

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veinte (20) de agosto de dos mil veinte (2020)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2014-00860-01 (24716)
Acumulados: 2014-01074, 2014-01078, 2014-01080, 2014-01085 y 2014-01090¹
Demandante: META PETROLEUM CORP SUCURSAL COLOMBIA
Demandado: DIAN

Temas: IVA bimestres 1 al 6 de 2009. Autoconsumo. Retiro de inventarios. Impuestos descontables.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes, demandante y demandada, contra la sentencia del 21 de marzo de 2019, proferida por la Sección Cuarta – Subsección B, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que en la parte resolutive dispuso:

«1.- Se DECLARA LA NULIDAD PARCIAL de los siguientes actos administrativos:

<i>Resolución de determinación</i>	<i>Resolución que resuelve recurso de reconsideración</i>	<i>Periodo</i>	<i>Proceso</i>
312412013000036 del 15 de abril de 2013	900.035 del 15 de mayo de 2014	1°	2014-01074
312412013000037 del 16 de abril de 2013	900.032 del 09 de mayo de 2014	2°	2014-01080
312412013000040 del 16 de abril de 2013	900.037 del 15 de mayo de 2014	4°	2014-01090
312412013000041 del 16 de abril de 2013	900.038 del 15 de mayo de 2014	5°	2014-01078
312412013000042 del 16 de abril de 2013	900.039 del 15 de mayo de 2014	6°	2014-00860

De conformidad con lo señalado en la parte motiva de esta providencia.

2.- A título de restablecimiento del derecho se determina que la obligación tributaria por el impuesto sobre las ventas de los periodos 1°, 2°, 4°, 5°, y 6° del año gravable 2009 a cargo de la sociedad actora, corresponde a las liquidaciones realizadas por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en la parte final de las consideraciones de esta providencia.

3.- DECLÁRASE LA NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000038 del 16 de abril de 2013 y de la Resolución 900.036 del 15 de mayo de 2014, mediante las cuales fue modificada la declaración de IVA del bimestre 3° del año gravable 2009 a la sociedad META PETROLEUM CORP SUCURSAL COLOMBIA y se resolvió el recurso de reconsideración, respectivamente.

4.- A título de restablecimiento del derecho, DECLARAR en firme la declaración de corrección de IVA periodo 3° presentada por la sociedad META PETROLEUM CORP SUCURSAL COLOMBIA conforme a las consideraciones de esta sentencia.

5.- Por no haberse causado no se condena en costas».

¹ Mediante providencia del 21 de enero de 2016, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, ordenó la acumulación de los procesos señalados al proceso 2014-00860. Fls 602 y 603 del c. a.

ANTECEDENTES

Por el año gravable 2009, Meta Petroleum Corp Sucursal Colombia presentó las declaraciones del impuesto sobre las ventas que se enuncian a continuación:

Bimestre año gravable 2009	Fecha de presentación
1	13 de junio de 2013
2	13 de junio de 2013
3	13 de junio de 2013
4	14 de junio de 2013
5	14 de junio de 2013
6	13 de junio de 2013

En relación con las declaraciones señaladas, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en su orden, expedieron los siguientes actos administrativos:

Bimestre año gravable 2009	Liquidación de Revisión	Resolución que resuelve recurso de reconsideración
1	312412013000036 del 15 de abril de 2013	900.035 del 15 de mayo de 2014
2	312412013000037 del 16 de abril de 2013	900.032 del 09 de mayo de 2014
3	312412013000038 del 16 de abril de 2013	900.036 del 15 de mayo de 2014
4	312412013000040 del 16 de abril de 2013	900.037 del 15 de mayo de 2014
5	312412013000041 del 16 de abril de 2013	900.038 del 15 de mayo de 2014
6	312412013000042 del 16 de abril de 2013	900.039 del 15 de mayo de 2014

DEMANDA

La demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó las siguientes declaraciones:

«1.- Declarar la nulidad de las siguientes liquidaciones de revisión que modificaron las declaraciones privadas de IVA presentadas por META PETROLEUM:

	Acto administrativo	Periodo	Proceso
1	312412013000036 del 15 de abril de 2013	1° de 2009	2014-01074
2	312412013000037 del 16 de abril de 2013	2° de 2009	2014-01080
3	312412013000038 del 16 de abril de 2013	3° de 2009	2014-01085
4	312412013000040 del 16 de abril de 2013	4° de 2009	2014-01090
5	312412013000041 del 16 de abril de 2013	5° de 2009	2014-01078
6	312412013000042 del 16 de abril de 2013	6° de 2009	2014-00860

2.- Declarar la nulidad de los actos administrativos por medio de los cuales se resolvieron los recursos de reconsideración interpuestos contra las liquidaciones oficiales de revisión ya referidas, confirmándolas, como son:

	Acto administrativo	Periodo	Proceso
1	900.035 del 15 de mayo de 2014	1° de 2009	2014-01074
2	900.032 del 09 de mayo de 2014	2° de 2009	2014-01080
3	900.036 del 15 de mayo de 2014	3° de 2009	2014-01085
4	900.037 del 15 de mayo de 2014	4° de 2009	2014-01090
5	900.038 del 15 de mayo de 2014	5° de 2009	2014-01078
6	900.039 del 15 de mayo de 2014	6° de 2009	2014-00860

