



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN (E)

Bogotá D.C., veintidós (22) de mayo de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00741-01 (27700)
Demandante: Weatherford Colombia Limited
Demandado: DIAN

Temas: Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE– Año gravable 2015. Ingresos. Costos y deducciones. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por las partes contra la sentencia del 16 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección A, que decidió:

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 900012 del 11 de julio de 2019.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, tener como impuesto y sobretasa del CREE del periodo gravable 2015 y como sanción por inexactitud las liquidadas en la parte motiva de esta sentencia.

Tercero: No se condena en costas a la parte vencida, conforme lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Weatherford Colombia es la única sucursal de la sociedad Weatherford Colombia Limited, sociedad constituida y domiciliada en Tórtola (Islas Vírgenes Británicas). La demandante es una empresa proveedora de servicios para la industria de hidrocarburos, que pertenece al régimen cambiario especial.

El 13 de abril de 2016, la demandante presentó la declaración del Impuesto sobre la Renta para la Equidad -CREE- correspondiente al año gravable 2015, la cual arrojó un saldo a favor de \$5.980.572.000². Esta declaración fue corregida el 4 de mayo de 2017³ y el 18 de mayo de 2018⁴, modificando el saldo a favor inicialmente declarado.

El 7 de noviembre de 2018, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -Dian- le notificó a la demandante el Requerimiento Especial nro. 900024 del 2 de noviembre de 2018, el cual fue contestado por la demandante mediante escrito radicado el 7 de febrero de 2019⁵.

Posteriormente, la Dian expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 900012 del 11 de julio de 2016, que modificó la declaración privada de la demandante mediante (i) la adición de ingresos brutos por diferencias entre la declaración cuestionada y

¹ Ingresó al despacho el 31 de enero de 2024. Samai CE índice 12.

² Folio 173, c.p.

³ Folio 172 A, c.p.

⁴ Folio 172, c.p.

⁵ Folios 116 a 141, c.p.



la información exógena presentada por la demandante, (ii) el rechazo de costos de ventas por el servicio de escolta para el transporte y almacenamiento de explosivos, y (iii) el rechazo de deducciones por pago de intereses de deudas adquiridas por la oficina principal, y atribuidas a la sucursal. En el mismo acto se impuso una sanción por inexactitud por \$9.159.425.000⁶.

Demanda

La sociedad Weatherford Colombia Limited, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y de conformidad con lo dispuesto en el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario (demanda *per saltum*), formuló mediante apoderado ante esta jurisdicción las siguientes pretensiones⁷:

“1.1. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial No. 900012 del 11 de julio de 2019 expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá de la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales (la "DIAN"), por medio de la cual se resolvió modificar la declaración privada de la Sucursal correspondiente al impuesto sobre la renta para la equidad CREE (el "CREE") a cargo de la Sucursal por el año gravable 2015, y se impuso sanción por inexactitud (la "Liquidación Oficial");

1.2. Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi representada, declarando que:

1.2.1. No procede la adición de ingresos netos por \$39.542.188.000, propuesta por la DIAN en la Liquidación Oficial.

1.2.2. No procede el rechazo de costos por \$1.301.831.000, propuesto por la DIAN en la Liquidación Oficial.

1.2.3. No procede el rechazo de deducciones por \$24.100.867.000, propuesto por la DIAN en la Liquidación Oficial.

1.2.4. No procede la sanción por inexactitud de \$9.092.284.000 impuesta a la Sucursal en la Liquidación Oficial.

1.2.5. La declaración de CREE presentada por la Sucursal se encuentra en firme;

1.2.6. Se ordene el archivo del expediente abierto en contra de la Sucursal; y

1.2.7. Al amparo de lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA, se condene a la DIAN por el valor de las costas y las agencias en derecho en las cuales ha incurrido o incurrirá la Sucursal con relación a este proceso”.

Normas violadas

La demandante indicó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 20-1, 20-2, 107, 647, 742 y 745 del Estatuto Tributario, 21 y 22 de la Ley 1607 de 2012; 87 y 89 del Decreto 2535 de 1993; 49 del Decreto 2222 de 1993; 2.2.4.1.11. del Decreto 1070 de 2015, y la Directiva Permanente nro. 239 de 2015 del Ejército Nacional, bajo los siguientes conceptos de violación:

En la Liquidación Oficial, la Dian adiciona \$39.542.188.000 al renglón 31 (“Ingresos”) de la declaración cuestionada, los cuales fueron reportados por la demandante en la información exógena del año gravable 2015 (Formato 1017), pero que no fueron incluidos en la declaración.

Para la demandante, la cifra indicada por la Dian no es real, pues la verdadera diferencia entre los ingresos reportados por Weatherford en la información exógena,

⁶ Folios 69 a 113, c.p.

⁷ Págs. 1 y 2 del archivo nro. 51 en Samai.



y los reportados en la declaración de CREE asciende a \$4.238.431.353, cifra que se obtiene de restar \$829.585.639.000 (ingresos brutos incluidos en la declaración de CREE) de \$833.824.070.353 (ingresos brutos reportados en el formato 1007). La adición de ingresos de \$39.542.188.000 pretendida por la Dian parte de una errada valoración de la información reportada en medios magnéticos, y de la forma como debía depurarse la base gravable del CREE para el año gravable 2015.

La cifra de \$39.542.188.000 que debía ser adicionada según la Dian corresponde a (i) la adición de \$35.303.756.570, con base en el formato 1017 de información exógena, que no tiene sustento pues en ese formato la demandante no reportó \$35.303.756.570, sino \$17.651.878.000, y que corresponden a reembolsos obtenidos por concepto de gastos incurridos por cuenta de terceros, que no incrementaron el patrimonio de la sucursal en el año gravable 2015, y (ii) los \$4.238.431.353, que surgen de la depuración de la base gravable del CREE, pues aunque son ingresos desde el punto de vista contable, no hacían parte de la base de este impuesto, por lo que no había lugar a incluirlos como gravados.

La cifra que la Administración alega como reportada por Weatherford en el formato 1017 (\$35.303.756.570) es exactamente el doble del valor declarado, por lo que parece surgir de una duplicación injustificada de la administración tributaria. En todo caso, la cifra realmente declarada (\$17.651.878.000) no debía incluirse como ingresos gravados, en la medida en que corresponden a ingresos brutos obtenidos en el año 2015 como reembolsos de pagos que la demandante había hecho a terceros, por cuenta y en beneficio de sus clientes, en ejecución de los contratos de servicios celebrados, lo cual se encuentra debidamente probado mediante certificados del revisor fiscal de la demandante, facturas emitidas por proveedores a la demandante que soportan los pagos en los que incurrió por cuenta de sus clientes, y las facturas emitidas por la demandante a sus clientes, en donde se solicita el reembolso de los pagos en los que incurrió por cuenta de los mismos.

Como el reembolso de pagos no es susceptible de incrementar el patrimonio de la demandante, no debía incluirse como ingreso gravado con el CREE, según lo señalado en el artículo 21 de la Ley 1607 de 2012. No obstante, si en gracia de discusión se considerara que los \$17.651.878.000 reportados en el formato 1017 sí debieron reconocerse como ingresos brutos en la declaración de CREE del año 2015, en aplicación del principio de asociación también deberían reconocerse los costos y gastos asociados a ese ingreso realizado.

