINDICAL SUBDIRECTIVA CARTAGENA:

Derivado del desarrollo de la negociación colectiva 2009- 2014 entre Ecopetrol S.A. y la UNIÓN SINDICAL OBRERA DE LA INDUSTRIA DEL PETRÓLEO – USO, referente a adecuación de las sedes sindicales de la USO, Ecopetrol S.A. en la búsqueda de garantizar la seguridad de la sede sindical de la Subdirectiva Cartagena de la USO, hará entrega a la Subdirectiva Cartagena de la USO para la ejecución de labores de adecuación la cifra de MIL CIEN MILLONES DE PESOS (\$1.100.000.000,00), los cuales serán entregados atendiendo los siguientes parámetros: [...]”

Igualmente, se observa cuenta de cobro del 16 de diciembre de 2014 emitida por la USO por la suma de \$700.000.000 por concepto de: “saldo valor pendiente Construcción Sede Nuevo Bosque”²⁹.

- e) Aporte establecido en el artículo 10 del Capítulo II de la Convención Colectiva (\$888.270.040):

Esta expensa tiene fundamento en el artículo 10 de la “Convención Colectiva Julio 2014 – Junio 2018” cuyo texto es el que sigue³⁰:

“ARTICULO 10.- Ecopetrol auxiliará económicamente al sindicato con una partida única cuyo monto es de ochocientos ochenta y ocho millones doscientos setenta mil cuarenta pesos (\$888.270.040) para el primer año de vigencia, los cuales serán desembolsados treinta (30) días después de firmada la Convención Colectiva. A partir del segundo año de vigencia, en el IPC general de los últimos doce meses a junio 30 de cada año. Esta partida económica está destinada a cubrir los siguientes conceptos: Realización de la Asamblea Nacional de delegados, redacción de pliegos, escuela de capacitación sindical, eventos culturales, celebración del 1° de Mayo y demás celebraciones, operación de las bibliotecas, acceso a internet, actividades definidas por el comité de deportes, bachillerato nocturno del colegio de la USO, estudio de costo de vida, gastos de mantenimiento de instalaciones, combustibles y peajes subdirectivas Neiva y Meta, mantenimiento de vehículos para el ejercicio de la actividad sindical.

Las sumas correspondientes al segundo, tercer y cuarto año de vigencia de la Convención Colectiva de Trabajo serán desembolsadas treinta (30) días después del vencimiento del primero, segundo y tercer año de vigencia de la convención.” (Resaltado propio del texto)

La accionante también allegó la Cuenta de Cobro 029/2014 del 30 de septiembre de 2014 emitida por la USO por valor de \$888.270.040 por concepto de “Art. 10 Capítulo II Derechos del Sindicato de la CCTV 2014-2018.”³¹.

La Sala advierte que, si bien la DIAN en apelación solicitó mantener el rechazo de esta partida, con fundamento en que la contribuyente no aportó soporte del pago realizado en sede administrativa ni en sede judicial³², este argumento difiere de los motivos

²⁸ Folios 814 a 815 vto. del c.a.5.

²⁹ Folio 171 del c.a.1.

³⁰ CD visible a folio 892 del c.a.5.

³¹ Folio 172 del c.a.1.

³² Página 9 del recurso de apelación de la DIAN.



precisos de rechazo esgrimidos en los actos administrativos objeto de control, los cuales se centraron en el incumplimiento de los requisitos de necesidad y causalidad previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Bajo ese entendido, la Sala enfocará su estudio en el acatamiento o no de esos requisitos, pues considera que este es un argumento traído a colación en sede judicial y con el que no puede sorprenderse a la parte demandante en esta instancia judicial, dado que la compañía concentró su defensa en demostrar el efectivo cumplimiento de dichas exigencias para el reconocimiento de este pago a la USO.

f) Pagos según Acta del 17 de diciembre (\$1.334.280.792) y Acuerdo de temporalidad del 10 de junio de 2014 (\$1.673.350.000):

La suma en discusión está soportada en el Acta de Acuerdo del 17 de diciembre de 2014 suscrita entre la USO y Ecopetrol, que indica³³:

“En aras de contribuir a la adecuada culminación del denominado CONFLICTO COLECTIVO 2002-2004, para mantener la armonía laboral y afianzar el propósito de apalancar conjuntamente el crecimiento de la Empresa y el bienestar de los trabajadores, las partes llegan al acuerdo que se desarrolla a continuación, previa la exposición de los siguientes:

ANTECEDENTES:

Se convoca esta comisión para revisar la situación de 17 personas, que, de acuerdo con los planteamientos de la Unión Sindical Obrera -USO-, hacen parte del denominado CONFLICTO COLECTIVO 2002-2004, y a la fecha no han recibido una solución a su situación de desvinculación, derivada de la participación en los 3 ceses colectivos de actividades, declarados ilegales, mediante resoluciones 1878 de 2002, 1115 y 1116 de 2004.

Las personas a las que se refiere la organización sindical son:

[...]

ACUERDO:

- 1. Una vez analizadas las diferentes situaciones planteadas por el sindicato se concluyó que las desvinculaciones de los trabajadores, [...] obedecieron a su participación en los ceses colectivos de labores declarados ilegales mediante resoluciones 1878 de 2002 y 1116 de 2004, y en consecuencia hacen parte del denominado CONFLICTO COLECTIVO 2002-2004.*

[...]

- 3. Sin embargo, con fundamento en los propósitos que inspiraron la firma del Acta de Acuerdo del 23 de mayo de 2013 ante la CETCOIT, y con el fin de cerrar cualquier discusión en relación con esta situación, Ecopetrol S.A. otorgará a la Unión Sindical Obrera -USO- un auxilio de solidaridad consistente en MIL TRESCIENTOS TREINTA Y CUATRO MILLONES DOSCIENTOS OCHENTA MIL SETECIENTOS NOVENTA Y DOS PESOS M/C (\$1.334.280.792.00), con el fin de apoyar a las personas que se citan en el anexo único de esta acta, el cual se distribuirá por parte de la organización sindical según lo que allí mismo se disponga.*

³³ Folios 809 a 811 del c.a.5.



[...]

6. *De acuerdo con lo contenido en este acuerdo, la Unión Sindical Obrera declara a paz y salvo a Ecopetrol S.A. por todos los conceptos relacionados con la desvinculación de [...] por su participación en los ceses colectivos de actividades declarados ilegales mediante resoluciones 1878 de 2002 y 1116 de 2004. [...]*

Así mismo, obra en el expediente la Cuenta de Cobro 046/2014 proferida el 30 de diciembre de 2014 por la USO, con destino a Ecopetrol que asciende a \$1.334.280.792 por concepto de “acuerdo según acta de fecha 17 de diciembre de 2014”³⁴.

En lo que alude al Acta de Acuerdo del 10 de junio de 2014, ésta refleja que Ecopetrol y la USO se reunieron “con el propósito de resolver de manera definitiva las reclamaciones del grupo de trabajadores denominado “Temporales” de la Refinería de Cartagena que, de acuerdo con las necesidades de la Empresa, han sido vinculados a Ecopetrol S.A. a término fijo a través de la modalidad de Inspección (operación comercial)”, y en la que se evidencia que acordaron lo siguiente³⁵:

“4. AUXILIO DE SOLIDARIDAD

*Dentro de un marco de Responsabilidad Social Empresarial **Ecopetrol S.A.**, atendiendo la solicitud y argumentación presentada por la Unión Sindical Obrera de la Industria del Petróleo - USO en relación con el personal “temporal” de la GRC, contribuirá con una partida económica de SIETE MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y CINCO MILLONES DE PESOS (\$7.295.000.000,00), que será entregada dentro de los tres (3) meses calendario siguientes a la firma del presente acuerdo, que le permita a la USO, en ejercicio de sus facultades y funciones sindicales, brindar apoyo económico a los siguientes grupos de personas. En la semana siguiente a la firma del presente acuerdo las partes se reunirán a efectos de determinar la mejor alternativa de entrega de esta suma a la Organización Sindical.*

4.1. Bonificación trabajadores con contrato posterior al año 2000 y antigüedad igual o mayor a seis (6) meses y menor de tres (3) años:

Trabajadores, relacionados en el anexo No. 4, que cuenten con un tiempo de antigüedad al servicio de Ecopetrol superior a seis (6) meses y menor tres (3) años, que no se encuentre en ninguna de las alternativas anteriores y que hubiese firmado contrato de trabajo con la Empresa en fecha posterior al 1 de enero del año 2000, una bonificación consistente en la suma de \$7.500.000 por cada año y/o fracción de antigüedad laborada en Ecopetrol.

4.2. Trabajadores que cuenten con una antigüedad igual o superior a cinco (5) años y edad igual o superior a cincuenta (50) años:

A estos ex trabajadores relacionados en el Anexo No. 5 de la presente acta, se les brindará por intermedio de la USO, con el auxilio de solidaridad contemplado en este Numeral 4 del Acuerdo, una bonificación que le permita cotizar pensión y salud de acuerdo al régimen general de seguridad social vigente, tomando como referente una base de dos (2) salarios mínimos mensuales legales vigentes, pensión y salud hasta los 61 años de edad y sin exceder 11 años de cotización.

³⁴ Folio 173 del c.a.1.

³⁵ Folios 818 a 821 del c.a.5.



Para los trabajadores destinatarios de este numeral con edad superior a 61 años, recibirán una bonificación adicional de \$3.000.000 por cada año y/o fracción de antigüedad en la Empresa.

4.3. Auxilio Educativo:

Con cargo al auxilio de solidaridad, a los ex trabajadores que hayan estado vinculados a **Ecopetrol S.A.** en el (sic) Refinería de Cartagena a partir del 1 de julio del año 2013 (relacionados en el Anexo No. 6 de la presente acta) se les brindará por intermedio de la USO, un auxilio educativo para cada beneficiario inscrito, una suma conforme a la siguiente regla:

Antigüedad	Auxilio Educativo
Menor a 3 años	\$6.250.000
Mayor o igual a 3 años y menor a 6 años	\$8.750.000
Mayor o igual a 6 años	\$12.500.000

En el caso que a los trabajadores “temporales” vinculados en la Refinería de Cartagena al 19 de mayo de 2014 se encontraban haciendo uso del plan educacional, se les aplicará en las mismas condiciones el cuadro anterior.

4.4. Trabajadores con contrato antes del año 2000 y antigüedad mayor o igual a 1 año:

Con cargo al auxilio de solidaridad mencionado en el numeral tercero se entregará la suma única de DIEZ MILLONES DE PESOS (\$10.000.000,00) a cada ex trabajador relacionado en el anexo 7 independientemente de su antigüedad con la Empresa.

4.5. Trabajadores situación especial:

A los trabajadores referidos en el anexo 8, atendiendo condiciones especial de situación personal se acuerda otorgarles la suma de NUEVE MILLONES DE PESOS (\$9.000.000,00) por año no laborado entre el año 2002 y 2012.

4.6. Casos Especiales:

La USO presenta los casos especiales de [...]. En relación con los mismos se acuerda dar aplicación a sus casos lo establecido en el numeral 4.4. de la presente acta; esto es: con cargo al auxilio de solidaridad mencionado en el numeral tercero se entregará la suma única de DIEZ MILLONES DE PESOS (\$10.000.000,00) a cada ex trabajador.

4.7. Casos especiales de salud:

Se presentan alternativas de solución en los casos especiales de salud de los ex trabajadores: [...] lo cual se relaciona en el Anexo No. 9 de la presente acta de acuerdo.”

Ecopetrol aportó cuenta de cobro del 6 de agosto de 2014 mediante la cual, la USO Subdirectiva Cartagena cobra a la sociedad demandante la suma de \$1.673.350.000 por concepto de “Anticipo para pago de auxilio educativo de temporales de Refinería de Cartagena, según acuerdo de temporalidad del 10 de junio de 2014”³⁶.

g) Auxilio a trabajadores de la Refinería de Cartagena (\$11.647.342.475):

³⁶ Folio 174 del c.a.1.