3.- En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos anteriormente mencionados, y a título de restablecimiento del derecho, reconocer la firmeza de las declaraciones de corrección del impuesto sobre las ventas que presentó la sociedad META PETROLEUM por cada uno de los seis bimestres del año gravable 2009, presentadas así:

	Periodo	Fecha de presentación de la declaración	Proceso
--	---------	---	---------

1	1° de 2009	13 de junio de 2013	2014-01074
2	2° de 2009	13 de junio de 2013	2014-01080
3	3° de 2009	13 de junio de 2013	2014-01085
4	4° de 2009	14 de junio de 2013	2014-01090
5	5° de 2009	14 de junio de 2013	2014-01078
6	6° de 2009	13 de junio de 2013	2014-00860

».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 95, 102 y 332 de la Constitución Política;
- Artículos 421 y 437 del Estatuto Tributario;
- Artículos 669, 740, 1602, 2142 y 2177 del Código Civil;
- Artículos 1262, 1263, 1266 y 1273 del Código de Comercio;
- Artículos 1 y 13 de la Ley 20 de 1969;
- Artículo 1 de la Ley 97 de 1993;
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y,
- Artículo 9 de la Decisión 599 de 2004 de la Comunidad Andina.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Alegó que se aplicó de forma indebida el literal b) del artículo 421 del Estatuto Tributario, porque el nacimiento de la obligación tributaria exige que el responsable que realiza el retiro del bien sea propietario del mismo², lo que no ocurre en este caso, pues el crudo reinyectado en la cadena de producción, con ocasión de contratos de asociación, pertenece al Estado como propietario de los yacimientos de hidrocarburos ubicados en su territorio.

Explicó que la propiedad de la producción se adquiere en la proporción que corresponda cuando el crudo ingresa a los tanques de fiscalización o puntos de entrega, luego de la deducción de regalías, lo que indica que la compañía no era dueña del crudo consumido en el proceso de producción, del que solo tenía su custodia.

Advirtió que el desconocimiento de impuestos descontables sobre las siguientes operaciones es improcedente, porque:

- Las operaciones con **Servimanacacias Empresa Asociativa de Trabajo (EAT)³ y Columbus Energy⁴** son reales, tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta y están soportadas en facturas que cumplen los requisitos exigidos en la normativa fiscal.
- En el caso de **Delima Marsh⁵**, afirmó que las operaciones están demostradas en facturas y otros documentos, y cuestionó que la liquidación de revisión planteó que dicha compañía no las reportó y que los pagos no tienen vínculo de causalidad, cuando el requerimiento especial no aludió a tales argumentos.
- Se demostró que el servicio de **medicina prepagada⁶** está dirigido a todos los trabajadores de la compañía y da derecho al descuento.
- Los impuestos descontables por servicios prestados hasta diciembre de 2008 por **Flamingo OIL S.A.⁷**, son procedentes.

² Citó los conceptos DIAN 3552 del 25 de febrero de 2016 y 016945 del 18 de agosto de 2016

³ Bimestres 2, 4, 5 y 6 de 2009.

⁴ Bimestre 4 de 2009.

⁵ Bimestres 2, 3, 4 y 6 de 2009.

⁶ Bimestres 1 a 5 de 2009.

⁷ Bimestre 1 de 2009.

- Las operaciones con **Completion Systems S.A.S.**⁸, -que no fue declarada proveedor ficticio-, son reales y están debidamente soportadas.

Argumentó que no procede imponer sanción por inexactitud, porque existe diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable, y los datos declarados son completos y verdaderos. Solicitó vincular a Ecopetrol S.A. como litisconsorte necesario.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Formuló la excepción de «*caducidad por extemporaneidad de la reforma de la demanda*», porque la demanda solo se puede reformar dentro de los 10 días siguientes al traslado de la misma, y en este caso, como el traslado se surtió el 22 de septiembre de 2015, el término aducido venció el 6 de octubre de 2015, lo que hace extemporánea la reforma presentada el 19 de noviembre de 2015.

Explicó que el retiro de crudo del inventario para la exploración y explotación de hidrocarburos, en desarrollo de contratos de asociación, causa el impuesto sobre las ventas en cabeza del contratista o del operador, quien es responsable del tributo por contar con el dominio y la custodia del bien.

Adujo que los recursos naturales que se encuentran en el subsuelo son del Estado cuando están en estado natural, y al ser extraídos quedan en custodia del contratista u operador, quien al utilizarlo en el proceso de producción debe tributar el impuesto sobre las ventas originado en la realización del hecho generador.