Por otra parte, la diferencia de \$4.238.431.000 entre los ingresos reportados en medios magnéticos en el formato 1007, y los reportados en la declaración corresponde a ingresos por ganancias ocasionales, por recuperación de provisiones, atribución de intereses, descuentos en declaraciones del impuesto de industria y comercio, ajuste al peso, reembolsos de gastos de empleados y aprovechamientos de chatarra, que no fueron incluidos en la declaración por corresponder a ingresos no sujetos a este impuesto.

La Dian rechazó deducciones por \$1.301.831.000, correspondientes a erogaciones en las que incurrió la demandante para la contratación de servicios de escolta prestados por las Fuerzas Militares para el transporte y bodegaje de explosivos que debían ser usados para el desarrollo de la actividad productora de renta de la demandante (servicios de perforación y adecuación de pozos petroleros). Para el año gravable 2015, el transporte y bodegaje de explosivos eran actividades reguladas, y para las que se exige autorización de las autoridades militares, así como el pago de escolta militar y de adecuación de lugares especiales de almacenamiento.

El pago por el servicio de escolta militar y almacenamiento de explosivos cumple



con los requisitos de la ley tributaria para ser deducibles en el cálculo del CREE, ya que hay una relación de causalidad entre esta erogación y la actividad económica de la demandante, pues para realizar actividades de perforación de pozos petroleros es indispensable hacer uso de explosivos; y para ello la sucursal demandante debía adquirir, almacenar y trasladar los explosivos.

También resultan ser erogaciones necesarias para el desarrollo de la actividad productora de renta de la demandante, toda vez que resultaban obligatorias por expresas disposiciones normativas (arts. 87 y 89, Dec. 2535 de 1993, art. 49 Dec. 2222 de 1993, art. 2.2.4.1.11, Dec. 1070 de 2015, Directiva Permanente nro. 239 de 2015), que obligan a contratar los servicios de escolta y bodegaje de explosivos con las autoridades militares. Y resultan ser erogaciones proporcionales, pues solo resultaron ser equivalentes al 0,15% de la renta bruta de la demandante en el año gravable 2015. Además, el hecho de que por disposición constitucional las Fuerzas Militares deban proteger la vida y honra de los administrados, no quiere decir que la demandante no estuviera obligada a pagar el servicio de escolta en el transporte de explosivos. Al tratarse de un servicio especializado y excepcional, es claro que este no se enmarca dentro de la órbita del deber general de protección a las personas que la Constitución impone a las autoridades militares y de policía.

La Dian rechazó la deducción de la suma de \$24.100.864.000 por concepto de intereses atribuidos por la oficina principal de Weatherford a la sucursal (demandante) que fueron incluidos como gastos deducibles en la declaración de CREE del año gravable 2015, por considerar que no se logró establecer la trazabilidad de las operaciones que dieron lugar al pago de intereses por parte de la casa matriz y atribuidos a la sucursal. Para la administración tributaria, no se aportó la documentación necesaria que evidencie que los recursos llegaron efectivamente a la oficina principal, y posteriormente a la sucursal, y no se acreditó la existencia del pasivo que generó los intereses que fueron atribuidos y, consecuentemente, deducidos.

Alegó que, por su actividad económica, la demandante pertenece al régimen cambiario especial, lo cual le impide acceder a endeudamiento externo. De ser necesario, el endeudamiento solo podría ser tomado por la oficina principal, para luego transferir parte de los recursos derivados de este endeudamiento a la sucursal (demandante) por vía de la cuenta de inversión suplementaria al capital asignado ("ISCA"). Por otra parte, según las normas aplicables, en el año gravable 2015 las sucursales solo estaban obligadas a liquidar el CREE respecto de las rentas de fuente nacional que le fueran atribuibles.

En este caso, los intereses pagados por los créditos adquiridos por la oficina principal de Weatherford eran atribuibles a la sucursal, en la medida en que (i) la demandante es la única sucursal de la oficina principal, (ii) la oficina principal no es una oficina operativa, (iii) las deudas fueron contraídas por la oficina principal para el desarrollo de la operación de la sucursal, y (iv) la oficina principal asume las cuentas por pagar y cuentas por cobrar de la sucursal, como resultado de la restricción cambiaria derivada de la pertenencia de la sucursal al régimen cambiario especial, todo lo cual fue demostrado en el *"Estudio de Atribución de Rentas y Ganancias Ocasionales del Año Gravable 2015"* presentado ante la Dian.

Adicionalmente, y como sustento de esta operación, la demandante aportó la totalidad de las facturas por concepto de intereses que se tomó como deducibles en la declaración de CREE del año 2015, y un cuadro detallado de los intereses atribuidos. La Dian tuvo la oportunidad de verificar el detalle del gasto que dio lugar a los intereses atribuidos por la oficina principal a la sucursal en la declaración de CREE del año 2015, y se le entregaron documentos que demostraban que las deudas que originaron los intereses fueron contraídas para la compra de materiales,



inventarios, activos fijos, y adquisición de servicios con los cuales la sucursal desarrolla su operación en Colombia, por lo que sí se probó la trazabilidad de las operaciones que dieron lugar al pago de intereses por parte de la oficina principal. En cambio, la administración no valoró las pruebas allegadas que demostraron lo anterior conforme al principio de la sana crítica, sino que las descartó sin justificación.

No cabía imponer la sanción por inexactitud contenida en los actos demandados, en la medida en que la demandante no omitió ingresos gravados en la declaración de CREE del año gravable 2015, y demostró la realidad de los costos y deducciones tomadas. La sanción por inexactitud no puede ser impuesta de plano por la administración tributaria, sino que debe responder a la comprobación de la existencia de los supuestos de hecho consagrados por el artículo 647 del E.T. como sancionables, lo cual no ocurrió en este caso.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda⁸, por considerar que era procedente la adición de ingresos resultado de la diferencia entre la información en medios magnéticos y los ingresos indicados en la declaración de CREE del año gravable 2015, pues la demandante no aportó la información requerida durante las visitas practicadas por la Dian que permitieran establecer con claridad la veracidad de sus afirmaciones. Si bien la sociedad adujo que en el formato 1017 debió reportar la suma de \$17.651.878.000, correspondientes a su calidad de mandatario, no anexó ningún soporte, ni indicó información referente a los terceros, a pesar de habersele solicitado en el curso de la investigación.

La administración comprobó que la suma reportada en el formato 1017 (Ingresos Brutos Mandatario) era de \$35.303.756.570, y no de \$17.651.878.000, como lo manifestó en la respuesta al requerimiento especial, oportunidad en la que tampoco aportó ninguno de los contratos de mandato. Por otra parte, la diferencia de \$4.238.431.000 (formato 1007) tampoco fue debidamente soportada, sino que presentó una conciliación de ingresos frente a la información reportada en medios magnéticos que no justifica la omisión de estos ingresos.