La demandante entregó cuenta de cobro del 9 de diciembre de 2014 por valor de \$11.647.342.475 por concepto “pago auxilio ex trabajadores temporales Refinería de Cartagena, de acuerdo a acta de temporalidad de junio 10 de 2014”, discriminados como se expone a continuación³⁷:

*“Numeral 4.1 \$5.918.000.000 Menores de 3 años
Numeral 4.2 \$2.124.323.960 Mayores de 50 años y antigüedad mayor 5 años
Numeral 4.3 \$ 828.750.000 Auxilio Educativo
Numeral 4.4 \$2.124.323.960 Antes de 2000
Numeral 4.5 \$ 270.000.000 Trabajadores en Situación Especial
Numeral 4.6 \$ 50.000.000 Casos Especiales
Numeral 4.7 \$ 331.000.000 Casos Especiales Salud”*

Hasta este punto, la Sala observa que el material probatorio permite verificar que las erogaciones objeto de debate devienen de las convenciones colectivas suscritas en 2009 y 2014 y de los diferentes acuerdos que se realizaron como consecuencia de las obligaciones adquiridas por las partes en ellas.

Adicionalmente, se destaca que tanto en sede administrativa como en sede judicial la compañía satisfizo la carga argumentativa que le correspondía sobre el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, para que proceda la deducción por pagos a la USO, a FUNTRAENERGETICA y a ASPEC sustentándose principalmente en su origen convencional.

Por ello, la Sala reitera la decisión adoptada en la sentencia del 31 de agosto de 2023 que resolvió un litigio entre las mismas partes, esto es, que los pagos efectuados a las asociaciones sindicales sí cumplen con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, bajo las siguientes consideraciones³⁸:

Las erogaciones por pagos a asociaciones sindicales tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, toda vez que están encaminadas a proporcionar seguridad y a velar por el bienestar general de los trabajadores, quienes ejercen un rol fundamental para la compañía, pues justamente la fuerza laboral es la que permite el desarrollo normal de la actividad económica de exploración y explotación de hidrocarburos.

Aunado a ello, estos desembolsos se efectuaron en virtud de convenciones colectivas y acuerdos colectivos que Ecopetrol suscribió con la USO, FUNTRAENERGETICA y ASPEC, de los que derivaron obligaciones económicas a cargo de la sociedad y en favor de sus empleados y exempleados en temas de dotaciones, servicios de transporte, construcción de una sede sindical, entre otros, que eran exigibles para el periodo gravable en discusión; así como indemnizaciones que se pactaron con el fin de dar por terminado un conflicto colectivo causado por ceses de actividades de los trabajadores que posteriormente fueron declarados ilegales, y con los que la sociedad precavó futuros litigios laborales en su contra.

Bajo esa perspectiva, el valor glosado representa gastos laborales que tienen fundamento convencional, ello implica su obligatoriedad, y que de no efectuarse podrían ocasionar indemnizaciones a favor de los trabajadores y sanciones por parte del Ministerio de Trabajo, las cuales podrían poner en riesgo la continuidad de la

³⁷ Folios 175 del c.a.1.

³⁸ Exp. 27049, C.P. Milton Chaves García.



operación, afectarían la productividad e incluso influirían en la competitividad de la compañía.

En cuanto a la necesidad la Sala estimó que de forma potencial conllevan a que la actividad productiva continúe en ejecución. Igualmente descartó que se tratase de expensas suntuarias o de mero lujo o recreo, por lo que concluyó que son procedentes. No se accede al cargo de apelación planteado por la DIAN.

h) “Pagos representantes del Sindicato” (\$13.559.328):

Las expensas denominadas por el Tribunal como “pagos representantes del sindicato” se refieren a los pagos efectuados a los terceros Martha Triviño (\$654.664), María Candia Alcalá (\$654.664) e Isidro Gutiérrez Durán (\$5.390.000 y \$6.860.000), que hacen parte de la información solicitada por el fisco en el Requerimiento Ordinario 312382016001085 del 15 de noviembre de 2016³⁹.

En el CD allegado con el escrito radicado el 5 de diciembre de 2016, la sociedad entregó los documentos soporte de las partidas solicitadas, como pasa a verse⁴⁰:

Consta la Cuenta de Cobro No. 01 y 02/2014 del 14 de febrero de 2014, por medio de la cual la señora Martha Triviño cobró a la demandante la suma de \$654.664 por concepto de “Subsidio de alimentación correspondiente a los meses de Enero (31) y febrero (28) para un total de (59) días a razón de (\$11.096=) diarios, según artículo 11 y 59 literal a) de la Convención Colectiva de Trabajo Vigente en Ecopetrol”.

Igualmente, consta la Cuenta de Cobro No. 01 y 02/2014 del 14 de febrero de 2014 a nombre de la señora María Candia Alcalá por el mismo concepto y la misma cuantía.

En lo que alude al señor Isidro Gutiérrez Durán, se observa la Factura de Venta 290 del 27 de noviembre de 2014 por valor antes de IVA de \$95.908.537, en cuya descripción se lee: “5216905 (16/10/2014 -24/11/2014) OBJETO: Obras de mantenimiento para los campos y casino de la gerencia de operaciones de desarrollo y producción Catatumbo de Ecopetrol S.A. (contrato 2)”, y la Factura de Venta 297 del 23 de diciembre de 2014 por valor de \$22.261.695, antes de IVA, y que en la descripción indica: “Acta de liquidación No. 02 5216905 OBJETO: Obras de mantenimiento para los mantenimientos y casino de la gerencia de operaciones de desarrollo y producción Catatumbo de ecopetrol S.A. (contrato 2). HOJA DE ENTRADA: 1001211780”.

Conforme con lo anterior, aunque sí constan en el expediente los soportes de las partidas en discusión, en primer lugar, las facturas emitidas por el señor Isidro Gutiérrez Durán no coinciden con el valor indicado por la DIAN en el requerimiento de información y en los actos acusados, sin que la demandante haya efectuado aclaración alguna.

En segundo lugar, se advierte que el *a quo* también mantuvo el rechazo de estas partidas porque no está demostrado que se les practicó retención en la fuente, requisito indispensable para que proceda su deducción, argumento frente al cual la actora guardó silencio en el recurso de apelación⁴¹.

³⁹ Folios 156 a 159 vto. del c.a.1.

⁴⁰ Folios 161 a 162 y CD visible a folio 163 del c.a.1.

⁴¹ Artículo 87-1 del Estatuto Tributario.



Por tanto, la Sala considera que debe mantenerse el rechazo de estas erogaciones por las razones antes expuestas.

i) “Otras contribuciones USO cuenta 5103040100” (\$3.975.798.304):

Las partidas denominadas por el Tribunal como “Otras contribuciones USO cuenta 5103040100” corresponde a la diferencia entre el saldo de la cuenta 5103040100 (\$20.877.200.026), el cual coincide con el monto rechazado por la administración, y las demás partidas ya analizadas.

El Tribunal mantuvo el rechazo de \$3.975.798.304, pues planteó que no estaban soportadas. A su paso, la demandante en apelación manifestó que ese argumento no es acertado, pues las pruebas que constan en el expediente se circunscriben a la muestra representativa sobre la cual la administración solicitó soportes de forma específica. Así mismo, refirió que dicha decisión no se acompasa con el auxiliar de la cuenta 5103040100 aportado en sede administrativa que da cuenta de 168 registros que ascienden a \$20.877.200.026.

Sobre el particular, la Sala advierte que asiste razón a la demandante en cuanto a que en la prueba contable, esto es, el libro auxiliar de la cuenta 5103040100 se registraron operaciones por un valor total de \$20.877.200.026, y que el hecho de que la demandante no aportara los soportes de cada una de las erogaciones atendió al hecho de que la DIAN le solicitó exclusivamente los soportes de 12 transacciones. Adicionalmente, la Sala observa que los actos enjuiciados se contraen al cuestionamiento de las demás partidas aquí referidas y en esos términos se surtió el debate en sede judicial.

En esa medida, considera que no hay lugar a mantener el rechazo de esta suma por los motivos indicados por el Tribunal. Prospera parcialmente el cargo de apelación planteado por Ecopetrol.

Por lo anterior, de los pagos a asociaciones sindicales se mantiene el rechazo de la suma de **\$13.559.328** que el Tribunal denominó pagos a los representantes del sindicato, por no cumplir con el requisito de retención en la fuente.

Deducibilidad de los impuestos pagados

La sociedad demandante en el escrito de apelación alegó que al ostentar la calidad de organismo descentralizado tenía derecho a deducir de su impuesto sobre la renta el valor total de los impuestos que pagó durante el periodo gravable 2014, pues así lo contemplaba el artículo 116 del Estatuto Tributario. Añadió que la deducción no se restringe a los impuestos que el artículo 115 *ibidem* enuncia, ni a los porcentajes que dicha norma establece.

Los artículos 115 y 116 del Estatuto Tributario vigentes para el periodo en discusión consagraban⁴²:

“Artículo 115. Dedución de impuestos pagados. Es deducible el cien por ciento (100%) de los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros y predial, que efectivamente se hayan pagado durante el año o periodo gravable siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad económica del

⁴² El artículo 115 del Estatuto Tributario fue modificado por las Leyes 1943 de 2018, 2010 de 2019 y 2277 de 2022. Por su parte, el artículo 116 del Estatuto Tributario fue derogado por el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019.



contribuyente. La deducción de que trata el presente artículo en ningún caso podrá tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa.

A partir del año gravable 2013 será deducible el cincuenta por ciento (50%) del Gravamen a los Movimientos Financieros efectivamente pagado por los contribuyentes durante el respectivo año gravable, independientemente que tenga o no relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, siempre que se encuentre debidamente certificado por el agente retenedor.

Artículo 116. Deducción de impuestos, regalías y contribuciones pagados por los organismos descentralizados. Los impuestos, regalías y contribuciones que los organismos descentralizados deban pagar conforme a disposiciones vigentes a la Nación u otras entidades territoriales, serán deducibles de la renta bruta del respectivo contribuyente, siempre y cuando cumplan los requisitos que para su deducibilidad exigen las normas vigentes. [...]"

Respecto del artículo 116 del Estatuto Tributario, la Sección señaló⁴³:

“De suerte que, desde 1986 la normativa hizo expreso que los impuestos eran deducibles para las entidades descentralizadas, siempre y cuando cumplieran con los requisitos que para la deducibilidad de impuestos estuvieran vigentes en la normativa tributaria. Tal condicionante fue conservado por el artículo 116 del ET —hasta que esta norma fue derogada por la Ley 2010 de 2019— y, por ello, resultan aplicables los requisitos previstos en el artículo 115 del ET sobre deducibilidad de impuestos.”

3.2- El concepto demandado tiene por tesis la siguiente: «en conclusión, para la deducción del Gravamen a los Movimientos Financieros, las entidades descentralizadas se rigen por lo dispuesto en el artículo 115 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 116 ibídem y en consecuencia tienen derecho a deducir el 25% del impuesto, siempre y cuando se cumplan las condiciones legales».

Tal como se expuso anteriormente, para resolver la litis planteada, la Sala juzga que el artículo 38 de la Ley 75 de 1986, incorporado al estatuto tributario en el artículo 116, supeditó la deducibilidad de los impuestos pagados por los organismos descentralizados al cumplimiento de los requisitos exigidos por la legislación vigente. Por ello, estima la Sala que, aun cuando el artículo 116 del ET constituye la norma especial, en cuanto se refiere a un sujeto calificado (i.e. organismos descentralizados), su interpretación no puede hacerse de manera aislada al resto del ordenamiento jurídico, ya que, en todo caso, la misma remite al cumplimiento de los requisitos que para esos efectos establezca la legislación tributaria vigente, cuya observancia, dará lugar a que dichas entidades tengan derecho a solicitar la deducción respectiva con las limitaciones que establezca la normativa.