En relación con el desconocimiento de impuestos descontables, manifestó que:

- Las transacciones con **Servimanacacias Empresa Asociativa de Trabajo (EAT), Columbus Energy** se soportaron en facturas que no reúnen los requisitos exigidos por la normativa aplicable, no fueron reportadas por el tercero o no guardan relación de causalidad.
- En las transacciones con **Delima Marsh**, manifestó que las mismas no fueron demostradas por la contribuyente y que los requerimientos especiales y las liquidaciones de revisión se refieren al mismo hecho.
- Los pagos de **medicina prepagada** no corresponden a un servicio permanente prestado a la totalidad de empleados de la compañía, por lo que no cumplen los requisitos para su reconocimiento fiscal.
- Los pagos realizados a **Flemingo OIL S.A.** por el bimestre 1 de 2009, corresponden a servicios prestados antes del bimestre 5 del año 2008.
- Para el desconocimiento de operaciones con **Completion Systems S.A.S.** no se cuestionó la declaratoria de proveedor ficticio, y se demostró que las transacciones fueron inexistentes.

Indicó que la sanción por inexactitud se debe mantener, porque la actora omitió ingresos gravados, lo que derivó en un mayor saldo a favor y constituye un desconocimiento del derecho aplicable.

⁸ Bimestre 1 de 2009.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 8 de mayo de 2017⁹, no se advirtieron irregularidades o nulidades en lo actuado, se negó la vinculación al proceso de Ecopetrol como litisconsorte necesario, se declaró no probada la excepción de caducidad de la reforma a la demanda, porque es oportuna y la caducidad opera frente a la oportunidad para interponer el medio de control, se allegaron las pruebas aportadas por las partes en la demanda y su contestación, y el litigio se fijó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados. En la audiencia de pruebas del 5 de junio de 2017¹⁰, se allegó al proceso el dictamen pericial presentado por la demandante.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y no condenó en costas, con fundamento en las consideraciones que se enuncian a continuación:

Expuso que para que se configure un consumo de inventarios gravado por el literal b) del artículo 421 del Estatuto Tributario, los bienes que conforman los inventarios deben estar en cabeza del responsable, para que pueda disponer de los mismos mediante su uso o enajenación.

Precisó que en los contratos de asociación suscritos con Ecopetrol se acordó que el petróleo producido estaba en cabeza del Estado hasta su entrega en el punto de medición o fiscalización, y que a partir de ese momento pasa a disposición de las partes según su porcentaje de participación y puede ser debidamente contabilizado, y concluyó que el petróleo utilizado para el *«sostenimiento del campo (...) no se considera retiro de bienes muebles para uso en los términos del artículo 421 literal b) del ET, pues este se hizo antes de la entrega del hidrocarburo en el punto de fiscalización»*.

En relación con las demás operaciones cuestionadas, manifestó que:

- Frente a las operaciones realizadas con **Servimanacacias EAT** durante los bimestres 2, 4, 5 y 6 del año gravable 2009, la DIAN, en ejercicio de sus facultades de fiscalización (visitas de verificación, cruces de información y requerimientos ordinarios), desvirtuó las facturas allegadas por la demandante, que no seguían una numeración acorde con el orden cronológico.
- Las operaciones con **Columbus Energy** por el bimestre 4 de 2009, están respaldadas por facturas que no fueron valoradas por la Administración, por considerar que el proveedor no respondió los requerimientos de la DIAN.
- Las operaciones con **Delima Marsh** durante los bimestres 2, 3, 4 y 6 están soportadas en facturas y otros documentos.
- Los pagos por **medicina prepagada** de los periodos 1 a 5 de 2009, dan derecho a impuestos descontables, pues la actora demostró la generalidad en el acceso de dicho servicio a todos sus trabajadores.

⁹ Fls. 683 a 698 del c. a.

¹⁰ Fls. 700 a 709 del c. a.

- Los impuestos descontables generados por operaciones con **Flamingo Oil S.A.** se solicitaron oportunamente en el bimestre 1 de 2009, como lo establece el artículo 496 del Estatuto Tributario, salvo el caso de la factura 830 del 21 de enero de 2009, que corresponde a servicios prestados en julio de 2008.
- La actora demostró las operaciones realizadas con **Completion Systems S.A.S.**, en los bimestres 1 y 2 de 2009.

Teniendo en cuenta los cargos que prosperaron (retiro de inventarios, operaciones con Delima Marsh, Columbus Energy, medicina prepagada, Flamingo Oil S.A. – *parcialmente*-, y Completion Systems), y los que no (Servimanacacias EAT), declaró la nulidad parcial de los actos de determinación de los bimestres 1, 2, 4, 5 y 6 del año gravable 2009, y la nulidad de los correspondientes al bimestre 3 de 2009¹¹.

En aplicación del principio de favorabilidad liquidó la sanción por inexactitud en el 100%, y se abstuvo de condenar en costas porque no se demostró su causación.

RECURSOS DE APELACIÓN

Las partes, demandante y demandada, apelaron la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por lo siguiente:

La demandante argumentó que las facturas que soportan las operaciones con **Servimanacacias** cumplen los requisitos exigidos por la legislación fiscal, sin que constituya un deber de la compañía revisar el orden numérico y cronológico de las mismas, y que los servicios prestados por **Flamingo Oil Company** se terminaron de prestar en diciembre de 2008, y se solicitaron de forma oportuna.