El contrato suscrito por la demandante con la empresa Shell Exploration, presentado como ejemplo para sustentar esta omisión de ingresos, no justifica la exclusión de los ingresos que la administración considera que debieron ser incluidos en la declaración, ni podría serle tenido en cuenta como medio para soportar los cobros que alega la demandante, pues el mismo fue suscrito en 2006, con una vigencia de cinco años, cuando el periodo en discusión es el año 2015. En cambio, debió allegarse prueba de haberse facturado un costo o gasto a un tercero por parte de la sociedad demandante, que ese haya sido reconocido por ese tercero como costo o gasto, y que efectivamente fue asumido por Weatherford en su nombre, y que la demandante lo hubiese registrado así en su contabilidad. Además, si este ejercicio pudiese adelantarse con todos y cada uno de sus clientes, no se explica que no se haya hecho así en la discusión administrativa.

No había lugar a la deducción por pagos a favor del Ejército Nacional por concepto del servicio de escolta para el transporte y almacenamiento de explosivos, pues según la jurisprudencia del Consejo de Estado la actividad de policía debe prestarse mediante un servicio efectivo con arreglo a los principios de igualdad e imparcialidad, de suerte que resulta inadmisibles su cobro mediante contrato a cualquier segmento de la población por importante que este sea, pues dicha

⁸ Documentos nros. 11 y 17 del expediente electrónico de primera instancia en Samai.



previsión contraviene el carácter universal y connatural de este servicio público a cargo del Estado.

No es procedente la deducción por el pago de intereses atribuidos a la sucursal por la oficina principal de la demandante, pues si no le está permitido a la sucursal perteneciente al régimen especial de cambios en Colombia contratar crédito externo, no habría lugar a avalar la deducción de los intereses pagados por un crédito contratado en el exterior, así el contratante sea su casa principal, ya que tal pretensión quedaría inmersa en la prohibición propia del régimen cambiario al que pertenece la sucursal en Colombia.

Debe agregarse que, según la doctrina de la Superintendencia de Sociedades, no es viable capitalizar una cuenta por pagar de una sucursal con la casa matriz en el exterior, pues la sucursal no es un ente jurídico independiente, por lo que no cabría diferenciar una parte deudora y otra acreedora, lo que hace imposible esa transacción desde el punto de vista del derecho mercantil. Además, no se probaron las características y los términos de la negociación de este crédito; pero en todo caso, del mecanismo de la contratación del crédito mediante intermediario (la oficina principal) no podría concluirse que la sucursal se encontraría obligada al pago del mismo, aun si su canalización se hubiere hecho a través de una cuenta de inversión suplementaria, pues este mecanismo no puede ser utilizado para sufragar crédito externo de persona sometida al régimen de cambios especiales.

La jurisprudencia de la Sección Cuarta también excluye la posibilidad de deducir los pagos por operaciones entre asociados. Adicionalmente, no se cumplen los requisitos para la deducibilidad del pago de los intereses, ya que el crédito financiero no fue contratado por la sucursal en Colombia sino por su oficina principal, sin que se haya demostrado la relación causal del pago de estos intereses con la actividad productiva de la sucursal, o su necesidad, o la proporcionalidad, o que la costumbre mercantil es que la sucursal pague los créditos contratados por la casa matriz.

Sentencia apelada

El tribunal anuló parcialmente el acto demandado⁹. Para el tribunal, si bien es cierto que la información exógena permite evidenciar datos sobre los ingresos obtenidos por un contribuyente, la administración no puede limitarse a gravarlos sin considerar ninguna otra prueba. Dado que la carga de la prueba tratándose de aspectos positivos de la base gravable le corresponde a la administración, para desconocer la naturaleza de ingresos recibidos para terceros no sujetos al CREE reportados en el formulario 1017, debió desplegar su actividad probatoria de cara a demostrar la naturaleza de ingresos gravables con este impuesto, en lugar de limitarse a exigirle a la demandante pruebas respecto de la naturaleza de estos ingresos. Además, la demandante probó satisfactoriamente los ingresos recibidos para terceros que afirmó haber realmente reportado en el formulario 1017, por lo que se accede a este cargo de la demanda.

En cambio, procede la adición de ingresos por \$4.238.431.000 a la declaración del CREE, ya que le correspondía a la demandante, además de argumentar las razones por las cuales dicho ingreso no estaba sujeto al CREE, allegar prueba suficiente de sus afirmaciones; esto es, le correspondía presentar los soportes en los que constaba que la cifra discutida obedecía a ganancias ocasionales no sujetas al CREE por disposición del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, carga probatoria que no fue cumplida por la demandante.

⁹ Documento nro. 27 del expediente electrónico de primera instancia en Samai.



Es procedente la deducción de las sumas pagadas por el servicio de escolta para el transporte y por almacenamiento de explosivos pagados a las Fuerzas Militares, ya que la demandante demostró suficientemente el marco normativo que le imponía la obligación de transportar con escolta y almacenar en bodegas especiales los explosivos que posteriormente empleó para su actividad productora de renta, de la cual deriva el carácter necesario de la expensa discutida.

Por otra parte, el Tribunal desestimó el cargo relativo a la deducibilidad de los pagos por intereses atribuidos a la sucursal por créditos contratados por la oficina principal, pues aunque la financiación para desarrollar su actividad productora de renta en territorio nacional por medio de su oficina principal en el exterior es una operación legítima, avalada por el Banco de la República como autoridad cambiaria, las pruebas que obran en el expediente no son suficientes para demostrar que los recursos por los cuales se causaron los intereses que la demandante pretende deducir de su declaración del CREE, ingresaron efectivamente al patrimonio de la demandante.

Por último, concluyó que dado que la demandante no logró demostrar que los ingresos que reportó en el formulario 1007 de información exógena por valor de \$4.238.431.000, y no reportados en su declaración del CREE, en efecto correspondían a ganancias ocasionales no sujetas a imposición, ni logró demostrar que los intereses que se dedujo en cuantía de \$24.100.867.000 eran fruto de recursos obtenidos en el exterior por su oficina principal que esta le transfirió a su patrimonio, se configuraron inexactitudes en su declaración de CREE, que dan lugar a la sanción impuesta por la administración en el acto demandado.

Recursos de apelación

La parte demandante cuestionó la sentencia de primera instancia¹⁰, por considerar que no había lugar a avalar la adición de ingresos por valor de \$4.238.431.000, por falta de pruebas que demostraran que esa suma no hacía parte de la base gravable del CREE, ya que la Dian fundamentó su adición únicamente en la diferencia entre el reporte de la información exógena y la suma declarada como ingreso en la declaración de CREE, a pesar de que, como lo ha establecido la jurisprudencia del Consejo de Estado, en aquellos casos en donde se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (como la adición de ingresos), la carga de la prueba se asigna a la autoridad. La información exógena no puede tomarse como único medio probatorio para demostrar las inconsistencias en una declaración privada.

En cualquier caso, sostuvo que la demandante sí aportó pruebas que permiten sustentar la diferencia entre los ingresos brutos incluidos en la declaración de CREE del año gravable 2015 por \$829.585.639.000, y los reportados en la información exógena del mismo año en el formato 1007 por \$833.824.070.000, como las conciliaciones fiscales. Insiste en que la diferencia se origina porque (i) al momento de hacer la depuración de la base gravable del CREE, hay ingresos que no fueron incluidos en la declaración por corresponder a ingresos no sujetos a este impuesto, conforme lo establece el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012; o (ii) fueron incluidos en la base gravable de CREE, pero no reportados en el formato 1007 por no corresponder a ingresos contables, sino únicamente fiscales.