Por tanto, considera la Sala que la tesis planteada por el concepto acusado, en tanto condiciona la deducibilidad del gravamen a los movimientos financieros para las entidades descentralizadas al cumplimiento de los requisitos del artículo 115 del ET, no infringe el artículo 116 del ET, pues, por mandato expreso del mismo, tal deducibilidad de impuestos está condicionada al artículo 115 ejusdem y al resto de la normativa que establezca requisitos en particular respecto a la deducibilidad de expensas por impuestos pagados.

⁴³ Sentencia del 26 de febrero de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23382, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Reiterada en: Sentencia del 31 de agosto de 2023. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 27049, C.P. Milton Chaves García.



Esta conclusión no implica que se está dejando de aplicar el artículo 116 del ET, ni que se desconozca su carácter especial –en tanto es una norma que incorpora en su presupuesto normativo un sujeto calificado–, como plantea el demandante. Se acude a los requisitos del artículo 115 del ET, para efectos de la deducibilidad de impuestos, por cuanto la misma norma lo ordena y, con ello, precisamente se está aplicando el artículo 116 del ET y no omitiendo su aplicación; lo cual, además descarta una supuesta antinomia que deba resolverse en los términos planteados por el demandante, privilegiando la aplicación de la norma posterior (i.e. artículo 116), porque la tesis de la doctrina oficial acusada no se funda en una contradicción e inaplicación del artículo 116 del ET frente al artículo 115 ibidem, sino en que ambas normas se aplican: ésta en virtud de la remisión que ordena aquella.

[...]

De modo que más allá de la regulación del artículo 38 de la Ley 75 de 1986 (incorporado en su día en el artículo 116 del ET), las regalías pagadas por contribuyentes del impuesto sobre la renta serán deducibles o no, según lo habiliten o limiten las normas de ese impuesto. Y se destaca que dentro de ellas no existe ninguna prohibición o limitación expresa para la deducción de las regalías pagadas, pero sí unos requisitos generales en el artículo 107 del ET, cuyo cumplimiento habilita a deducir de la renta bruta las expensas no proscritas o restringidas en las demás disposiciones del Libro Primero del Estatuto Tributario. Así, bajo el régimen del artículo 38 de la Ley 75 de 1986, la deducción de las regalías pagadas por los contribuyentes distintos de las entidades descentralizadas no está dada por esa norma, sino que depende de que satisfagan los criterios de causalidad, necesidad y proporcionalidad fijados en el artículo 107 del ET para lo cual, ya ha advertido la Sala en la sentencia del 12 de octubre de 2017 (exp. 19950, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) que se debe verificar en cada caso concreto el cumplimiento de tales requisitos." (Subraya la Sala)

Conforme al criterio previamente citado, la deducción de impuestos pagados para las entidades descentralizadas contenida en el artículo 116 del Estatuto Tributario, procederá siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por las normas vigentes, lo que incluye el artículo 115 *ibidem*.

Se recalca que el artículo 115 del Estatuto Tributario no previó una lista taxativa de los impuestos que son deducibles del impuesto sobre la renta, sino que se trata de una lista enunciativa de tributos. De este modo, si el tributo pagado cumple con los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta que el artículo 107 del mismo ordenamiento dispone, tendrá derecho a la deducción por dicho concepto⁴⁴.

Bajo esa perspectiva, la Sala deberá verificar el cumplimiento de los mencionados requisitos atendiendo a las reglas de decisión que fijó en sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020, transcritas en el acápite anterior.

En el caso objeto de estudio, la Sala observa que Ecopetrol declaró costos y deducciones por impuestos pagados, de los cuales se discuten las siguientes sumas:

⁴⁴ Sentencia del 29 de septiembre de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 26495, C.P. Milton Chaves García. Que reitera: Sentencia del 17 de marzo de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25422, C.P. Milton Chaves García; Sentencia del 22 de mayo de 2019. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21880, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 26 de febrero de 2014. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 17071, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Ver también: Sentencia 15 de octubre de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25036, C.P. Milton Chaves García; Sentencia 21 de mayo de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23083, C.P. Milton Chaves García.



RENLÓN 49-COSTOS DE VENTAS		
Concepto	Valor declarado	Valor rechazado
Impuesto de alumbrado público	\$13.943.271.464	\$13.943.271.464
Impuesto sobre vehículos automotores	\$327.608.558	\$327.608.558
Contribución por valorización	\$95.876.171	\$95.876.171
RENLÓN 52-GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN		
Concepto	Valor declarado	Valor rechazado
Impuesto de transporte	\$47.535.311.332	\$47.535.311.332
GMF (50%)	\$207.482.886.830	\$103.140.699.920 ⁴⁵

Sea lo primero señalar que de los tributos en discusión sólo el GMF hace parte de los impuestos enlistados en el artículo 115 del Estatuto Tributario, por ello para establecer la deducibilidad de los demás tributos, la Sala examinará si cumplen con las exigencias previstas en el artículo 107 del mismo ordenamiento, conforme a la jurisprudencia que se reitera.

- **Impuesto de transporte de crudo por oleoducto (\$47.535.311.332)**

En la respuesta al requerimiento de información efectuado por la DIAN en la visita del 22 de julio de 2016, la actora aportó un anexo de la cuenta contable PUC 5399999993- *Impuesto de transporte pagado* que indica el NIT del tercero, nombre y valor pagado, con un total general de \$47.535.311.332 por el periodo gravable 2014⁴⁶.

A su vez, la demandante demostró el impuesto pagado mediante facturas emitidas por los proveedores Oleoducto de Colombia S.A., Oleoducto Central S.A., Oleoducto Bicentenario de Colombia S.A.S., Oleoducto de los Llanos Orientales S.A. y Transportadora de Gas Internacional TGI S.A. E.S.P., las cuales aportó al expediente con ocasión de la respuesta al Requerimiento Ordinario 312382016001085 del 15 de noviembre de 2016⁴⁷. La DIAN no formuló reparos respecto de dichas facturas.

Se destaca que este impuesto debe ser pagado por los propietarios de crudo o gas que transportan los hidrocarburos por oleoductos y gasoductos estipulados en los contratos y normas vigentes, incluyendo los de Ecopetrol y el valor corresponderá al resultado de multiplicar el número de barriles transportados por la tarifa vigente para cada oleoducto o gasoducto, según sea el caso⁴⁸. Los operadores de los ductos son los encargados del recaudo del impuesto al final de cada trimestre, según los criterios que establezca el Ministerio de Minas y Energía.

Bajo ese entendido, el pago de este tributo guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta de la demandante, pues permite que su operación se lleve a cabo con normalidad.

Igualmente, constituye una expensa necesaria, pues contribuye al desarrollo y continuidad de la actividad en la medida en que la compañía requiere del transporte del crudo o gas extraído para llevar cabo el fin último de su actividad, que es la comercialización de los hidrocarburos explotados. Además, este impuesto hace parte

⁴⁵ Aunque la contribuyente declaró el GMF pagado en \$207.482.886.830, la DIAN encontró certificada la suma de \$208.684.373.820. De este modo, aceptó el 50% del GMF certificado (\$104.342.186.910) y rechazó la diferencia entre el valor declarado y el valor a deducir (\$207.482.886.830-104.342.186.910=\$103.140.699.920).

⁴⁶ CD visible a folio 139 del c.a.1.

⁴⁷ Folios 156 a 162 del c.a.1. y CD visible a folio 163 del c.a.1.

⁴⁸ Establecido originalmente por el artículo 42 de la Ley 37 de 1931 "Ley del Petróleo".



de aquellos que las compañías pertenecientes a este sector económico deben asumir, pues es sobre ellas en quienes recae su pago.

Así mismo, cumple el requisito de proporcionalidad ya que es el Gobierno Nacional quien establece la tarifa del impuesto. Por tanto, se concluye que son procedentes los costos relacionados con el impuesto de transporte de crudo por oleoducto pagado durante el año gravable 2014.

- **GMF (\$103.140.699.920)**

Teniendo en cuenta la posición que se reitera respecto a la deducibilidad de impuestos pagados, la Sala pone de presente que el artículo 115 del Estatuto Tributario previó un límite para el GMF que corresponde al 50% del valor efectivamente pagado, sin importar si tiene o no relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Por tanto, asistía razón al Tribunal de mantener el rechazo del 50% del GMF pagado restante, toda vez que los organismos descentralizados deben cumplir con las demás normas que rigen la deducibilidad de impuestos pagados, como es el caso del artículo 115 del Estatuto Tributario.

- **Impuesto de alumbrado público (\$13.943.271.464) e impuesto sobre vehículos automotores (\$327.608.558)**

Respecto del impuesto de alumbrado público pagado, Ecopetrol en respuesta al Requerimiento Ordinario 312382016001085 del 15 de noviembre de 2016 y a la solicitud de información efectuada por el fisco mediante correo electrónico del 26 de enero de 2017, aportó las facturas de venta, cuentas de cobro y demás documentos contables que soportan el pago de este impuesto⁴⁹.

Así mismo, en lo que se refiere al impuesto sobre vehículos automotores, en la liquidación oficial de revisión la administración hizo un recuento de los soportes allegados por la actora y concluyó que *“corresponden al pago de Impuesto de Vehículos a los siguientes entes: Distrito Capital de Bogotá, al Departamento de Santander, Tesorería General del Departamento de Boyacá, a la Inspección de Tránsito y Transporte del Municipio de Barrancabermeja, al Instituto de Tránsito y Transporte del Departamento de Arauca.”*⁵⁰.

La Sala advierte que los pagos efectuados por impuesto sobre los vehículos automotores son deducibles, pues son erogaciones en las que Ecopetrol debe incurrir en el desarrollo normal de su actividad productiva y de las normalmente acostumbradas en compañías de similar magnitud. Esto teniendo en cuenta que la actora ejecuta su operación en distintas zonas del país, algunas de ellas de difícil acceso, razón por la cual resulta imperativo que posea vehículos de diferentes características que le permitan el transporte de sus trabajadores y de las herramientas que se involucran en la operación de exploración y explotación de hidrocarburos. Igualmente, su proporcionalidad se sustenta en la tarifa que la ley determinó.

Respecto de los pagos por impuesto de alumbrado público, resulta procedente su deducción, pues la sociedad es sujeto pasivo de este tributo en algunas de las jurisdicciones en las que opera, ello implica que debe incurrir en esta erogación de forma obligatoria y por tanto necesaria, y que está íntimamente ligada con su actividad, en la medida en que son las compañías industriales quienes en su mayoría son

⁴⁹ Folios 156 a 162 del c.a.1., Cd visible a folio 163 del c.a.1. y folios 323 y 324 del c.a.2.

⁵⁰ Folio 956 del c.a.5. Página 45 de la L.O.R.



gravadas con este tributo. Del mismo modo, es una expensa proporcionada debido a que corresponde a lo establecido por las normas que regulan el impuesto.

En ese sentido, se establece el cumplimiento de los requisitos contenidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, lo que lleva a concluir que están acreditadas las exigencias para que proceda la deducción efectuada por la demandante por estos conceptos⁵¹.

- **Contribución por valorización (\$95.876.171)**

Conforme con el acervo probatorio que obra en el expediente, la actora pagó al Municipio de Bucaramanga durante el año 2014 la suma \$95.876.171 por concepto de contribución por valorización⁵².

En línea con lo anterior, se tiene que la contribución de valorización fue regulada en el Municipio de Bucaramanga mediante el Acuerdo 061 del 16 de diciembre de 2010 que en lo pertinente estableció⁵³:

“ARTÍCULO 1. DEFINICIÓN. *La contribución de Valorización es un gravamen real sobre la propiedad inmueble, sujeta a registro, destinado a la construcción de una obra, plan o conjunto de obras de interés público que se impone a los propietarios o poseedores de aquellos bienes inmuebles que se benefician con la ejecución de las obras.*

[...]