Por su parte, **la DIAN** manifestó que la actora es responsable del impuesto sobre las ventas por el retiro de crudo realizado para su consumo, pues en su condición de asociada y operador en un contrato de asociación utilizó parte del crudo extraído antes de la etapa de fiscalización y distribución, lo cual se considera venta para efectos fiscales, teniendo en cuenta que la realización del hecho generador no está condicionada por el dominio o la propiedad del bien (crudo).

En cuanto al desconocimiento de impuestos descontables, alegó que:

- No pudo establecer la realidad de las operaciones realizadas con **Columbus Energy** por el bimestre 4 de 2009, porque dicho proveedor no las comprobó y la actora no las demostró con otros medios idóneos de prueba.
- No se demostró que las transacciones con **Delima Marsh** en los bimestres 2, 3, 4 y 6 de 2009, tienen relación de causalidad y necesidad con la actividad generadora de renta.
- Los pagos por **medicina prepagada** realizados en los bimestres 1 a 5 de 2009, son improcedentes, porque el servicio no se prestó de forma permanente a la totalidad de empleados de la compañía.
- Procede el rechazo de impuestos descontables por operaciones con **Flamingo Oil S.A.** por el bimestre 1 de 2009, porque los servicios contratados se prestaron por fuera del término establecido en el artículo 496 del Estatuto Tributario.

¹¹ En el bimestre 3 se discutió el retiro de inventarios, los pagos de medicina prepagada y las operaciones con Delima Marsh.

- Mediante las pruebas practicadas (visitas, requerimientos ordinarios y cruces de información) no se pudo establecer la realidad de las operaciones con **Completion Systems** durante los bimestres 1 y 2 de 2009, y las irregularidades encontradas por la Administración no fueron explicadas por la contribuyente.

Alegó que se debe mantener la sanción por inexactitud, pues la actora declaró conceptos improcedentes que derivaron en un mayor saldo a favor.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación. La **DIAN**, por su parte, insistió en lo aducido en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El Ministerio Público solicitó revocar la sentencia apelada, en cuanto al desconocimiento de la factura operaciones con Flamingo Oil S.A., y evaluar si incluye servicios prestados en meses diferentes a julio de 2008, y en lo demás confirmar.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN modificó las declaraciones del impuesto sobre las ventas presentadas por Meta Petroleum Corp Sucursal Colombia, por los bimestres 1 al 6 de 2009.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe establecer: i) si se configuró un autoconsumo por retiro de inventarios de bienes corporales muebles gravado con el impuesto sobre las ventas; ii) la procedencia en el desconocimiento de impuestos descontables y, iii) si es del caso, la procedencia de la sanción por inexactitud.

Consumo de crudo

En un caso con supuestos fácticos similares¹², cuya decisión ahora se reitera, la Sala precisó que el retiro de bienes que se incorporan al proceso productivo de los contribuyentes, no está gravado con el impuesto sobre las ventas.

En esa oportunidad la Sección precisó que:

- El artículo 420 del Estatuto Tributario, vigente durante los hechos en discusión¹³, estableció que «*Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente*» constituyen un supuesto del hecho generador del impuesto sobre las ventas, y que el literal b) del artículo 421 ib. dispuso que «*los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa*» se consideran ventas.

¹² Sentencia del 28 de febrero de 2019, **Exp. 23479**, C.P Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹³ El artículo 174 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 421 de Estatuto Tributario para incluir operaciones sobre bienes inmuebles, al señalar que se consideran ventas: «a) *Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles e inmuebles, y de los activos intangibles descritos en el literal b) del artículo 420, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros. b) Los retiros de bienes corporales muebles e inmuebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa. c) Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido creados, contruidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación*».

- La estructura del hecho generador del tributo incluye el «*autoconsumo*» o «*autoproducción*», supuesto que ocurre «*cuando el responsable del impuesto destina a su proceso productivo bienes que previamente ha adquirido o producido; o cuando los destina para su uso personal, consumo privado o los transfiere de manera gratuita a un tercero. Así, en función del destino que el responsable del impuesto le dé a los bienes retirados del inventario, puede suceder que los emplee para satisfacer necesidades ajenas a su actividad empresarial (cuando los transfiere a su patrimonio personal, para su consumo particular, o gratuitamente a un tercero), o por oposición, que los utilice en el marco de su actividad empresarial*».
- El artículo 9 de la Decisión 599 de 2004 de la Comunidad Andina, aplicable en el ordenamiento interno colombiano¹⁴, precisó que «*con motivo del retiro de bienes por parte del sujeto pasivo del IVA, para un fin distinto de la actividad gravada, se genera el impuesto sobre una base gravable constituida por el valor comercial del bien*», lo que indica que el impuesto se causa cuando el retiro de bienes se realiza para fines diferentes de la actividad gravada, pues de lo contrario, si se destina al proceso productivo para la obtención de bienes gravados o exentos, no se genera el impuesto.