También cuestiona el rechazo de deducciones correspondientes a intereses atribuidos por la oficina principal de Weatherford a la sucursal, pues se aportaron pruebas suficientes de la trazabilidad de la operación. Así, se allegaron oportunamente al expediente (i) las certificaciones expedidas por los acreedores de los intereses que fueron atribuidos por la oficina principal a la sucursal, (ii) la solicitud de préstamo efectuada por la oficina principal, y (iii) el detalle de la cuenta ISCA

¹⁰ Documento nro. 43 del expediente electrónico de primera instancia en Samai.



3125, con los movimientos débito y crédito que tuvieron lugar en el año gravable 2015.

La trazabilidad de estas operaciones se deriva igualmente del estudio de atribución de rentas de la sucursal para el año discutido, las facturas de pago de intereses que fueron entregadas a la Dian en sede administrativa, y la certificación global de intereses que se aportó con la reforma de la demanda. También se probó que los recursos provenientes de los préstamos adquiridos por la oficina principal llegaron efectivamente a su patrimonio, y que fueron utilizados en las actividades de generación de renta de la demandante.

Por último, insistió en la improcedencia de la sanción por inexactitud, en tanto no omitió ingresos o impuestos generados por operaciones gravadas, ni incluyó ingresos o deducciones que no pudieran probarse. A su juicio, la posición de la Dian y las sanciones resultantes se basan en una discrepancia en la interpretación, valoración y apreciación de las pruebas y la aplicación de las normas tributarias, que no justifican la imposición de la sanción por inexactitud.

Por su parte, la demandada cuestionó la sentencia del Tribunal, por considerar que adolece de defecto fáctico por indebida valoración probatoria, por cuanto está probado que lo informado por la sociedad contribuyente en el formato 1017 (ingresos brutos mandatario) fue la suma de \$35.303.756.570, y no de \$17.651.878.000 como lo aduce el fallo en cuestión. La carga de explicar y probar las diferencias evidenciadas por la Dian entre los ingresos reportados en la información exógena y la declaración de CREE del año gravable 2105 es de la demandante; y en este caso, esta sociedad no cumplió con tal carga.

Por otra parte, el Tribunal desconoció el precedente vertical según el cual la deducción de los pagos al Ejército por el servicio de escolta para el transporte de explosivos no es procedente, en tanto la demandante no probó que dicha erogación fuera necesaria, ni que se tratara de un pago normalmente acostumbrado en la actividad petrolera, pues lo normal es entender que en cumplimiento de lo señalado en la Constitución Política, las Fuerzas Militares vigilan y protegen los bienes de las personas, incluidos los materiales explosivos, sin generar para el particular descontento alguno.

Además, no hay prueba del nexo causal entre el pago hecho al Ejército Nacional y la actividad productora de renta de la sociedad demandante, o que la deducción pedida en los términos en que se hace fuera acostumbrada en su industria o absolutamente indispensable para la obtención de la renta. Aceptar la tesis de la sentencia de Tribunal, sería tanto como aceptar que los pagos que se hagan por obligación de ley son deducibles solo para algunos, lo que contraviene el principio constitucional de igualdad.

Añadió que, a su juicio, la sanción por inexactitud impuesta a la demandante en el acto demandado debe ser confirmada por estar probada la concurrencia de los hechos sancionables previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Pronunciamientos finales

Los recursos de apelación fueron admitidos mediante auto del 18 de diciembre de 2023¹¹.

Previo traslado para pronunciarse, el Ministerio Público presentó concepto solicitando la confirmación de la sentencia apelada¹². A juicio de esa oficina, es

¹¹ Documento nro. 4 del expediente de segunda instancia en Samai.

¹² Documento nro. 11 del expediente de segunda instancia en Samai.



procedente la adición de ingresos por \$4.238.431.000, derivados del mayor valor reportado en el formulario de información exógena 1007, respecto de la declaración del CREE, por cuanto la demandante solo había allegado un documento denominado “*conciliación de ingresos renta vs información reportada en 1007 medios magnéticos*”, sin ningún otro soporte, el cual no bastaba para justificar la exclusión de los ingresos adicionados por la administración, por lo que la demandante no cumplió con la carga probatoria para desestimar las conclusiones de la Dian al respecto.

En cuanto a la deducibilidad de los pagos efectuados al Ejército por el servicio de escolta para el transporte de explosivos, estimó que la Dian no podía alegar que ese gasto no cumplía con los requisitos de causalidad y necesidad del artículo 107 E.T. para su deducibilidad, basado en una sentencia que habla sobre la gratuidad del servicio de seguridad prestado, sino que debía seguir lo establecido en la sentencia de unificación sobre deducibilidad de las expensas, conforme a la cual si existía una obligación legal de desplegar la actividad cuya deducción se solicita, y si esta tenía relación de causalidad y era necesaria para desarrollar la actividad productora de renta, debía reconocerse la deducibilidad de los gastos en que incurrió.

Frente al rechazo de deducción de intereses atribuidos por la oficina principal a la demandante, sostuvo que hay que remitirse al análisis efectuado sobre la carga de la prueba realizado por el Tribunal, porque es al contribuyente a quien le corresponde probar la procedencia de las deducciones que quiere hacer valer; en este caso, la deducción de los intereses atribuidos por la oficina principal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

Previamente a resolver el litigio planteado en esta instancia judicial, la Sala advierte que el magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaña manifestó estar impedido para conocer del presente proceso, de acuerdo con la causal de impedimento contenida en el numeral 2 del artículo 141 del Código General del Proceso¹³. Al respecto, la Sala constata que el magistrado conoció del proceso en primera instancia, por lo que se declarará fundado el impedimento. En consecuencia, la Sala separará al doctor Rodríguez Montaña del conocimiento del asunto.

Para conformar el cuórum decisorio, se designó mediante sorteo como conjueces para el presente caso a los doctores Juan Camilo Serrano Valenzuela y Julio Roberto Piza Rodríguez¹⁴.

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad del acto acusado, atendiendo al cargo de apelación planteado por las partes, contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

2.- Le corresponde a la Sala determinar (i) si era procedente la adición de \$39.542.188.000 al renglón de ingresos sujetos al Impuesto sobre la Renta para la Equidad -CREE-, (ii) si la deducción de \$1.301.831.000 por concepto de escolta y bodegaje de explosivos cumple con los requisitos de necesidad y causalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario, y (iii) si hay lugar a deducir los gastos por concepto de intereses originados en créditos suscritos por parte de la oficina principal, destinados a actividades de la demandante en territorio nacional, y

¹³ Documento nro. 19 del expediente de segunda instancia en Samai.

¹⁴ Samai CE índice 24.



atribuidos a ella. Adicionalmente, deberá decidir sobre la procedencia de la sanción por inexactitud.

Análisis del caso concreto

3-. El artículo 746 del Estatuto Tributario establece la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, al señalar que *“Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que, sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija”*.

Dicha presunción admite prueba en contrario y la administración, para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario.

Así pues, la carga probatoria de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias corresponde en principio a la administración, y se traslada al contribuyente cuando la autoridad fiscal requiere de una comprobación especial o cuando la ley la exige.