ARTÍCULO 5. SUJETO PASIVO. *Los sujetos pasivos de la contribución de valorización con las personas naturales o jurídicas, patrimonios autónomos, sucesiones ilíquidas y en general todos los propietarios(as) o poseedores(as) de inmuebles ubicados dentro de la zona de influencia de la obra declarada de interés público, a financiar por la contribución por valorización, que reciban o recibieren un beneficio como consecuencia de la ejecución de una obra, plan o conjunto de obras de interés público.”* (Subraya la Sala)

Del análisis de las Facturas 26661 y 26672 emitidas por el Oficina de Valorización del Municipio de Bucaramanga por concepto de la contribución por valorización, se evidencia que los predios que dan lugar al cobro son de propiedad de terceros, sin que exista una explicación sobre dicha situación.

En todo caso, resulta relevante aclarar que los pagos efectuados por concepto de contribución por valorización no constituyen una deducción, sino un mayor valor del bien inmueble respecto del cual recae el gravamen, motivo por el cual, tampoco habría lugar a su reconocimiento.

Por tanto, procede mantener el rechazo de costos de ventas por los pagos de contribución por valorización en la suma de \$95.876.171.

En ese orden de ideas, se mantiene el rechazo de impuestos pagados respecto del 50% del GMF (\$103.140.699.920) y los a contribución por valorización (\$95.876.171). Se accede parcialmente al cargo de apelación.

⁵¹ En el mismo sentido: Sentencia del 8 de octubre de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22373, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁵² Folios 355 del c.a.2 y 438 a 441 del c.a.3.

⁵³ “Por medio del cual se expide el Estatuto de la Contribución de Valorización del Municipio de Bucaramanga, y se dictan otras disposiciones”.



Del costo por amortización de inversiones (\$1.230.990.378)

Conforme al artículo 746 del Estatuto Tributario los hechos consignados en las declaraciones tributarias se presumen ciertos en tanto la administración no haya solicitado una comprobación especial o la ley la exija.

Adicionalmente, los artículos 742 y 743 del mismo ordenamiento disponen que las decisiones del fisco deben estar fundadas en los hechos probados en el expediente por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código General del Proceso en lo que sean compatibles, teniendo en cuenta que la idoneidad de dichos medios de prueba dependerá *“en primer término, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica.”*

Esta Sección indicó que de conformidad con el artículo 167 del Código General del Proceso *“incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”*, de modo que si el debate versa sobre los aspectos que disminuyen la base imponible, como son los costos, las deducciones, los impuestos descontables y las compras, la carga probatoria recaerá sobre el contribuyente pues es quien los solicita. Mientras que, si se pretende modificar los factores positivos de la declaración privada, entiéndase los ingresos u operaciones gravadas, la carga de la prueba corresponderá a la administración, pues invoca a su favor la modificación⁵⁴.

Descendiendo al caso concreto, se tiene que la sociedad demandante declaró costos de amortización de inversiones determinados mediante el procedimiento denominado *“allocation”*, relativos a los costos y gastos imputados al costo histórico del activo denominado Campo Cusiana Buenos Aires 2011. Estas inversiones se capitalizaron el 31 de diciembre de 2011 y la actora estableció un término de amortización de 5 años.

La suma en discusión asciende a \$1.230.990.378 que el fisco determinó de la siguiente manera⁵⁵:

Costo Histórico Otros Conceptos	Amortización Acumulada	Costo Neto	Vida Útil	Gasto Fiscal 2014 SOLICITADO	Gasto Fiscal 2014 ACEPTADO	Valor a rechazar del renglón deducciones
140.309.840.378,25	84.185.904.227	56.123.936.151	60	\$29.292.958.454	\$28.061.968.076	\$1.230.990.378

Según la demandante, el Campo Cusiana, que comprende el proyecto Buenos Aires 2011, hace parte del Contrato de Asociación Tauramena suscrito en 1988 con Equión Energía Limited (antes BP Exploration Colombia Limited) y otros socios privados, en el que para el año en discusión Equión fungió como socio operador.

⁵⁴ Sentencia del 31 de mayo de 2018. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20813, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Reiterada en: Sentencia del 8 de marzo de 2019. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21295, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 29 de agosto de 2018. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21349, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁵⁵ Folio 959 vto. del c.a.5. Página 52 de la L.O.R.



Explicó que en desarrollo de su rol de socio operador, Equión incurrió en costos y gastos por cuenta de los demás socios del contrato, y luego, mediante una cuenta conjunta los reportó, para que cada socio imputara la parte que le correspondiera de conformidad a su porcentaje de participación en el contrato.

Constan en el expediente los Estados Financieros no consolidados de Ecopetrol con corte al 31 de diciembre de 2014 y 2013 con sus correspondientes notas⁵⁶. En la sección de principales políticas y prácticas contables de las notas se indicó⁵⁷:

“(e) Contratos de operación conjunta

Los contratos de Operación Conjunta son suscritos entre Ecopetrol y terceros, con el fin de compartir el riesgo, conseguir capital, maximizar eficiencia operativa y optimizar la recuperación de reservas. En estas operaciones conjuntas, una parte es designada como operador para ejecutar el presupuesto de gastos e inversión y reportar a los socios de acuerdo al porcentaje de participación. Asimismo, cada una de las partes toma la propiedad de hidrocarburos (crudo o gas) producidos de acuerdo con su participación en la producción.

Cuando Ecopetrol actúa como socio no operador, registra los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos con base en el reporte de las operaciones. [...]

Ahora bien, como soporte de la operación objeto de debate, la actora allegó el Contrato de Asociación Tauramena – Triton Colombia, Inc. suscrito el 4 de julio de 1988 entre Triton Colombia Inc. y Ecopetrol S.A.⁵⁸.

Igualmente, arrió una certificación emitida el 31 de marzo de 2017 por el apoderado general para efectos de impuestos de Equión Energía Limited, que indica⁵⁹:

“El procedimiento denominado “allocation” (asignación por su traducción literal al español), corresponde a un proceso de asignación de los costos indirectos en que incurre la compañía en su rol de operador de los contratos de asociación Tauramena, Recetor y Rio Chitamena.

El proceso a cargo de Equion ha sido auditado por nuestros revisores fiscales encontrándolo razonable y proporcional con la operación de los años fiscales 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 y 2016.

Certifico igualmente que la distribución de costos indirectos (allocation) es una práctica acostumbrada en la industria de hidrocarburos, derivada de los contratos de asociación. Mecanismo que pretende distribuir entre los socios del contrato de asociación, los costos indirectos que el operador incurre en el desarrollo de su función.

El procedimiento interno utilizado se detalla en anexo a esta certificación (versión en inglés al tratarse de una práctica de una sucursal de sociedad extranjera, que podrá ser traducido a solicitud de parte).

De la misma manera certifico que los registros contables al 31 de diciembre de cada uno de los años objeto de esta certificación, de los grupos de cuentas código 17 “Cargos diferidos”, 24 “Impuestos, gravámenes y tasas”, 51 “Gastos operacionales” y 61 “Costos de ventas y prestación de servicios”, incluyen

⁵⁶ Folios 26 a 60 del c.a.1.

⁵⁷ Folio 31 vto. del c.a.1.

⁵⁸ Folios 827 a 874 vto. del c.a.5.

⁵⁹ Folios 702 a 706 del c.a.4.



movimientos débitos y créditos relacionados con los gastos y costos indirectos incurridos por el operador, en virtud de los contratos mencionados, clasificados por la Gerencia de la Sucursal en la categoría de Allocationy que los valores certificados a los socios de los diferentes contratos en el proceso de legalización, no han sido usados ni serán usados por Equion Energía como costo, deducción, descuento o valor de activos depreciables, dado que estas expensas corresponden de manera proporcional a los diferentes socios, que determinan su propio tratamiento tributario.” (Subraya la Sala)

También obra en el expediente certificación emitida por la revisora fiscal de Equión el 3 de abril de 2017 con destino a Ecopetrol, que a la letra dice⁶⁰:

“He auditado, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia, los estados financieros preparados bajo normas de contabilidad y de información financiera de Equion Energía Limited Sucursal Colombia, NIT 860.002.426-3, al 31 de diciembre de 2014, no incluidos aquí y emitido mi informe sobre los mismos el 24 de febrero de 2015.

A 31 de diciembre de 2014, Equion Energía Limited (Sucursal en Colombia), actuaba como operador de los siguientes contratos de asociación suscritos con la Empresa Colombiana de Petróleos S.A. (Ecopetrol S.A.) para la exploración y explotación de petróleo en Colombia.

Contrato de Asociación Año de Suscripción	Río			
	Tauramena 1988	Recetor 1989	Chitamena 1991	Piedemonte 1992
	(Porcentaje de Participación)			
Asociada:				
Equion Energía Limited	11.64	40	11.64	50
Emerald Energy PLC (Sucursal Colombia)	11.64	-	11.64	-
Santiago Oil Company	7.35	10	7.35	-
Ecopetrol S.A.	69.37	50	69.37	50

Los registros contables al 31 de diciembre de 2014, de los grupos de cuentas código 17 “Cargos diferidos”, 24 “Impuestos, gravámenes y tasas”, 51 “Gastos operacionales” y 61 “Costos de ventas y prestación de servicios”, incluyen movimientos débitos y créditos relacionados con los gastos y costos indirectos incurridos por el operador, en virtud de los contratos mencionados, clasificados por la Gerencia de la Sucursal en la categoría de Allocation.

La información contable, financiera y tributaria es responsabilidad de la Gerencia de la Sucursal.

Mi auditoría la llevé a cabo con el propósito de formarme una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros tomados en conjunto y no sobre partidas individuales; sin embargo, no estoy enterada de cambios a la información anteriormente indicada.”

Entregó también una certificación suscrita por el contador de Equión el 30 de junio de 2017, que dice⁶¹:

“En mi calidad de Contador de Equión Energía Limited NIT. 860.002.426-3 (en adelante “Equión”) y considerando que:

⁶⁰ Folio 708 del c.a.4.

⁶¹ Folios 875 a 882 del c.a.5.