Lo anterior tiene como fin «*preservar la neutralidad del tributo*», porque el retiro de bienes para autoconsumo en el marco del proceso productivo del cual resultan bienes gravados, otorgaría el derecho a exigir un nuevo impuesto descontable.

En esas condiciones, el retiro de inventarios para autoconsumo dentro del proceso de generación de renta de la contribuyente, no está gravado con el impuesto sobre las ventas.

Caso concreto

La sociedad demandante manifestó que, como el crudo utilizado en la cadena de producción es de propiedad del Estado colombiano, dicha operación no causa el impuesto sobre las ventas.

Por su parte, la DIAN expresó que está demostrada la realización del hecho generador del impuesto sobre las ventas por el retiro de bienes corporales muebles que estaban bajo la custodia y dominio de la actora, sin que importe sobre quién recae la propiedad del bien (crudo).

La Sala advierte que, sin importar el sujeto sobre el que recae la propiedad del crudo utilizado en la cadena de producción, se debe determinar si la operación realizada por la actora constituye retiro de bienes muebles gravado con el impuesto sobre las ventas. Para el efecto, se observa lo siguiente:

Es un hecho no discutido por las partes que la demandante, quien tiene entre las actividades del objeto social las de «*EXPLORACIÓN, EXPLOTACIÓN (...) DE HIDROCARBUROS*», actuó como operador y asociada de los contratos «*PIRIRÍ*» y «*RUBIALES*» suscritos con ECOPETROL¹⁵, en los cuales se acordó que la actora estaba facultada para utilizar el crudo consumido en el proceso de producción (autoconsumo), sobre el cual no se causan regalías, que en los términos del artículo 41 del Código de Petróleos, se «*cobrarán después de descontar el petróleo crudo y el gas que se consuman en beneficio de la respectiva concesión, dentro de los linderos de la misma*».

¹⁴ Efectos reconocidos por el Concepto del 6 de septiembre de 1976 de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, C.P. Jaime Paredes Tamayo.

¹⁵ Fls. 99 a 345 y 465 a 481 del c. a.

En relación con el resto del crudo producido, que es transportado por la demandante hasta los puntos de entrega y medición, se observa que una vez deducido el monto de las regalías, se distribuye entre las partes en los porcentajes acordados.

En el caso de los bienes destinados para el desarrollo del proceso de producción de la compañía, se consolidó la información reportada en los formularios 4 del Ministerio de Minas y Energía sobre el consumo de crudo realizado en los campos «Pirirí» y «Rubiales», arrojando los siguientes resultados¹⁶:

Meses	Movimiento	Rubiales	Pirirí	Total
Enero	Consumos en barriles	8.552	11.387	19.939
Febrero	Consumos en barriles	7.358	9.568	16.926
Subtotal	1er Bimestre	15.910	20.955	36.865
Marzo	Consumos en barriles	4.277	8.231	12.508
Abril	Consumos en barriles	5.203	9.137	14.340
Subtotal	2° Bimestre	9.480	17.368	26.848
Mayo	Consumos en barriles	3.848	3.375	7.623
Junio	Consumos en barriles	6.228	5.340	11.568
Subtotal	3er Bimestre	10.076	9.115	19.191
Julio	Consumos en barriles	9.230	7.658	16.888
Agosto	Consumos en barriles	9.175	7.762	16.937
Subtotal	4° Bimestre	18.405	15.420	33.825
Septiembre	Consumos en barriles	8.453	7.179	15.632
Octubre	Consumos en barriles	41.424	36.230	77.654
Subtotal	5° Bimestre	49.877	43.409	93.286
Noviembre	Consumos en barriles	13.597	10.704	24.301
Diciembre	Consumos en barriles	15.908	11.782	27.690
Subtotal	6° Bimestre	29.505	22.486	51.991
Total	Año 2009	133.253	128.753	262.006

Con fundamento en las cifras señaladas, la DIAN adicionó el renglón 46 de la declaración de IVA de los bimestres 1 a 6 de 2009, por concepto de impuestos generados a la tarifa del 16%.

La Sala encuentra que el crudo cuyo consumo es cuestionado por la Administración al considerar que constituye un retiro de inventarios gravado con el impuesto sobre las ventas, es el utilizado en la cadena de producción de la compañía, lo cual fue reconocido por la DIAN en la contestación de la demanda al afirmar que¹⁷ «Se encuentra probado y es aceptado que la sociedad META PETROLEUM, efectuó un retiro en el año 2009 de 262.000 barriles de crudo para operaciones de “consumos realizados en operaciones de calderas y arreglo de vías, así como los consumos para el llenado de líneas de flujo y vasijas”».

Por lo expuesto, la Sala reitera que «...la demandante no realizó el hecho generador del IVA por autoconsumo, toda vez que se encuentra acreditado que el petróleo fue destinado a la misma actividad de extracción y explotación de crudo, de manera que no se destinó a una actividad distinta que adicionalmente tuviera un régimen diferenciado en materia de impuestos descontables».

En esas condiciones, no prospera el cargo formulado en el recurso de apelación de la DIAN, toda vez que en el caso no se configuró un autoconsumo por retiro de inventarios de bienes corporales muebles gravado con el impuesto sobre las ventas.