Sobre la calidad de prueba del certificado de contador público o revisor fiscal, esta Sección ha sostenido que tal documento debe contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse¹⁵:

“Como ha señalado la Sala en ocasiones anteriores, la calidad de “prueba suficiente” que le otorga la norma tributaria no puede limitarse a simples afirmaciones sobre las operaciones de orden interno y externo carentes de respaldo documental. El profesional de las ciencias contables es responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social y está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones. La fe pública predicable de un contador público no se ve restringida o anulada por la exigencia que en materia tributaria deben presentar sus certificaciones, sino por el contrario comprueba en debida forma la veracidad de sus afirmaciones, permitiendo que las autoridades administrativas y jurisdiccionales puedan darle la eficacia, pertinencia y suficiencia que se requiere al momento de evaluar la confiabilidad, razonabilidad y credibilidad de la contabilidad del contribuyente, responsable o agente retenedor”.

(Destaca la Sala)

En consecuencia, un certificado de contador público o de revisor fiscal que dé certeza de la veracidad de las afirmaciones contenidas en dicho documento constituye prueba contable suficiente de acuerdo con la ley. No obstante, la Dian puede, si lo estima pertinente, hacer las comprobaciones que considere necesarias.

3.1-. En este caso, la diferencia que da lugar a la adición de ingresos brutos operacionales efectuada por la Dian por valor de \$39.542.188.000 que debía ser adicionada según la Dian corresponde a (i) la adición de \$35.303.756.570, con base en el formato 1017 de información exógena -que la demandante alega solo asciende a la suma de \$17.651.878.000-, y que corresponden a reembolsos obtenidos por concepto de gastos incurridos por cuenta de terceros, y (ii) \$4.238.431.353, que corresponden a la depuración de la base gravable del CREE.

Respecto del primer punto, se encuentra en el expediente una copia del archivo XML 1017, en el que se registra como valor total de la información allí contenida la

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 27 de enero de 2011, exp. 17222, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Ver también sentencias del 19 de julio de 2007, exp. 15099, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 25 de noviembre de 2004, exp. 14155, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, y del 12 de diciembre de 2018, exp. 20379, M.P. Milton Chaves García.



suma de \$17.651.878.285¹⁶, por lo que cabe tomar esta última cifra como la diferencia en discusión. Por otra parte, esta diferencia fue justificada por la demandante como ingresos correspondientes a reembolsos de gastos efectuados a favor de terceros, que en tal calidad, no resultaban gravados con el Impuesto Sobre la Renta para la Equidad.

Al respecto, obran en el expediente múltiples certificados expedidos por el revisor fiscal de la demandante, en los que se da cuenta de la fecha del registro de facturas por valor determinado en la cuenta 138025 (“pagos por cuenta de terceros”) de la contabilidad de la demandante, así como copia de las facturas objeto de registro, y de los contratos suscritos con clientes de Weatherford, que dieron lugar a los pagos reembolsados¹⁷.

Debe tenerse en cuenta que la administración no cuestiona en ningún momento el hecho de que los pagos correspondientes a reembolsos por pagos a favor de terceros no deben hacer parte de la base gravable del CREE, sino que, desde la discusión administrativa, solicitó los soportes de la exclusión de ese monto de la declaración cuestionada en la liquidación oficial demandada. Para la Sala, la demandante justificó suficientemente en el desarrollo del proceso la diferencia discutida por la Dian, con certificados contables y sus soportes (facturas), elementos probatorios que fueron debidamente incorporados al expediente y evaluados por el Tribunal, por lo que no hay lugar a modificar la sentencia apelada en este punto.

4.- En cuanto al valor correspondiente a la diferencia de \$4.238.431.000 entre los ingresos reportados en medios magnéticos en el formato 1007, y los reportados en la declaración de CREE, la demandante alega que esa diferencia se debe a operaciones realizadas en el año 2015 y que fueron consignadas en ese formato, correspondientes a ingresos por ganancias ocasionales, por recuperación de provisiones, atribución de intereses, descuentos en declaraciones del impuesto de industria y comercio, ajuste al peso, reembolsos de gastos de empleados y aprovechamientos de chatarra, que no fueron incluidas en la declaración por corresponder a ingresos no sujetos a este impuesto.

En el marco de la investigación administrativa, la Dian le solicitó a la demandante explicar y sustentar la diferencia existente entre los ingresos reportados en medios magnéticos (formatos 1007 y 1017) y la declaración de CREE. Así se lee en el requerimiento especial¹⁸:

“En visita realizada el 11 de abril de 2018 se solicitó a la sociedad de la cuenta de ingresos, un auxiliar por terceros (folios 37 y 38), en visita de fecha 13 de abril de 2018, en el punto quinto la sociedad informa que el auxiliar de ingresos por terceros corresponde a la información reportada a la DIAN por medios magnéticos (52 a 55).

Consultada la información exógena reportada de sí mismo, se extracta que los ingresos suman \$869.127.826.923 (folios 56 a 60). En visita realizada el 19 de octubre de 2018, se le informó a la sociedad el monto reportado por los medios magnéticos y se solicitó soportar y explicar la diferencia con los valores registrados en la declaración del impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE (folios 2492), en la cual los ingresos declarados suman \$829.585.639.000, así:

(...)

Presentándose un menor ingreso en la declaración del impuesto de Renta para la Equidad CREE por valor de \$39.542.187.923. En el acta en mención se deja constancia que la explicación y soportes será suministrada el 26 de octubre de 2018 (folios 2492).

¹⁶ CD a folio 167, c.p.

¹⁷ Folios 189 y ss., c.p. 2 y ss.

¹⁸ Folio 3698 vto. y 3699, c.a. (págs. 47 y 48 del archivo “Folio 3674 al 3765” del expediente de primera instancia en Samai).



El 26 de octubre mediante correo electrónico (folio 2760 y 2761) la sociedad WEATHERFORD COLOMBIA LIMITED NIT 800.230.209-0 manifiesta que adjunta la conciliación de ingresos reportados en CREE e ingresos reportados en medios magnéticos del código (1007), no hace mención a los valores reportados con el código 1017, de la información suministrada en cuadro Excel no adjunta soportes”.

Posteriormente, en la liquidación oficial de revisión¹⁹, la Dian manifestó que no se sustentó debidamente este punto, en la medida en que la demandante no allegó soportes que permitieran corroborar la diferencia indicada:

“Manifiesta el contribuyente que la diferencia por valor de \$4.238.431.000 referente al Formato 1007, fue documentada y justificada, que corresponde a conceptos que no fueron incluidos en la declaración en cuestión, por corresponder a ingresos no sujetos al CREE, conforme a lo establecido en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, modificado por el artículo 11 de la Ley 1739 de 2014: (i) atribución de intereses, (ii) reintegro de deducción especial por inversiones en activos fijos reales productivos, (iii) descuentos en declaraciones del impuesto de industria y comercio, (iv) ajuste al peso, (v) mayor valor legalizado de reembolsos de gastos de empleados, (vi) aprovechamiento de chatarra.

Sobre el particular no le asiste razón al contribuyente ya que en el correo electrónico de fecha 26 de octubre de 2018, simplemente allega un documento denominado "Conciliación de Ingresos Renta Vs Información Reportada en 1007 Medios Magnéticos", sin anexar soporte alguno y cuya diferencia suma \$5.203.152.631.63 y no \$4.238.431.000 (folios 3661 y 3662)”.