1. *BP Exploration Colombia Ltd. (Hoy Equión Energía Limited) celebró un contrato de asociación con la Empresa Colombiana de Petróleos – Empresa Industrial y Comercial del Estado (hoy Ecopetrol S.A.), para llevar a cabo la exploración y explotación del Campo Cusiana.*
2. *Para el manejo de la cuenta conjunta surgida de la suscripción de este contrato, se designó al Operador, es decir a Equión; calidad que ostentó hasta el tres (3) de julio de 2016, fecha en la cual el citado campo revirtió a la Nación, en cabeza de Ecopetrol S.A.*
3. *En la cláusula 14.1 y siguientes del citado contrato de asociación se estableció que las inversiones, costos y gastos generados en el desarrollo del contrato se asumirían proporcionalmente por Ecopetrol, y la Asociada (integrada por Equión Energía Limited y los demás socios privados del contrato), en proporción a su porcentaje de participación en el mismo.*
4. *En cumplimiento de lo establecido en el contrato, el Operador realizó la distribución de las inversiones, costos y gastos directos en proporción a la participación de los socios, de conformidad con lo establecido en el artículo 14.1.1 del contrato de asociación.*
5. *En relación con los cargos indirectos correspondientes a la distribución de otras dependencias como apoyo técnico o administrativo de que trata la cláusula 18 del contrato de asociación, el Operador utilizó el procedimiento denominado “allocation”, a través del cual realizó la distribución de los cargos indirectos.*
6. *Este procedimiento consiste en distribuir por cascadas, con la aplicación de unos datos estadísticos que corresponden, en términos generales, al porcentaje de utilización o de participación del campo Cusiana en dichos cargos y por ende proporcionalmente a su participación a cada uno de los socios entre ellos Ecopetrol. Estos datos estadísticos se obtuvieron de la información reportada desde el campo y desde las distintas áreas de la operación y la administración del proyecto, de tal forma que del 100% de los cargos indirectos, se asignó el porcentaje equivalente al “uso” o “participación” del campo Cusiana en dicho costo.*
7. *El sistema de allocation, es una práctica de reconocido valor técnico en la industria para la distribución de los cargos indirectos, que se asimila al sistema de costeo ABC, el cual se ejecuta mediante acumulación de cargos en los centros de costos específicos, por lo cual el sistema no permite la trazabilidad a nivel de documento, pues como se ha expresado el proceso se efectúa sobre cargos acumulados, verificando que no se distribuya más del cien por ciento de la base objeto de asignación.*
8. *La cuenta conjunta ha recibido por parte de los diferentes socios privados y Ecopetrol, auditorías anuales para verificar los cargos registrados a ésta, en donde como Operadores no hemos recibido, hasta la fecha, glosas en relación con el proceso de allocation ni objeciones a la aplicación de las cláusulas 14 y 18 del contrato de asociación.*

Con fundamento en lo anterior certifico que:

1. *El valor total detallado por concepto, de los cargos indirectos sometidos a distribución por cada uno de los años en los cuales se llevaron a cabo los proyectos Buenos Aires Z-43, Buenos Aires H-41 y Buenos Aires XA-30 son:*



**Cargos Indirectos objeto de Allocation
Año 2011**

Row Labels	Cifras Gross	
Facturación	69.039.328.452	52%
Nómina	54.640.530.920	41%
Accruals	6.232.099.299	5%
Ajustes	1.541.057.753	1%
Gastos reembolsables a empleac	575.051.856	0%
Grand Total	132.028.068.280	

**Cargos Indirectos objeto de Allocation
Año 2012 (sólo Enero y Febrero)**

Sum of Moneda loc	Cifras Gross	
Nómina	7.080.835.443	50%
Facturación	4.852.819.190	34%
Accruals	2.267.514.198	16%
Ajustes	10.553.669	0%
Grand Total	14.211.722.500	

2. De estos valores y producto de la aplicación del proceso de "allocation", descrito en las consideraciones, los proyectos en mención recibieron los siguientes cargos indirectos y del mismo se detalla la participación de Ecopetrol S.A. en proporción a su participación, así:

REPORTE DE BILLING A ECOPETROL DE ENERO A DICIEMBRE 2011

			Data		
Categoría	Proyecto (AFE)	Nombre del Proyecto	Cifras Gross	Participación ECP	
Cargos Directos	X3-00YHH	BUENOS AIRES Z-43	81.939.863.655	56.866.265.390	
	X3-010Y9	Buenos Aires H41	32.516.715.543	22.566.600.587	
	X3-0119Q	Buenos Aires XA30	35.850.990.122	24.880.587.140	
Cargos Directos Total			150.307.569.320	104.313.453.117	89%
Allocation	X3-00YHH	BUENOS AIRES Z-43	10.244.822.485	7.109.906.806	
	X3-010Y9	Buenos Aires H41	3.494.125.620	2.424.923.184	
	X3-0119Q	Buenos Aires XA30	4.201.067.618	2.915.540.929	
Allocation Total			17.940.015.723	12.450.370.919	11%
Grand Total			168.247.585.043	116.763.824.036	100%

Respecto del total de cargos indirectos, éste proyecto recibió el 14%

REPORTE DE BILLING A ECOPETROL DE ENERO A DICIEMBRE 2012

			Values		
Categoría	Proyecto (AFE)	Nombre del Proyecto	Sum of Cifras Gross	Sum of Participación ECP	
Cargos Directos	E.DD1.10/07	Buenos Aires Z-43	441.000.024	306.054.017	
	E.DD1.11/03	Buenos Aires H41	12.936.081.936	8.977.640.845	
	E.DD1.11/05	Buenos Aires XA-30	52.709.303	36.580.258	
Cargos Directos Total			13.429.791.263	9.320.275.120	90%
Allocation	E.DD1.10/07	Buenos Aires Z-43	2.214.929	1.537.161	
	E.DD1.11/03	Buenos Aires H41	1.501.612.116	1.042.118.824	
	E.DD1.11/05	Buenos Aires XA-30	1.047.142	726.716	
Allocation Total			1.504.874.187	1.044.382.701	10%
Grand Total			14.934.665.450	10.364.657.821	

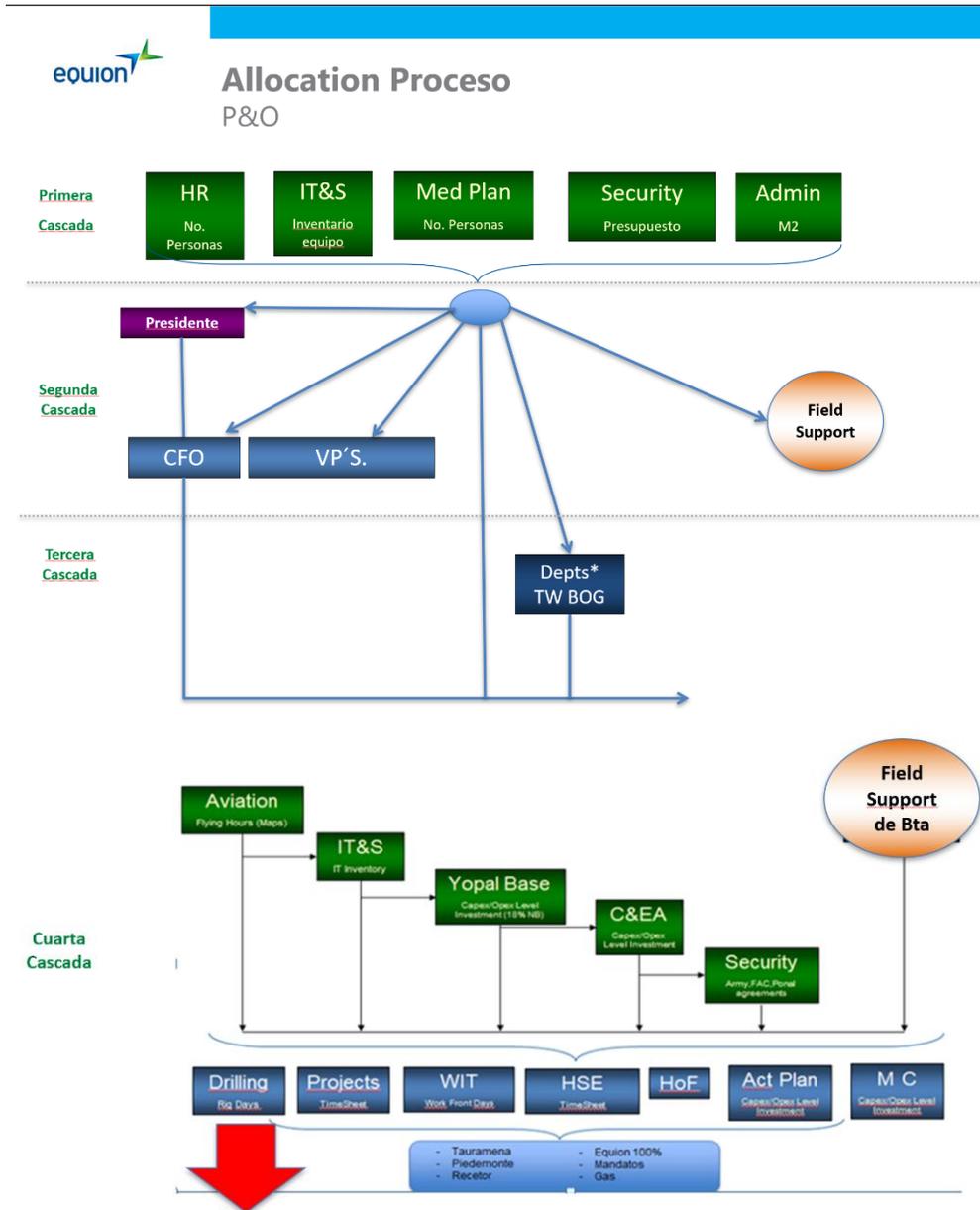
Respecto del total de cargos indirectos del primer bimestre, éste proyecto recibió el 11%

Cabe mencionar que los códigos de los proyectos (AFEs) son diferentes en cada año dado que el Operador cambió su sistema contable a partir de enero de 2012, no obstante son equivalentes como proyecto único de inversión.

Código hasta Dic 2011	Código desde Enero 2012	Nombre del Proyecto
X3-00YHH	E.DD1.10/07	Buenos Aires Z-43
X3-010Y9	E.DD1.11/03	Buenos Aires H41
X3-0119Q	E.DD1.11/05	Buenos Aires XA-30

(Subraya la Sala)

La contribuyente aportó un documento en formato PowerPoint en el que mediante el siguiente esquema detalla el proceso denominado "allocation"⁶²:



Así los cargos a los proyectos de perforación

Consta igualmente en el expediente el "Informe de auditoría Contratos de Asociación PIEDEMONTA, TAURAMENA RIOCHITAMENA, RECETOR – Contrato de Colaboración Planta de Gas LT01 – Cuenta Conjunta Año 2014" rendido por la firma Gestión & Auditoría Especializada Ltda. en mayo de 2015, cuyo alcance fue "Determinar la razonabilidad de los cargos efectuados por el Operador a las Cuentas Conjuntas y al Contrato de Colaboración,

⁶² CD visible a folio 130 del c.p.1.



por el año 2014, así como el cumplimiento de los principios de contabilidad aplicables y de los procedimientos establecidos en los contratos”, y del cual se destaca⁶³:

“Distribución Costos (Allocations)

El análisis de la Distribución de Costos Directos e Indirectos a las Operaciones auditadas en 2014, se enfocó en la razonabilidad de las cifras frente a las actividades realizadas, los presupuestos aprobados, y la ejecución de la vigencia anterior, entre otros. Este enfoque obedeció a la complejidad del proceso implementado por el Operador, consistente en múltiples drivers que direccionan los costos acumulados en múltiples centros de costos, a través de la metodología de cascadas, hacia las operaciones conjuntas.

Concepto	2014 USDK\$	%	2013 USDK\$	%	%
BASE ALLOCATION	117.848		125.216		-5,9%
EJECUCION ALLOCATION	90.183	76,5%	84.458	67,4%	6,8%
Piedemonte	44.868	38,1%	40.251	32,1%	11,5%
Tauramena - Rio Chitamera	34.304	29,1%	33.724	26,9%	1,7%
Recetor	8.952	7,6%	7.371	5,9%	21,4%
LTO1	2.059	1,7%	3.112	2,5%	-33,8%

Cuadro 18

El proceso se ejecuta en una fase sistematizada en SAP y otra manual en Excel, contiene la definición de diversos drivers como Head Count, Metros Cuadrados, Hojas de Tiempo, etc., y es alimentado/ejecutado por diversas áreas gestoras. Esta metodología fragiliza características básicas de la información financiera como la comprensión, la pertinencia, la confiabilidad y la verificabilidad, lo cual tiene mayor relevancia al impactar transversalmente las actividades cargadas al Capex y al Opex, y otros procesos como el Overhead en la Asociación Piedemonte.

Las mejores prácticas de industria proponen metodologías más simplificadas y trazables, que cumplen el propósito de la distribución de costos a las Operaciones, tales como la definición/negociación de tarifas de profesionales, la definición de porcentajes escalonados aplicables a las inversiones y gastos, entre otras. Observamos que desde 2013 el Operador ha venido analizando y proponiendo una metodología para simplificación del proceso, sin que se haya logrado la aprobación unánime de los diferentes asociados. (NCA 02)

[...]