Ahora bien, en cuanto al desconocimiento de impuestos descontables, se observa que **la actora**, en el recurso de apelación, cuestionó lo siguiente:

Servimanacacias EAT - Bimestres 2, 4, 5 y 6

¹⁶ Fl. 752 del c.a.

¹⁷ Fl. 918 del c. p.

La demandante argumentó que las transacciones con Servimanacacias están soportadas en facturas que cumplen los requisitos exigidos en la legislación fiscal, y que la verificación de la numeración y fecha de las mismas no constituye un requisito para su reconocimiento, mientras que la DIAN manifestó que desvirtuó dichas operaciones, mediante el ejercicio de sus facultades de fiscalización.

Para la procedencia de costos, deducciones e **impuestos descontables**, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario exige que estén soportados en facturas o documentos equivalentes con el lleno de los requisitos establecidos en la legislación fiscal¹⁸; sin embargo, la norma aducida no limita la facultad comprobatoria de la autoridad fiscal¹⁹, quien en ejercicio de sus facultades de fiscalización puede verificar las transacciones constitutivas de costo, deducción o impuestos descontables y, si es del caso, proceder a su rechazo.

Para ello, la Administración cuenta con los medios de prueba señalados en la normativa fiscal o en la legislación civil, en cuanto sean compatibles con las normas tributarias²⁰.

Así pues, la eficacia probatoria de las facturas no es absoluta, pues está sujeta a la verificación de la autoridad fiscal, quien en desarrollo de sus facultades de fiscalización puede desvirtuarla a través de medios de prueba que no estén prohibidos por la ley.

Sin embargo, una vez la DIAN controvierte la realidad de los documentos que sirven de soporte de las operaciones cuestionadas, la carga de la prueba le corresponde al contribuyente, para que aporte los elementos demostrativos que acrediten la existencia de las mismas.

En el caso concreto, es un hecho no discutido que las facturas que respaldan las operaciones con Servimanacacias no siguen un orden cronológico acorde con su numeración, inconsistencias que fueron advertidas por la DIAN en ejercicio de sus facultades de fiscalización (cruces de información, requerimientos ordinarios de información²¹ y visitas²²), y que no fueron explicadas o refutadas por la actora, quien se limitó a afirmar que la verificación de la numeración y del orden de expedición de las facturas no constituye un requisito para el reconocimiento de dichos documentos.

Al respecto, los literales d) y e) del artículo 617 del Estatuto Tributario señalan, en su orden, que las facturas deben «llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva», y la «Fecha de su expedición», requisitos que, para fines relacionados con la verificación de operaciones constitutivas de costos, deducciones e impuestos descontables, deben guardar una debida correspondencia, que permita establecer su trazabilidad.

En consecuencia, se reitera que la eficacia probatoria de las facturas no es absoluta y, en este caso, como la DIAN estableció una falta de correspondencia entre la numeración de las facturas y su fecha de expedición, que no fue explicada o desvirtuada por la actora, no prospera el cargo formulado por la demandante.

Flamingo Oil S.A. – Bimestre 1

¹⁸ Literales b), c), d), e), f), y g) del artículo 617 y artículo 618 del Estatuto Tributario.

¹⁹ Sentencia del 19 de marzo de 2016, Exp. 21185, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁰ «Art. 742 ET. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean compatibles con aquellos».

²¹ Fls. 386 a 393, proceso 2014-00860.

²² Fls. 479 a 486, Exp. 2014-00860

La demandante argumenta que, como los servicios referidos en la factura 830 del 21 de enero de 2009, se terminaron de prestar en diciembre de 2008, y se solicitaron oportunamente. Por su parte, la DIAN señaló que dichos servicios se solicitaron por fuera del término establecido para el efecto.

El literal c) del artículo 429 del Estatuto Tributario señala que, en las prestaciones de servicios, el impuesto sobre las ventas se causa «en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior». Por su parte, el artículo 496 *lb.* indica que los impuestos descontables «podrán contabilizarse en el periodo fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los dos periodos bimestrales inmediatamente siguientes».

Se observa que la factura 830 del 21 de enero de 2009²³, por la suma de \$426.600.000, corresponde a servicios prestados en el año 2008, lo cual fue puesto de presente en la liquidación de revisión, al señalar²⁴:

No. Factura	Base Gravable	Deducible	Concepto
F 828	2.080.000	332.800	KM 010624 F 828 FLAMINGO ALQUILER DIC/08
F 829	1.950.000	312.000	KM 010625 F 829 FLAMINGO ALQUILER DIC
F 830	426.600.000	68.256.000	KM 010630 F830 FLAMINGO OPERACIÓN JUL/08
F831	27.280.000	4.364.800	KM 010631 F 831 FLAMINGO SERVICIO JUL-NOV/08
F832	25.280.000	4.044.800	KM 010629 F 832 FLAMINGO ALQUILER JUL-DIC/08
F 833	13.650.000	2.184.000	KM 010633 F 833 FLAMINGO ALQUILER DIC/08
F 834	10.920.000	1.747.200	KM 010632 F 834 FLAMINGO ALQUILER DIC/08
F 834	5.460.000	873.600	KM 010624 F 834 FLAMINGO ALQUILER DIC/08

Teniendo en cuenta la fecha de terminación de prestación de servicios señalada, la Resolución 900.035 del 15 de mayo de 2014, reconoció impuestos descontables de las facturas F828, F829, F833 y F834, y el Tribunal hizo lo propio con las facturas F831 y F832, excluyendo la factura F830, por considerar que el servicio se terminó de prestar en el mes de julio de 2008.