Por su parte, el mensaje de correo electrónico al que alude la administración en el acto demandado contiene un cuadro de comparación de cifras, en el que se menciona la existencia de una diferencia de \$5.203.152.631.63, que no corresponde a la suma que indica la demandante en su recurso, y que no se soportó con documentos que dieran cuenta de la diferencia indicada en el cuadro remitido a la administración²⁰.

Lo anterior muestra que, si bien la sociedad demandante expuso ante la administración tributaria los cálculos efectuados que dieron lugar a las cifras consignadas en la declaración del CREE para el año 2015, y su diferencia con la información en medios magnéticos (formato 1007), no puede decirse que atendió a cabalidad los requerimientos de la administración en punto a sustentar esa diferencia, en tanto soportó la diferencia de los cálculos pero no los conceptos que dieron lugar a ellos, ya que lo que se le requirió desde la investigación administrativa no era solamente que se explicara el cálculo de las diferencias indicadas, sino que se diera cuenta de los conceptos y documentos que los sustentaban.

No era entonces suficiente con mostrar que las cifras correspondientes a la información en medios magnéticos y a la declaración cuestionada diferían como consecuencia del tipo de información que debía reportarse en cada documento, sino que, en la medida en que la administración así lo había requerido, debía sustentarse el origen de esas cifras y el concepto por el cual era incluidos en la información en medios magnéticos y excluidos del renglón de la declaración de CREE, mediante documentos idóneos que acompañaran la explicación. Conforme a lo requerido por la Dian en sede administrativa, y como lo sostuvo el Tribunal, la explicación y sustento de la diferencia hacía necesario el soporte documental que diera cuenta de los mismos.

Cabe añadir que la demandante siempre explicó la diferencia alegada mediante la exposición en cuadro de las diferencias entre la declaración de CREE y la información consignada en medios magnéticos, mas no allegó un certificado de revisor fiscal con sus soportes que diera cuenta de que efectivamente, la explicación

¹⁹ Folio 84 vto., c.p.

²⁰ Folio 3661, c.a. (pág. 91 del archivo “3601 a 3673” del expediente en primera instancia en Samai).



ofrecida correspondía a lo que había sido consignado en su contabilidad. Se insiste en que la simple exposición de la diferencia no resulta suficiente, en la medida en que la administración había requerido una explicación y sustentación de esa circunstancia, lo cual no fue cabalmente demostrado por la demandante ni en sede administrativa ni en el transcurso del debate judicial, como sí lo había hecho en punto a los reembolsos por gastos previos a favor de terceros.

Por lo anterior, no prospera el cargo de apelación de la demandante, por lo que no hay lugar a modificar la sentencia apelada en este punto.

5.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario, *“Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial”*.

La Sala ha sostenido que la relación de causalidad es el nexo que se predica entre la erogación y la actividad generadora de renta, y se verifica cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución de la actividad, aunque esta no genere ingresos o utilidades gravables durante el periodo. En cuanto a la necesidad, la expensa se valora con criterio comercial, para lo cual debe verificarse si resulta razonable o provechosa para el desarrollo de la actividad productora de renta en situaciones de mercado, y que real o potencialmente permita desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta²¹.

Según los criterios de deducibilidad de las expensas contenidos en el artículo 107 E.T. y mencionados más arriba, resulta procedente que la sociedad demandante haya solicitado la deducción de los pagos efectuados por concepto del servicio de escolta para el transporte de explosivos, pues ello no solo resultaba necesario y proporcionado para el desarrollo de su objeto social, sino que era obligatorio, dado que así era exigido por normas especiales sobre esa actividad.

En efecto, el artículo 54 del Decreto 2535 de 1993, *“Por el cual se expiden normas sobre armas, municiones y explosivos”* dispone:

“Artículo 54. Transporte de explosivos. El transporte de explosivos y sus accesorios dentro del territorio nacional, se efectuará de acuerdo con los requisitos que expida el Comando General de las Fuerzas Militares”.

Por otra parte, el artículo 18 del Decreto 1809 de 1994 fijó las condiciones para la autorización del transporte de explosivos, así:

“Artículo 18. Para la aplicación del artículo 54 del Decreto 2535 de 1993, el transporte de explosivos y sus accesorios deberá sujetarse a los siguientes requisitos.

TERRESTRE, MARITIMO Y FLUVIAL.

- Autorización de la venta de los explosivos y sus accesorios.
- Permiso para transporte de los mismos, expedido por la autoridad militar respectiva.
- Factura de pago suministrada por la Industria Militar.
- Solicitud escrita a la autoridad militar de la jurisdicción de la escolta respectiva, sin la cual no podrá trasladar el material.
- Certificación de la entidad transportadora en la que se responsabilice el transporte y custodia del material, del lugar de origen hasta su destino final”.

²¹ Cfr. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



(Subraya la Sala)

Además, la Directiva Permanente nro. 239 de 2015, expedida por la jefatura de operaciones del Ejército Nacional contiene *"instrucciones sobre Columnas Motorizadas y prestación de servicio de Escoltas de Material Reservado, Explosivos, sus accesorios y Sustancias Químicas Controladas por su uso en explosivos"*. Frente a las empresas particulares, este documento indica:

"IV. INSTRUCCIONES DE COORDINACIÓN. 1. Las empresas particulares, las personas naturales o jurídicas solicitantes de escoltas, además de cumplir con los requisitos legales para la adquisición de estos materiales (armas, municiones, explosivos), y otras afines, deben cancelar [sic] el valor a derecho de la escolta militar, conforme a lo establecido en el ANEXO B.

El valor de una escolta en área rural, área urbana y a nivel nacional es el mismo de acuerdo con lo establecido en el ANEXO B.

Los dineros por concepto de cancelación [sic] de la escolta siempre ingresarán a las cuentas de Fondo Interno de las CENTRALES CONTABLES Y/O UNIDADES EJECUTORAS DE PRESUPUESTO."

(Subraya la Sala)

5.1.- De lo anterior se concluye que la demandante estaba sujeta a normas especiales para llevar a cabo el transporte de explosivos que requería para adelantar la actividad de exploración de hidrocarburos. Es claro que en la medida en que el transporte de esos materiales solo se autorizara mediante el pago de un servicio especial de escolta militar, la demandante necesariamente tenía que incurrir en esa expensa, con miras a adelantar su actividad sujeta al régimen legal vigente.

No cabe sostener que como el servicio de seguridad debe ser prestado por las Fuerzas Militares a todos los habitantes y empresas del territorio sin discriminación alguna, la necesidad de efectuar pagos por un servicio de escolta especial, obligatorio en virtud de lo dispuesto en normas especiales no puede ser calificado por la ley tributaria como una expensa deducible, pues en tanto obligatorio, su pago resulta ser inevitable para el cabal desarrollo de la actividad de la demandante, de donde resulta aún más claro su carácter necesario, a la luz del artículo 107 E.T.

Por lo anterior, no prospera el cargo de apelación de la demandada.

6.- En este punto, la administración tributaria cuestionó la deducibilidad de los pagos correspondientes a intereses por deudas contraídas por la oficina principal en el exterior, y atribuidos a la demandante (sucursal colombiana). El Tribunal desestimó la posición de la demandante, por considerar que no se demostró que los ingresos de los préstamos cuyos intereses se atribuyeron a la sucursal efectivamente fueron recibidos en el patrimonio de la demandante.