NOTAS DE AUDITORIA 2014

Notas de control

NCA	Concepto	Criticidad	Recomendaciones
1	[...]	[...]	[...]
2	Asunto: Procedimiento de Distribución de Costos (Allocation) – Piedemonte, Tauramena, Recetor y LT01: El proceso implementado por el Operador reviste alta complejidad. Se ejecuta en una fase sistematizada en SAP y otra manual en Excel, contiene la definición de diversos drivers y	Alta	Retomar el proceso de evaluación/aprobación que viene haciendo el Operador desde 2013, para definir una metodología simplificada, tal como lo proponen las mejores prácticas de industria, que garantice mantener la trazabilidad y

⁶³ Folios 905 a 932 vto. del c.a.5. Páginas 16, 17 y 30 del informe.



	<i>es alimentado/ejecutado por diversas áreas gestoras. El resultado obtenido y cargado a las cuentas conjuntas, fragiliza características básicas de la información financiera como la comprensión, la pertinencia, la confiabilidad y la verificabilidad.</i>		<i>las cualidades de la información obtenida.</i>
--	---	--	---

[...]

Respecto del material probatorio aportado por la demandante en sede administrativa, la DIAN en la liquidación oficial de revisión expresó⁶⁴:

*“[D]entro de las pruebas que en la respuesta al requerimiento especial menciona Ecopetrol ya habían sido entregadas en la etapa de investigación y que no obstante en el acto preparatorio se afirma que no entregó los soportes que demostraran que los costos eran procedentes, este despacho encuentra válida la apreciación que hace el Apoderado y que fue confirmada en el acto administrativo que se discute, ya que como bien lo indica la valoración de las pruebas aportadas en dicha instancia no permitió identificar a qué tipo de operaciones correspondía para efectos de evaluar **su procedencia**, en otras palabras los documentos aportados no tuvieron la virtud de demostrar su procedencia, como bien lo informó el funcionario de fiscalización a través de correo electrónico del 13 de marzo de 2017 dirigido a la Sociedad, cuando expresó (Folio 585):*

[...]

En cuando (sic) al contrato de asociación a que hace referencia el Apoderado en su respuesta, indica que este se celebró con Equión Energía Limited, otorgándosele la calidad de Operador y dentro de los documentos aportados con ocasión a la respuesta al requerimiento especial en medio CD, este despacho llama la atención sobre los siguientes aspectos contenidos en el CONTRATO DE ASOCIACIÓN TAURAMENA – TRITON COLOMBIA INC:

- ✓ *El contrato aportado se encuentra identificado con el número 017504 en el que se indica como fecha efectiva 4 de julio de 1988.*
- ✓ *La ASOCIADA es TRITON COLOMBIA INC., sociedad extranjera con domicilio en los Estados Unidos.*
- ✓ *El Sector contratado es TAURAMENA.*
- ✓ *El objeto del contrato es Explorar el Área contratada y explotar el petróleo que pueda encontrarse en ella.*
- ✓ *Que Ecopetrol y la Asociada (TRITON) repartirán entre si los costos y riesgos en la proporción y términos previstos en el contrato.*
- ✓ *En la cláusula 4, punto 5, se indica que los registros se llevarán por medio de libros de contabilidad de acuerdo a las leyes colombianas para acreditar o cargar a las partes la participación que le corresponda en la Operación Conjunta – Cuenta Conjunta.*
- ✓ *En el punto 4.8 explica: “Flujo de Fondos: lo constituye el movimiento físico de dinero (ingresos y desembolsos) que debe hacer la cuenta conjunta con el fin de atender las diferentes obligaciones que en desarrollo de las operaciones normales haya tratado la Asociación.*
- ✓ *En el punto 4.10 define los Gastos Directos de la Cuenta Conjunta: Son todas aquellas erogaciones a cargo de la cuenta conjunta por concepto de gastos de personal directamente vinculado a la Asociación, compra de materiales y suministros, contratación de servicios con terceras personas*

⁶⁴ Folios 960 a 961 vto. del c.a.5. Páginas 53 a 56 de la LO.R.



- y demás gastos generales que demande la operación conjunta en el normal desarrollo de sus actividades.
- ✓ En el punto 4.11 respecto a los Gastos Indirectos de la Cuenta Conjunta: Son todas aquellas erogaciones con cargo a la cuenta conjunta por concepto de apoyo técnico y/o administrativo que con su propia organización preste el Operador a la Operación Conjunta, en forma exclusiva y eventual.
 - ✓ En la cláusula 9 “TERMINOS Y CONDICIONES” del Capítulo III “EXPLOTACIÓN”, se describe el procedimiento que debe surtir la Operación Conjunta en cuanto a la distribución de los costos una vez Ecopetrol haya aceptado la existencia del Campo Comercial, en la que se aprecian condiciones específicas dependiendo de cómo se desarrolle la operación, en la que eventualmente Ecopetrol puede considerar el reembolso de los valores invertidos.

De lo anterior, se desprende que el Contrato no permite evidenciar que el acuerdo de la operación corresponda al Campo Cusiana, ya que de su contenido se desprende que se definió el área objeto del contrato en el municipio de Tauramena, adicionalmente el Asociado del contrato es una empresa extranjera denominada TRITON COLOMBIA, INC., con sede en los Estados Unidos y constituida bajo las leyes de dicho país y no como pretende el Apoderado demostrar con este documento que la Asociación corresponde con la Sociedad EQUION ENERGIA LIMITED NIT 860.002.426-3.

No obstante lo anterior, si es este el contrato que soporta la operación conjunta que da lugar a las erogaciones solicitadas por Ecopetrol como amortización, en su clausulado contempla la obligación para el Operador de llevar una Cuenta Conjunta en la que se registren todos aquellos valores que correspondan a la operación objeto del contrato y cuya dinámica se encuentra establecida en la cláusula 16 del Anexo B del Contrato de Asociación, por lo que el despacho concluye que los miembros de la Asociación han previsto todas las condiciones necesarias para ejercer los controles en cuanto a los costos y gastos en que incurren producto de su acuerdo de voluntades.

[...]

Respecto del certificado del contador público del operador Equión aportado con ocasión a la respuesta al requerimiento especial, en el que explica el procedimiento de imputación de costos aplicado en este contrato de asociación, de su lectura encuentra la Administración las siguientes inconsistencias:

- ✓ No dice en qué porcentaje participa Ecopetrol en la distribución de cargos indirectos de la Cuenta Conjunta para la Operación del Campo Cusiana,
- ✓ Los conceptos que involucra en la certificación corresponden a los Proyectos Buenos Aires Z-43, Buenos Aires H-41 y Buenos Aires XA-30, en ningún momento se menciona el Campo Cusiana que se viene discutiendo,
- ✓ La certificación se refiere a las vigencias 2011 y 2012, no correspondiendo al periodo investigado.
- ✓ Relaciona varios conceptos que corresponden a los cargos indirectos tales como: Facturación, Nómina, Accruals, Ajustes y Gastos reembolsables a empleados, asignando en cada uno de estos ítems porcentajes de los que no se encuentra explicación ni evidencia que correspondan a participación de Ecopetrol y el Asociado.

[...]



Del informe de la auditoría llama la atención al despacho la conclusión que hace la firma GESTIÓN Y AUDITORIA ESPECIALIZADA LTDA, con respecto al resultado del procedimiento de distribución de costos “allocation”, cuando expresa: (Folios 905 a 932)

[...]

Nótese como la misma firma de auditoría evidencia las fallas que presenta el procedimiento empleado por el Operador al no hacer una distinción clara de la participación del costo ni de los registros que le permitan la confiabilidad y verificabilidad de su gestión, incumplimiento con ello los acuerdos previstos en el contrato de asociación y que no tienen como fin otra cosa que garantizar la viabilidad de sus compromisos tanto financieros como fiscales.” (Subraya la Sala)

De otra parte, en la resolución del recurso de reconsideración el fisco argumentó⁶⁵:

“[O]bserva el despacho que el problema consiste en establecer si las explicaciones presentadas por el contribuyente con ocasión al recurso de reconsideración, que son las mismas que se dieron con la respuesta al requerimiento especial, respecto al procedimiento de distribución de costos indirectos – “allocation”, son suficientes de acuerdo con lo establecido en el ordenamiento fiscal para la procedencia de costos y deducciones.

[...]

De esta manera para el despacho no son suficientes los argumentos que se presenta (sic) con el recurso de reconsideración, con los cuales el contribuyente explica en que consiste el procedimiento de allocation, y la distribución de los costos indirectos en el contrato de asociación.” (Subraya la Sala)

La Sala retoma los fundamentos esgrimidos por el fisco en los actos objeto de control y que conllevan al rechazo del costo por amortización de las inversiones efectuadas en el Campo Cusiana Buenos Aires 2011:

No es posible determinar la relación entre Triton Colombia Inc., sociedad con la que se suscribió el **Contrato de Asociación Tauramena** y Equión antes BP Exploration Colombia Ltd., aunque la demandante informa que las inversiones corresponden a el contrato de asociación suscrito con Equión. Además, si bien el contrato prevé cláusulas respecto al manejo contable de los costos a través de una cuenta conjunta, por sí mismo no identifica las inversiones realizadas y su cuantía, punto objeto de debate.

En todo caso, el contrato de asociación regula el tratamiento contable y administrativo que se debe dar a los costos y gastos efectuados por el socio operador en representación de los demás socios del contrato, por lo que deben existir controles que permitan tener plena trazabilidad de dichas las transacciones en favor de la operación de exploración y explotación, así como la proporción que corresponde a cada socio.

La **certificación emitida por el apoderado general de Equión Energía Limited** ilustra de forma general que los registros contables a 31 de diciembre de los años 2011 a 2016 relacionados con los costos y gastos indirectos en que incurrió el socio operador dentro del procedimiento denominado “allocation” y en virtud del contrato de asociación suscrito con Ecopetrol S.A., no fueron ni serán usados por Equión y que

⁶⁵ Folios 1046 a 1047 vto. del c.a.6.



corresponden a expensas de los socios, pero no expone en detalle cómo se surtió el procedimiento de distribución de costos y gastos, la suma a la que ascendieron en el año gravable 2014, ni el porcentaje de participación que le correspondía a la aquí demandante.

Valga resaltar que el procedimiento interno de “*allocation*” que se anexó a la certificación del apoderado general de Equión Energía Limited está en idioma inglés y su traducción al castellano no fue aportado por la actora, de modo que esta prueba no será analizada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 251 del Código General del Proceso⁶⁶.

En cuanto a la **certificación emitida por el contador de Equión Energía Limited** la entidad demandada la descartó por hacer alusión a los periodos gravables 2011 y 2012, que no al año en discusión. Sin embargo, se aclara y no puede pasarse por alto, que los costos declarados en 2014 constituyen la amortización de inversiones que se capitalizaron a 31 de diciembre de 2011, y aunque la certificación enuncia las inversiones que efectuó el socio operador, el valor de las erogaciones y el valor que de éstas se le adjudicó a Ecopetrol, no revela a qué correspondieron.

Se debe recordar que la certificación es proferida por el socio operador, es decir, que en todo caso, tampoco permite corroborar los valores que la demandante registró en su contabilidad, por lo que esta certificación no constituye una prueba contundente que lleve al convencimiento de los hechos que pretende probar la parte accionante.

En cuanto al esquema aportado en un documento de formato PowerPoint, la Sala observa que, pese a que sintetiza las cuatro cascadas en las que se divide el proceso de “*allocation*” o asignación de costos y gastos indirectos, en este se utilizan términos como “CFO”, “VP’S”, “Depts* TW BOG”, que la actora no definió ni indicó su contexto, para que sea posible entender con claridad el procedimiento de asignación de costos.