Sin embargo, al verificar la factura 830 del 21 de enero de 2009, por la suma de \$426.600.000, que discriminó un impuesto sobre las ventas de \$68.256.000, se observa que incluye servicios prestados durante los meses de julio (8 días), agosto (1 mes), septiembre (1 mes), octubre (1 mes), noviembre (1 mes) y diciembre de 2008 (1 mes), lo cual indica que, como los servicios terminaron de prestarse en ese último mes (diciembre), el impuesto descontable podía solicitarse en el bimestre 1 de 2009, como lo establece el artículo 496 del Estatuto Tributario. En consecuencia, prospera el cargo formulado por la demandante.

Por su parte, la DIAN manifestó su desacuerdo con el fallo del Tribunal sobre las siguientes transacciones:

Columbus Energy – Bimestre 4

La demandada alegó que no pudo establecer la realidad de las operaciones con el citado proveedor, en tanto la actora sostuvo que las facturas y demás documentos que soportan dichas operaciones no fueron valoradas.

Las operaciones cuestionadas corresponden a la compra de crudo a dicha compañía para efectos de mejorar la calidad del producto comercializado por la actora, las cuales fueron soportadas en facturas y otros documentos²⁵, que no fueron valorados por la Administración, por considerar que no se podían cotejar, porque «no se allegó al expediente las respuestas de este proveedor al requerimiento ordinario».

²³ Fl. 730 del c. a.

²⁴ Vto. fl. 818 del c. a.

²⁵ Fls. 653 y 656 del c. a.

El artículo 742 del Estatuto Tributario señala que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil en cuanto sean compatibles²⁶; no obstante, el artículo 743 *ib.* señala que la idoneidad²⁷ de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos.

En cuanto a la incorporación de pruebas al proceso, el artículo 744 *ib.* prevé que deben formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información, haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación, haberse acompañado al memorial del recurso o pedido en este, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias²⁸.

Lo anterior supone que en la respuesta al requerimiento especial y con el recurso de reconsideración, el contribuyente puede controvertir las pruebas presentadas por la autoridad fiscal en desarrollo de las facultades de fiscalización e investigación, mediante la incorporación de las pruebas que considere pertinentes, las cuales deben ser valoradas por la Administración al constituir una garantía del debido proceso y de los derechos de defensa y de contradicción.

Además, la Sala indicó que²⁹ *«con la demanda se pueden presentar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido -como ocurre en este caso-, lo cual exige que el juez las valore y determine si cumplen la finalidad llevar certeza en relación con los hechos que se pretenden demostrar»*.

La Sala advierte que el soporte de costos, gastos e impuestos descontables es la factura con el lleno de requisitos exigidos por la legislación fiscal, y que la Administración no podía abstraerse del deber de valorar las facturas y demás documentos aportados por la demandante para demostrar las operaciones cuestionadas, pues con ello se transgredió el debido proceso y los derechos de defensa y de contradicción.

Así mismo, se considera que la falta de valoración de las pruebas aducidas por la actora implica que no fueron desvirtuadas en la actuación administrativa, y que las operaciones cuestionadas se ajustan a la realidad.

Delima Marsh – Bimestres 2, 3, 4 y 6 de 2009

En el recurso de apelación, la DIAN adujo que las operaciones referidas no tienen relación de causalidad con la actividad generadora de renta, mientras la demandante alegó que las operaciones están respaldadas en facturas y en otros documentos.

La Sala observa que en los actos demandados y en la contestación de la demanda la Administración cuestionó la falta de soportes de las transacciones con Delima Marsh, sin referirse a su relación de causalidad, que constituye un hecho nuevo sobre el cual la Sala no se pronunciará.

Respecto a los documentos soporte de dichas operaciones, se observa que los pagos por concepto de pólizas fueron respaldados en diferentes documentos³⁰, que no fueron valorados ni controvertidos por la DIAN, lo cual, como se mencionó con anterioridad, viola el debido proceso y los derechos de defensa y de contradicción.

²⁶ Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso).

²⁷ Aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.

²⁸ Sentencias del 4 de octubre de 2018, Exp. 19778, del 5 de febrero de 2019, Exp. 20851, del 12 de febrero de 2019, Exp. 22156 y del 5 de marzo de 2020, Exp. 21687, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁹ Sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 21061, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁰ Fls. 584 a 669, 675 a 731 y 748 a 922 del c. a.