No se discute en este punto ni la legalidad de la operación entre la demandante y su oficina principal a efectos de obtener recursos para el desarrollo de la actividad de la primera en Colombia, ni la atribución del pago de tales intereses a la sucursal colombiana, sino la trazabilidad de las operaciones que dieron origen a los intereses cuya deducibilidad no fue aceptada por la Dian. Según la sentencia apelada, no cabe reconocer el carácter deducible de los intereses atribuidos por la oficina principal a la sucursal, en tanto no fue posible determinar que los recursos provenientes de los créditos contratados por la oficina principal y atribuidos a la demandante, fueron efectivamente aprovechados por esta última.

6.1.- Sobre el desarrollo de la operación, se encuentran las siguientes pruebas sobre la existencia de las deudas contraídas tanto con sociedades vinculadas al



mismo grupo económico, como con terceros (entidades financieras), que dieron lugar a los intereses atribuidos a la demandante:

(i) Estudio de atribución de rentas de la demandante por el año gravable 2015, en el que se describe el objeto, los términos y remuneraciones (tasas de interés) de los contratos de préstamo firmados entre WOFS International Finance GmbH y Weatherford Capital Management Services LLC, y la oficina principal de la demandante (Weatherford Colombia Limited). Como parte del análisis funcional en el mismo, se lee²²:

“Weatherford Colombia Limited asume cuentas por cobrar y cuentas por pagar de la Sucursal, como resultado de la restricción cambiaria que tiene la Sucursal de tener endeudamiento en el exterior por pertenecer al régimen cambiario especial.

Como consecuencia de esta gestión, la Casa Principal asume el pago de intereses de mora por la cancelación tardía de facturas, así como también realiza el cobro de intereses de mora asociados con el pago tardío que realizan los clientes de las facturas de la Sucursal.

Durante el ejercicio 2015, la Casa Principal percibió ingresos por intereses derivados del recaudo de cuentas por cobrar de US\$803,047, equivalentes a \$2,529,171 miles de Pesos, mientras asumió egresos por intereses asociados al pago tardío de facturas a proveedores por US\$6,581,371 equivalentes a \$20,727,832 miles de Pesos”

(...)

2.2.5. Capital Asignado

La Sucursal mantiene una cuenta de inversión suplementaria al capital asignado dentro de su patrimonio, la cual es usada para contabilizar los giros recibidos de la Casa Principal con el fin de atender sus obligaciones. Esta cuenta existe en virtud de la legislación vigente que establece que las compañías extranjeras que se dedican a la actividad petrolera en Colombia se comprometen a aportar a sus sucursales todo el capital necesario para el desarrollo de sus operaciones en el país. En consecuencia, el saldo de la cuenta corriente con la Casa Principal es registrado como inversión suplementaria al capital asignado.

Por estar calificada exclusivamente para la prestación de servicios para la exploración y explotación de petróleo, la Sucursal pertenece al régimen cambiario especial y no está obligada a reintegrar al país las divisas provenientes de servicios denominados en monea extranjera; sin embargo, no puede adquirir divisas en el mercado local”.

(ii) Facturas por valor de \$20.727.832.000, correspondientes a intereses que se originaron en cuentas por pagar a sociedades vinculadas por la adquisición de bienes o servicios en beneficio de la sucursal²³.

(iii) Certificación firmada por el gerente de WOFS International Finance GmbH., entidad financiera suiza, en la que se hace constar el valor del préstamo realizado a la oficina principal²⁴.

(iv) Copia del contrato del préstamo celebrado entre la oficina principal y WFTCAP, entidad financiera húngara²⁵.

(v) Copia del registro de inversión suplementaria al capital asignado (formulario nro. 13) expedido por el Banco de la República, correspondiente al año 2015, en el que consta el pago de servicios en divisas por \$300.500.348 dólares de los Estados Unidos²⁶.

²² Folio 1798 vto., c.p.9

²³ Folios 1833 a 1935, c.p.10.

²⁴ Folio 1944, c.p.

²⁵ Folios 1947 a 1948, c.p. 10.

²⁶ Folio 3642 tomo 19



(vi) Copia de las facturas de los intereses generados en el año gravable 2015, emitidas por WOFS International Finance GmbH a la oficina principal²⁷.

(vii) Copia de las facturas de los intereses generados a cargo de la oficina principal en relación con el préstamo con WFTCAP²⁸.

Además, se anexó al expediente con ocasión de la reforma de la demanda²⁹, una certificación de la secretaria de la oficina principal de la sociedad demandante, en la que se lee lo siguiente:

"Christine M. Morrison, en mi calidad de Secretaria de Weatherford Colombia Limited, una compañía organizada bajo las leyes de Tórtola, Islas Vírgenes (en adelante "**LA COMPAÑÍA**"), **CERTIFICO** que, para el año 2015:

1. **LA COMPAÑÍA** contaba con una única Sucursal en el mundo, Weatherford Colombia Limited Sucursal Colombia ("**LA SUCURSAL**"), la cual se encuentra registrada en Colombia conforme a las leyes de ese país.

2. Todas las operaciones de adquisición de bienes y servicios realizadas por **LA COMPAÑÍA** se hicieron única y exclusivamente en función de las operaciones de **LA SUCURSAL**.

3. En virtud de lo anterior, **LA COMPAÑÍA** asumió pagos por intereses originados en cuentas por pagar a proveedores de **LA SUCURSAL**, por la suma de USD \$6,581,371.

4. Igualmente, en el 2015 **LA COMPAÑÍA** pagó intereses por la suma de USD \$430,696, en relación con un crédito adquirido con WOFS International Finance GmbH con el propósito de financiar las operaciones y obligaciones a cargo de **LA SUCURSAL**.

5. **LA COMPAÑÍA** también pagó intereses por la suma de USD \$751,407, originados en un crédito con Weatherford Capital Management Services LLC con el propósito de financiar las operaciones y obligaciones a cargo de **LA SUCURSAL**".

A juicio de la Sala, los documentos anteriormente reseñados dan cuenta suficiente de que (i) la oficina principal de la demandante celebró contratos de crédito con otras compañías extranjeras en el año 2015, (ii) que el pago de los intereses derivados de tales contratos se atribuye a la sucursal, conforme al estudio de atribución exigido por la ley, y (iii) que las transacciones efectuadas entre la sucursal colombiana y la oficina principal a través de la cuenta contable de inversión suplementaria al capital asignado, superaron para el año 2015, el monto correspondiente a los intereses atribuidos.

En tanto no se discute que las operaciones de endeudamiento realizadas por la oficina principal de la sociedad tuvieron como propósito dotar a la demandante de los recursos necesarios para llevar a cabo su operación en Colombia, en su calidad de única sucursal de la oficina principal, ni que los intereses que surgieron de los préstamos celebrados por la oficina principal fueron atribuidos a la demandante, la Sala entiende suficientemente demostrada la trazabilidad de las operaciones que dieron lugar a los intereses que fueron atribuidos a la operación de la demandante, y que por tanto, podía tomar como deducibles en su declaración de CREE del año 2015.