En contraste a las pruebas que hasta este punto se han enunciado, está el **Informe de Auditoría rendido por la firma Gestión & Auditoría Especializada Ltda.** en mayo de 2015 que advierte que el proceso de distribución de costos denominado “*allocation*” es engorroso y complejo, la información es ingresada por actores de distintas áreas de la compañía y es administrada en distintas bases de datos que reposan tanto en SAP como en Excel, situaciones que conducen a que la información contable no cumpla con los requisitos de fiabilidad, comprensión y verificabilidad.

Bajo esa perspectiva, se concluye que aunque el grueso probatorio con el que Ecopetrol buscaba acreditar los procedimientos de distribución de costos, lo cierto es que tanto el porcentaje de participación de Ecopetrol dentro del contrato, como los conceptos de los costos y gastos que se capitalizaron y su valor, no están debidamente soportados y no fue posible tener la trazabilidad desde la inversión efectuada por el socio operador hasta la amortización efectuada por la demandante en su denunciario rentístico.

Se reitera que a la contribuyente le correspondía acreditar más allá de toda duda razonable, no la idoneidad del proceso de “*allocation*” para la determinación de su

⁶⁶ “**Artículo 251. Documentos en idioma extranjero y otorgados en el extranjero.** Para que los documentos extendidos en idioma distinto del castellano puedan apreciarse como prueba se requiere que obren en el proceso con su correspondiente traducción efectuada por el Ministerio de Relaciones Exteriores, por un intérprete oficial o por traductor designado por el juez. En los dos primeros casos la traducción y su original podrán ser presentados directamente. En caso de presentarse controversia sobre el contenido de la traducción, el juez designará un traductor. [...]”.



participación en las inversiones efectuadas en el contrato de asociación, sino cuáles inversiones se hicieron, a que valor ascendieron y una vez precisado su porcentaje de participación en el contrato de asociación, la forma en que el socio operador le distribuyó los costos y gastos correspondientes. A partir de esa información, tener claridad no sólo en la teoría, sino en la práctica, de la forma en que se aplicó el procedimiento de asignación de costos y gastos indirectos, y así, establecer el valor de la inversión que se capitalizó a 31 de diciembre de 2011, para llegar al valor amortizado de dicha inversión en el año 2014.

No obstante, se echa de menos esa carga argumentativa y probatoria para acceder al reconocimiento del costo. Por el contrario, la actora reconoció que por lo voluminoso de las facturas procesadas mensualmente por Equión, sólo aportó una muestra y por tanto advirtió que *“la sumatoria de las facturas solicitadas como muestra en el proceso de fiscalización no va a totalizar el monto imputado como costo en la declaración de renta de Ecopetrol [...]”*⁶⁷.

Entonces, si la muestra no fue suficiente para despejar las dudas respecto del costo declarado, la sociedad pudo acudir a otros medios de prueba que permitieran entender el proceso de asignación de costos, pero se mantuvo en su posición de lo complejo que resultaba allegar la totalidad de las facturas relacionadas con la inversión en el Campo Cusiana Buenos Aires 2011, pese a que este precisamente fue el cuestionamiento de la administración.

Finalmente, en cuanto al acervo probatorio que en apelación la actora alegó que no fue valorada en la sentencia apelada, se precisa: i) el contrato de asociación sí fue apreciado por el *a quo*, pero concluyó que éste no concretiza lo relacionado con el proyecto Cusiana – Buenos Aires 2011, lo que imposibilitó determinar el porcentaje de participación de cada socio; ii) en cuanto a los dos certificados emitidos por Equión y al informe de auditoría, el Tribunal indicó que no permiten establecer con certeza los costos asociados al proyecto en discusión pues versan sobre los proyectos Buenos Aires Z-43, Buenos Aires H41 y Buenos Aires XA30, pero no precisan el porcentaje que se debe asumir en cada proyecto; iii) aunque el archivo en formato PowerPoint no fue valorado por el Tribunal, la Sala sí lo analizó pero estimó que no tiene el suficiente detalle para acreditar los costos declarados; iv) en lo que alude a los dos documentos de Excel a que se refiere la demandante, la Sala precisa que se trata de documentos de índole contable con un alto volumen de registros, que debieron acompañarse de un certificado de contador público o revisor fiscal que precisara los rubros objeto de análisis.

Por lo expuesto hasta este punto, se confirma el rechazo de costos por amortización de inversiones en cuantía de \$1.230.990.378. No prospera el cargo de apelación propuesto por la demandante.

Así, los costos de venta y las deducciones objeto de litigio, quedan así:

RENGLÓN 49-COSTOS DE VENTAS			
Concepto	Valor declarado	Valor rechazado DIAN	Valor rechazado C.E.
Impuesto de alumbrado público	\$ 13.943.271.464	\$ 13.943.271.464	0
Impuesto sobre vehículos automotores	\$ 327.608.558	\$ 327.608.558	0
Contribución por valorización	\$ 95.876.171	\$ 95.876.171	\$ 95.876.171

⁶⁷ Página 11 del recurso de apelación de Ecopetrol.



"Allocation"	\$ 1.230.990.378	\$ 1.230.990.378	\$ 1.230.990.378
TOTAL COSTOS RECHAZADOS		\$ 15.597.746.571	\$ 1.326.866.549
RENLÓN 52-GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN			
Concepto	Valor declarado	Valor rechazado DIAN	Valor rechazado C.E.
Impuesto de transporte	\$ 47.535.311.332	\$ 47.535.311.332	0
GMF (50%)	\$207.482.886.830	\$103.140.699.920	\$103.140.699.920
Pagos a asociaciones sindicales	\$ 20.877.200.026	\$ 20.877.200.026	\$13.559.328
TOTAL DEDUCCIONES RECHAZADAS		\$171.553.211.278	\$103.154.259.248

Descuento por importación de maquinaria pesada para industrias básicas (\$1.282.184.000)

La autoridad tributaria en el recurso de apelación consideró que el *a quo* efectuó una interpretación extensiva de la norma, pues la tubería que Ecopetrol importó no puede ser considerada como maquinaria pesada en los términos del artículo 258-2 del Estatuto Tributario.

El artículo 258-2 del Estatuto Tributario vigente para la época de los hechos disponía⁶⁸:

“Artículo 258-2. Impuesto Sobre las Ventas en la Importación de Maquinaria pesada para Industrias Básicas. El impuesto sobre las ventas que se cause en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas, deberá liquidarse y pagarse con la declaración de importación.

Cuando la maquinaria importada tenga un valor CIF superior a quinientos mil dólares (us\$500.000.00), el pago del impuesto sobre las ventas podrá realizarse de la siguiente manera: 40% con la declaración de importación y el saldo en dos (2) cuotas iguales dentro de los dos años siguientes. Para el pago de dicho saldo, el importador deberá suscribir acuerdo de pago ante la Administración de Impuestos y Aduanas respectiva, en la forma y dentro de los plazos que establezca el Gobierno Nacional.

El valor del impuesto sobre las ventas pagado por el importador, podrá descontarse del impuesto sobre la renta a su cargo, correspondiente al periodo gravable en el que se haya efectuado el pago en los periodos siguientes.

Son industrias básicas las de minería, hidrocarburos, química pesada, siderurgia, metalurgia extractiva, generación y transmisión de energía eléctrica, y obtención, purificación y conducción de óxido de hidrógeno. [...]

En lo que alude a la definición de “maquinaria pesada”, esta Sala precisó que ésta no posee una definición legal, de modo que se debe atenderse al sentido natural y obvio de las palabras. De ese modo, señaló que la Real Academia de la Lengua Española define maquinaria como “Conjunto de máquinas para un fin determinado”, la palabra pesada como “que pesa mucho” y máquina como el “Conjunto de aparatos combinados para recibir cierta forma de energía y transformarla en otra más adecuada, o para producir un efecto determinado”. Así, concluyó que la expresión maquinaria pesada alude a aquella

⁶⁸ Artículo modificado por el artículo 68 de la Ley 1739 de 2014 y derogado por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018 (declarada inexecutable mediante sentencia C-481 de 2019 de la Corte Constitucional M.P. Alejandro Linares Cantillo, a partir del 1 de enero de 2020), y por el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019.



integrada por varias piezas y elementos que cumplen con funciones específicas en la producción del bien o la transformación de la energía en una más adecuada⁶⁹.

Estimó que el descuento consagrado en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario es aplicable a las importaciones de partes que al estar juntas conformen una maquinaria pesada, aun cuando puedan ser accesorias o repuestos, pues se trata de piezas que al integrarse al equipo resultan necesarias para su operación o permiten una función específica y distinta de la de cada una de sus partes.

La Sala aclaró en esa oportunidad que el beneficio debe analizarse en cada caso, teniendo en cuenta la relación de los elementos o piezas importadas con la maquinaria pesada.

En el caso particular, Ecopetrol tomó como descuento tributario la suma de \$1.282.184.000 que corresponde al IVA pagado en la importación de “*tubería casing*” o “*tubin*” de la subpartida arancelaria 7304190000.

Se destaca, que la demandante es una compañía dedicada a la exploración, explotación, refinación, transporte, almacenamiento, distribución y comercialización de hidrocarburos, por lo que la administración no discutió el hecho de que los bienes importados están destinados a industrias básicas y a la operación de la actividad productora de renta de la demandante. Tampoco objetó el cumplimiento de otros requisitos exigidos por la norma para acceder al descuento, sino que su reparo se centró específicamente en que no el bien importado no podía ser considerado “*maquinaria pesada*”.

La Sala observa que con escrito radicado el 13 de septiembre de 2016, que daba respuesta a la información solicitada en visita efectuada el 22 de julio de 2016, la contribuyente aportó un CD que contiene un documento en formato Excel denominado “*Maquinaria pesada*” que corresponde al anexo de la declaración privada del descuento tributario de maquinaria pesada, en el que se evidencia que el 24 de diciembre de 2014 registró el IVA de la operación de importación por la suma de \$1.282.184.000, en el que se detalla que la declaración de importación es la No. 482014000540797 y el número del recibo de pago 48201400054007-0⁷⁰.

Respecto de esta operación, la actora aportó la declaración de importación, la factura de venta y el recibo de pago, información que se resume de la siguiente manera⁷¹:

No. declaración	Descripción declaración	Factura	IVA liquidado y pagado
4820140005407976	“PRODUCTO: TUBERIA DE LINEA DE ACERO AL CARBONO REF. COD. 5627534, MARCA NO APLICA, [...] PROCESO DE OBTENCIÓN: LAMINADO EN CALIENTE, FORMA DE LA SECCION TRANSVERSAL: REDONDA, TIPO: SIN COSTURA, [...] USO: TRANSPORTE DE HIDROCARBUROS. CANT (6700) M // PRODUCTO: TUBERIA DE LINEA DE ACERO AL CARBONO REF. COD. 5627534, MARCA NO APLICA, [...]”	No. 6100003216 del 17 de diciembre de 2014 emitida por Ecopetrol America Inc	\$1.282.184.000

⁶⁹ Sentencia del 1 de julio de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24313, C.P. Milton Chaves García. Reiterada en: Sentencia del 10 de marzo de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25320, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁷⁰ Folios 84 a 86 vto. del c.a.1., CD visible a folio 139 del c.a.1.

⁷¹ Folios 665 y 665 vto. del c.a.4. y 884 a 892 del c.a.5.



	DIMENSIONES: DIAMETRO EXTERNO 20 PULGADAS X 0.375 PULGADAS, PROCESO DE OBTENCIÓN: LAMINADO EN CALIENTE, FORMA DE LA SECCION TRANSVERSAL: REDONDA TIPO: SIN COSTURA, [...] USO: TRANSPORTE DE HIDROCARBUROS. CANT (930) M[...]"		
--	--	--	--

Igualmente, la sociedad aportó un memorando del 1 de agosto de 2014 con el asunto: “Compra de Tubería mayor a 8 pulgadas para el Proyecto Caño Sur De Ecopetrol S.A.” que según indicó, es el documento que dio origen a la compra⁷²:

“1. OBJETIVO

Adelantar suministro de Tubería mayor a ocho (8) pulgadas a través de Orden de despacho de bienes, amparado en el Contrato Marco de Cuantía Indeterminada No.5213956, firmado con Ecopetrol América Inc., para el proyecto Caño Sur de la Gerencia de Operaciones y Desarrollo Caño Sur de Ecopetrol S.A.