Por lo anterior, la demandada no controvertió las razones del *a-quo* para declarar la prosperidad del cargo de la demanda.

Medicina Prepagada – Bimestres 1 a 5

La DIAN sostuvo que los pagos de medicina prepagada son improcedentes, porque el servicio no se prestó de forma permanente a la totalidad de empleados de la compañía, y no dan derecho al descuento. Por su parte, la demandante adujo que la generalidad en el acceso al servicio de medicina prepagada para los trabajadores de la compañía está demostrada en el proceso.

La Sala observa que en la actuación administrativa la demandante allegó diferentes documentos (certificados de Talento Humano de la sociedad, contratos de medicina prepagada suscritos con Colmédica, facturas, «*Políticas corporativas de beneficios medicina prepagada*» dirigida a los trabajadores de la compañía³¹) que evidencian que a los servicios de medicina prepagada podía acceder cualquier trabajador, y que no fueron desvirtuados por la Administración.

En ese sentido, la DIAN se limitó a afirmar que los pagos por medicina prepagada no corresponden a un servicio permanente prestado a la totalidad de empleados de la compañía, sin analizar, y menos aún controvertir las pruebas allegadas por la contribuyente.

Completion Systems

La demandada afirmó que no se pudo establecer la realidad de las operaciones con Completion Systems durante los bimestres 1 y 2 de 2009, y que las irregularidades encontradas por la DIAN no fueron explicadas por la contribuyente, en tanto que la actora alegó que tales transacciones están demostradas en el proceso.

Se advierte que si bien la Administración, en ejercicio de sus facultades de fiscalización³² cuestionó las operaciones con Completion Systems, la actora allegó, además de las facturas respectivas, otros documentos (órdenes de compra, vales de entrega de mercancía, registro de salida de materiales, cotizaciones de proveedores y registros contables³³) que demuestran la veracidad de las transacciones realizadas, y que a pesar de que fueron tenidos en cuenta por el Tribunal para acceder al cargo de la demanda, no fueron cuestionados por la DIAN en el recurso de apelación.

Por las razones expuestas, teniendo en cuenta que los cargos de la demanda relacionados con el bimestre 1 de 2009 prosperaron³⁴, la Sala modificará la sentencia del 21 de marzo de 2019, proferida por la Sección Cuarta – Subsección «B» del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, para declarar la nulidad de los actos de determinación del bimestre 1 de 2009 y, como restablecimiento del derecho, la firmeza de la declaración privada de dicho periodo.

Finalmente, con fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso³⁵, la Sala no condenará en costas en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

³¹ Fls. 436 a 468 Exp. 2014-1074, 457 a 461 Exp. 2014-1080, 440 a 582 Exp. 2014-1085, 442 a 673 Exp. 2014-1090 y 498 a 791 Exp. 2014-1078.

³² Visita del 14 de febrero de 2012 Fl. 367 Exp. 2014-1074.

³³ Fls. 367, 750 a 764 Exp. 2014-1074.

³⁴ Impuestos descontables derivados de operaciones de: (i) medicina prepagada; ii) Completion Systems y, iii) Flamingo Oil.

³⁵ Código General del Proceso «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida*

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,

FALLA

1.- MODIFICAR la sentencia del 21 de marzo de 2019, proferida por la Sección Cuarta – Subsección «B», del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, la cual quedará así:

«1.- Se DECLARA LA NULIDAD PARCIAL de los siguientes actos administrativos:

Resolución de determinación	Resolución que resuelve recurso de reconsideración	Periodo	Proceso
312412013000037 del 16 de abril de 2013	900.032 del 09 de mayo de 2014	2°	2014-01080
312412013000040 del 16 de abril de 2013	900.037 del 15 de mayo de 2014	4°	2014-01090
312412013000041 del 16 de abril de 2013	900.038 del 15 de mayo de 2014	5°	2014-01078
312412013000042 del 16 de abril de 2013	900.039 del 15 de mayo de 2014	6°	2014-00860

2.- A título de restablecimiento del derecho se determina que la obligación tributaria por el impuesto sobre las ventas de los periodos 2°, 4°, 5°, y 6° del año gravable 2009 a cargo de la sociedad actora, corresponde a las liquidaciones realizadas por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en la parte final de las consideraciones de esta providencia.

3.- DECLÁRASE LA NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000036 del 15 de abril de 2013, y su confirmatoria, la Resolución 900.035 del 15 de mayo de 2014, mediante las cuales se modificó la declaración de IVA del bimestre 1 del año gravable 2009, y de la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000038 del 16 de abril de 2013, y de su confirmatoria, la Resolución 900.036 del 15 de mayo de 2014, mediante las cuales se modificó la declaración de IVA del bimestre 3 del año gravable 2009, a la sociedad META PETROLEUM CORP SUCURSAL COLOMBIA.

4.- A título de restablecimiento del derecho, DECLARAR en firme las declaraciones de corrección de IVA de los periodos 1 y 3 presentadas por la sociedad META PETROLEUM CORP SUCURSAL COLOMBIA.

5.- Por no haberse causado no se condena en costas».

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