Por otra parte, la utilización de los recursos derivados de las operaciones de crédito realizadas por la oficina principal, así como de los servicios contratados para el desarrollo de la operación de la demandante no fue desmentida por la autoridad tributaria, por lo que no cabe desestimar la conclusión de la atribución de los intereses pagados por esas operaciones a cargo de la demandante.

²⁷ Folios 1957 a 1959, c.p. 10.

²⁸ Folios 1962 a 1965, c.p. 10.

²⁹ Anexo del registro nro. 11 del expediente electrónico de primera instancia en Samai.



Por lo anterior, prospera el cargo de la demandante.

Como quiera que los cargos planteados en el recurso de apelación de la demandante prosperaron parcialmente, la Sala reliquidará la sanción impuesta en los actos demandados, teniendo en cuenta únicamente el 100% del mayor valor derivado de la adición de ingresos por \$4.238.431.000, valor correspondiente a la diferencia de entre los ingresos reportados en medios magnéticos en el formato 1007, y los reportados en la declaración de CREE.

Por tanto, la Sala revocará la sentencia apelada, y en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, la Sala recalculará los renglones correspondientes de la declaración del Impuesto Sobre la Renta para la Equidad correspondiente al año 2015 de la demandante, de la siguiente forma:

Concepto	Liquidación Privada	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
Ingresos brutos	\$829.233.343.000	\$868.775.531.000	\$833.471.774.000
Devoluciones, rebajas y descuentos	\$0	\$0	\$0
Ing. no constitutivos de renta (Art. 22 de la Ley 1607 de 2012)	\$0	\$0	\$0
TOTAL INGRESOS NETOS	\$829.233.343.000	\$868.775.531.000	\$833.471.774.000
Costos	\$633.242.168.000	\$631.940.337.000	\$633.242.168.000
Rentas brutas especiales	\$0	\$0	\$0
Deducciones (Art. 22 Ley 1607 de 2012)	\$122.008.378.000	\$97.907.511.000	\$122.008.378.000
Renta por recuperación de deducciones	\$352.296.000	\$352.296.000	\$352.296.000
Renta líquida ordinaria del ejercicio	\$74.335.093.000	\$139.279.979.000	\$78.573.524.000
Pérdida líquida del ejercicio	\$0	\$0	\$0
Pérdida líquida años 2013 y/o 2014/compensaciones	\$0	\$0	\$0
Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones -CAN	\$0	\$0	\$0
Artículo 135 de la Ley 100 de 1993 (Artículo 4 del Decreto 841 de 1998)	\$0	\$0	\$0
Artículo 16 de la Ley 546 de 1999	\$0	\$0	\$0
Artículo 56 de la Ley 546 de 1999	\$0	\$0	\$0
Artículo 207-2 numeral 9 del Estatuto Tributario	\$0	\$0	\$0
Total renta exenta	\$0	\$0	\$0
Base gravable por depuración ordinaria	\$74.335.093.000	\$139.279.979.000	\$78.573.524.000
Base gravable mínima	\$10.793.009.000	\$10.793.009.000	\$10.793.009.000
Base gravable CREE	\$74.335.093.000	\$139.279.979.000	\$78.573.524.000
Impuesto sobre la renta líquida gravable CREE	\$6.690.158.000	\$12.535.198.000	\$7.071.617.000
Sobretasa	\$3.676.755.000	\$6.923.999.000	\$3.888.676.000
Descuento impuesto pagado en el exterior	\$0	\$0	\$0
Saldo a favor año anterior sin solicitud de devolución y/o compensación	\$0	\$0	\$0
Autorretenciones a título de CREE	\$13.630.045.000	\$13.630.045.000	\$13.630.045.000
Anticipo sobretasa liquidado declaración año gravable anterior	\$6.691.827.000	\$6.691.827.000	\$6.691.827.000



Anticipo de la sobretasa para año gravable siguiente	\$4.412.106.000	\$4.412.106.000	\$4.412.106.000
Total saldo a pagar por impuesto y por sobretasa	\$0	\$0	\$0
Sanciones	\$67.141.000	\$9.159.425.000	\$660.521.000
Total saldo a pagar	\$0	\$12.708.856.000	\$0
O total saldo a favor	\$5.475.712.000	\$0	\$4.288.952.000
Valor a pagar por impuesto	\$0	\$0	\$0
Valor a pagar por sobretasa	\$0	\$0	\$0
Valor a pagar por sanciones	\$0	\$0	\$0

Cálculo sanción por inexactitud	
Saldo a favor declarado sin sanciones	\$5.542.853.000
Saldo a favor determinado por el CE	\$4.949.473.000
Diferencia	\$593.380.000
(=) Base sanción por inexactitud liquidada CE	\$593.380.000
(%) Porcentaje de sanción de inexactitud	100%
(=) Sanción por inexactitud liquidada CE	\$593.380.000
(+) Sanciones de la declaración inicial	\$67.141.000
(=) Total renglón sanciones	\$660.521.000

Conclusión

7- Con base en lo expuesto, la Sala concluye que no era procedente la adición de ingresos por reembolsos obtenidos por concepto de gastos incurridos por cuenta de terceros, pero sí lo era la adición de ingresos por diferencias en la depuración de la base del Impuesto Sobre la Renta para la equidad, en la medida en que se allegaron pruebas suficientes de la diferencia en el primer punto, mas no se justificó en el segudno caso. Por otra parte, se concluye que, para el cálculo de la base del impuesto Cree, son plenamente deducibles los pagos por concepto de escolta y bodegaje de explosivos, en tanto los mismos cumplen con los requisitos de necesidad y causalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Por último, sí hay lugar a deducir los gastos por concepto de intereses originados en créditos suscritos por parte de la oficina principal, destinados a actividades de la demandante en territorio nacional, y atribuidos a ella, en la medida en que se demostró suficientemente l atrazabilidad de las operaciones que dieron lugar a los intereses que fueron atribuidos a la operación de la demandante, y que por tanto, podía tomar como deducibles en su declaración de Cree del año 2015.

De la condena en costas

8.- Se advierte que ninguna de las partes fue condenada en costas en primera instancia, sin que tal decisión fuese apelada, razón por la cual se mantendrá lo dispuesto por el Tribunal sobre el particular. Igualmente, no se condenará en costas en esta instancia, pues no aparece probado en el expediente que se causaron en el trámite de la segunda instancia de este asunto.

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

F A L L A

1. **Aceptar** el impedimento del doctor Luis Antonio Rodríguez Montaña por las razones expuestas.



2. **Modificar** la sentencia apelada del 16 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección A. En su lugar
3. **Anular parcialmente** la Liquidación Oficial nro. 900012 del 11 de julio de 2019 expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá de la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual modificó la declaración privada de Weatherford Colombia Limited correspondiente al Impuesto Sobre la Renta para la Equidad CREE por el año gravable 2015, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
4. A título de restablecimiento del derecho, **fijar** como valores de la declaración del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE del año gravable 2015 de la sociedad Weatherford Colombia Limited, los contenidos en la parte motiva de la presente providencia.
5. **Reconocer** personería al doctor David Hernando Vargas Morales como apoderado de la Dian, en los términos y para los efectos del poder otorgado a su nombre, visible en la plataforma Samai (índice 24).
6. **Sin condena en costas** en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELL
Con salvamento de voto

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Conjuez

(Firmado electrónicamente)
JUAN CAMILO SERRANO VALENZUELA
Conjuez