2. ANTECEDENTES

Ecopetrol S.A. firmo (sic) el 25 de Enero de 2014 el Contrato Marco No.5213956 de Cuantía Indeterminada con EAI, con el propósito de suministrar materiales y equipos para la vicepresidencia técnica y de desarrollo de exploración y producción de Ecopetrol S.A.

4. JUSTIFICACIÓN

La compra de tubería mayor a 8 pulgadas hace parte de alcance del proyecto Caño Sur y permitirá apalancar el desarrollo de la Mega (sic) de alcanzar una producción de 1.000.000 de barriles limpios en el 2015 y 1.300.000 en el 2020, incorporando reservas y aumentando la producción de petróleo (crudos pesados) en forma sostenida. [...]"

En sede administrativa la accionante aportó la Orden de Compra No. 861261 a Ecopetrol América Inc., en cuyo objeto se indicó⁷³:

“SUMINISTRO DE TUBERÍA MAYOR A OCHO (8) PULGADAS PARA EL PROYECTO CAÑO SUR. ESTA ORDEN DE DESPAGO SE GENERA CON BASE EN EL CONTRATO CARCO No. 5213112 EL CUAL SE REEMPLAZO POR EL CONTRATO 5213956 SUSCRITO ENTRE ECOPETROL AMERICA INC Y ECOPETROL S.A.”

Por otra parte, la sociedad en el recurso de reconsideración puso de presente lo siguiente⁷⁴:

“[L]a compra de esta tubería fue aprobada en octubre de 2014 con destinado (sic) al proyecto denominado Caño Sur, cuyo objeto era desarrollar 64 MBLS de reservas por medio de la perforación de 263 pozos, la construcción de facilidades en estaciones (en dos etapas), facilidades para pozos (48 clusters, vías, líneas mecánicas, instrumentación, etc.), construcción de troncales de fluidos y troncales de agua de producción, facilidades eléctricas para energización del campo – proyecto y facilidades para cumplimiento de la normativa ambiental durante el desarrollo del mismo.

⁷² Folios 666 a 668 del c.a.4.

⁷³ Folios 672 a 678 del c.a.4.

⁷⁴ Folios 992 vto. a 997 vto. del c.a.6.



Para el desarrollo de este proyecto era indispensable ensamblar una serie de activos fijos para ejecutar el proceso u operación completa antes descrita. Según el Procedimiento de Manejo Administrativo de Activos Fijos de Ecopetrol GFI-P-030, a ese conjunto mínimo de activos destinados a la ejecución de un proceso u operación completa se le denomina “unidad funcional”, que requiere de todos los componentes para cumplir su objetivo operativo.

Es importante resaltar que la extracción del crudo no la realiza una sola “máquina” entendiéndose por ella el significado que cita la DIAN en el requerimiento especial, pues la naturaleza misma de las actividades de extracción del crudo, requieren de una estructura compleja que funciona por medio de la suma de partes que funcionan como un todo.

Este es el caso de las líneas troncales para el transporte o movimiento de fluidos entre los pozos y las Estaciones, o desde las Estaciones hasta los sitios de disposición del agua de producción [...]

La tubería importada se ensambla en el área de facilidades o instalaciones de superficie y, tiene la función de transportar fluidos desde un punto de interés a otro ya sea para almacenarlo, tratarlo o disponerlo, entre otros. A dicho sistema de tubería se le denomina línea de flujo. Dependiendo del uso que se le dé a la línea de flujo, se le denomina de una forma particular. Por ejemplo, si la tubería transporta crudo de diferentes pozos para llevarlos a una estación de tratamiento por medio de una línea de flujo de mayor capacidad, a esta línea de flujo se le conoce como troncal.

La importación de esta tubería obedece a que, dentro del desarrollo de los objetivos del proyecto, se requirió la construcción de líneas de transferencia para el transporte de fluidos tales como la Troncal 1 y la Línea de transferencia a Mito 2. Con el material importado se construyeron estos activos. Por la condición de continuidad que requiere la línea de flujo, condiciones de integridad mecánica y seguridad del proceso, el material en el campo hace parte del proceso constructivo en donde se realiza soldadura entre tubos, pintura, prueba hidrostática y otros más que garanticen la confiabilidad y operatividad del sistema según estándares de industrias y corporativos.

[...]

De las explicaciones técnicas y evidencias fotográficas aquí presentadas, resulta claro que el proyecto Caño Sur se desarrolla a partir de una unidad funcional (maquinaria pesada) de la cual es parte la tubería que se importó para ensamblarse a dicha unidad que en conjunto cumple los objetivos de producción del proyecto, pues de faltar alguna parte dicha unidad no funciona haciendo imposible la explotación de crudo.”

De acuerdo con las pruebas documentales antes referidas, la Sala observa que la tubería que Ecopetrol importó fue ensamblada a otros activos con el objetivo de crear una infraestructura o unidad funcional, que transportara los hidrocarburos explotados y el agua que es utilizada en su extracción. Lo anterior, bajo rigurosos procedimientos de calidad que eviten fugas, garanticen la seguridad del proceso y que cumplan con las normas medio ambientales.

Bajo ese entendido, la Sala estima que el IVA pagado por la demandante en la importación de la tubería mencionada es procedente como descuento tributario en los términos del artículo 258-2 del Estatuto Tributario, en la medida en que se trata de piezas que pasan a integrar un activo complejo, que permite llevar a cabo la actividad



productiva en condiciones normales y que permiten el correcto funcionamiento de las máquinas a las que se integran. Se deniega el cargo de apelación de la administración.

De la sanción por inexactitud

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN determinó como sanción por inexactitud la suma de \$48.069.924, liquidada a la tarifa del 100%, tarifa consagrada en el texto actual del artículo 648 del Estatuto Tributario⁷⁵.

Pues bien, el artículo 647 del Estatuto Tributario vigente para la época de los hechos preceptuaba⁷⁶:

“Art. 647. Sanción por inexactitud. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieran sido objeto de compensación o devolución anterior.”

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

[...]

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de Impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos. [...]”

Se advierte que la sociedad incurrió en inexactitud sancionable en su denuncia rentístico del gravable 2014, pues incluyó costos por amortizaciones de inversiones y pagos a sindicatos que no logró demostrar satisfactoriamente, costos por pagos a trabajadores y deducciones por pagos de impuestos que no cumplen con las exigencias para su procedencia, como consecuencia de lo anterior, liquidó un impuesto a pagar menor al que en realidad le correspondía.

En lo que alude a la diferencia de criterios, la Sala recientemente puntualizó que para exculpar al obligado tributario de la imposición de la sanción por inexactitud no basta con que alegue que existió una diferencia de criterios entre las partes, sino que debe

⁷⁵ **“Artículo 648. Sanción por inexactitud.** La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y Patrimonio. [...]”

⁷⁶ Artículo modificado por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016.



argumentar con suficiencia las razones que lo llevaron a una interpretación errada o diferente de la normativa aplicable⁷⁷.

La Sala echa de menos dicha argumentación por parte de la contribuyente, ya que el cargo de apelación sobre este punto se centró en el desconocimiento de los altos estándares que debe cumplir Ecopetrol en el manejo de su información contable por ser una sociedad listada en bolsa, que no actuó de forma dolosa y que todos los datos que incluyó en sus declaración privada son completos y verdaderos, pero no desarrolló un planteamiento en cuanto a la existencia de una interpretación errada del derecho aplicable, máxime si se tiene en cuenta que los costos por “allocation” se negaron por falta de prueba y los demás valores glosados por el incumplimiento de requisitos exigidos en la norma y la falta de soporte de las transacciones.

Cabe destacar que los valores glosados que se confirman en la presente providencia corresponden a la valoración de la documentación que aportó la contribuyente para la determinación del costo de amortización de inversiones mediante el procedimiento de “allocation” y al incumplimiento de los requisitos de que trata el artículo 107 del Estatuto Tributario en los impuestos pagados en el periodo objeto de debate. Se niega el presente de cargo de apelación.

En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, se tiene como liquidación la practicada por la Sala en los siguientes términos:

Impuesto sobre la renta año gravable 2014			
CONCEPTO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	RES RECURSO	LIQ C DE E
TOTAL INGRESOS NETOS	68.685.797.316.000	68.685.797.316.000	68.685.797.316.000
COSTOS DE VENTA (PARA SISTEMA PERMANENTE)	40.933.936.612.000	40.918.338.865.000	40.932.609.745.000
TOTAL COSTOS	40.933.936.612.000	40.918.338.865.000	40.932.609.745.000
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN	1.964.506.373.000	1.792.953.162.000	1.861.352.114.000
GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	2.435.537.017.000	2.435.537.017.000	2.435.537.017.000
OTRAS DEDUCCIONES	8.670.151.827.000	8.670.151.827.000	8.670.151.827.000
TOTAL DEDUCCIONES	13.070.195.217.000	12.898.642.006.000	12.967.040.958.000
RENTA LÍQUIDA DEL EJERCICIO	14.681.665.487.000	14.868.816.445.000	14.786.146.613.000
RENTA LÍQUIDA	14.681.665.487.000	14.868.816.445.000	14.786.146.613.000
RENTA PRESUNTIVA	1.089.914.736.000	1.089.914.736.000	1.089.914.736.000
TOTAL RENTAS EXENTAS	445.302.000	445.302.000	445.302.000
RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	14.681.220.185.000	14.868.371.143.000	14.785.701.311.000
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	3.670.305.046.000	3.717.092.786.000	3.696.425.328.000
DESCUENTOS TRIBUTARIOS	89.868.566.000	88.586.382.000	89.868.566.000
IMPUESTO NETO DE RENTA	3.580.436.480.000	3.628.506.404.000	3.606.556.762.000

⁷⁷ Sentencia del 11 de junio de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21640, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Reiterado en: Sentencia del 6 de agosto de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22979, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



TOTAL IMPUESTO A CARGO	3.580.436.480.000	3.628.506.404.000	3.606.556.762.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	2.912.684.769.000	2.912.684.769.000	2.912.684.769.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	929.943.881.000	929.943.881.000	929.943.881.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	1.755.383.479.000	1.755.383.479.000	1.755.383.479.000
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	1.493.191.309.000	1.541.261.233.000	1.519.311.591.000
SANCIONES	0	48.069.924.000	26.120.282.000
TOTAL SALDO A PAGAR	1.493.191.309.000	1.589.331.157.000	1.545.431.873.000

CÁLCULO DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD		
	DIAN	C DE E
Saldo a pagar determinado	1.541.261.233.000	1.519.311.591.000
Saldo a pagar declarado	1.493.191.309.000	1.493.191.309.000
Base de sanción	48.069.924.000	26.120.282.000
Tarifa de sanción por inexactitud	100%	100%
Valor sanción por inexactitud	48.069.924.000	26.120.282.000

Así, la Sala modificará el ordinal segundo de la sentencia apelada, para en su lugar a título de restablecimiento del derecho, tener como liquidación la practicada anteriormente.

Condena en costas

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

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

FALLA

PRIMERO: Modificar el ordinal segundo de la sentencia del 5 de mayo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” en el trámite del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por Ecopetrol S.A. En su lugar:

“**SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho**, téngase como liquidación la efectuada por la Sala en segunda instancia.”

SEGUNDO: No condenar en costas en esta instancia.

Notifíquese y cúmplase.



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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salvo parcialmente el voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Aclaro el voto

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>