



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

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C., dieciocho (18) de junio de dos mil quince (2015).

Radicación: 250002327000200601357-01
No interno: 17007
Demandante: Drummond Ltda.
Demandado: UAE DIAN
Asunto: Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho IVA 2003 – sexto bimestre

F A L L O

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 24 de octubre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda.

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 14 de enero de 2004, Drummond Ltda¹. presentó la declaración del IVA, correspondiente al sexto bimestre de 2003, declaración que fue corregida el 24

¹ En adelante Drummond.

de febrero de 2004, en la que liquidó un impuesto descontable por valor de \$11.168.586.000 y un saldo a favor por el mismo importe.

- El 28 de noviembre de 2005, la DIAN, mediante el Requerimiento Especial 310632005000157, propuso modificar la declaración del IVA correspondiente al sexto bimestre de 2003 presentada por Drummond para efecto de (i) rechazar impuestos descontables por \$331.431.000, (ii) imponer sanción por inexactitud de \$530.290.000 y (iii) disminuir el saldo a favor a \$10.306.856.000.
- El 7 de julio de 2006, previa respuesta del requerimiento especial, la DIAN, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 310642006000062, modificó la declaración del IVA del sexto bimestre de 2003 presentada por Drummond, en los términos del requerimiento especial.
- La demandante acudió *per saltum* a la jurisdicción conforme lo previsto en el artículo 720 E.T.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

Drummond Ltda. formuló las siguientes pretensiones:

A. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000062 del 7 de julio de 2006 proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C. de la DIAN, mediante la cual rechaza la suma de \$331.431.000 por concepto de IVA descontable e impone a Drummond sanción por inexactitud por valor de \$530.290.000.

B. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de Drummond, en los siguientes términos:

1. Que se declare que el valor total del IVA descontable determinado por Drummond en la declaración de IVA correspondiente al sexto bimestre de 2003, por valor de \$11.173.436.000 se ajusta en su integridad a la normatividad tributaria vigente, por lo cual debe aceptarse su procedencia.

2. Que como consecuencia de lo anterior, se declare que no hay lugar a la determinación de un menor valor de IVA descontable que el determinado por Drummond en su declaración privada de IVA correspondiente al sexto bimestre de 2003 ni a la imposición de sanción por inexactitud.

3. Que como consecuencia de lo anterior, se declare que el saldo a favor calculado por Drummond en su liquidación privada de IVA correspondiente al sexto bimestre de 2003 por valor de \$11.168.586.000, fue correctamente determinado, toda vez que se ajusta a la normatividad tributaria vigente.

4. Que, por consiguiente, se declare la firmeza de la liquidación privada de IVA de Drummond correspondiente al sexto bimestre de 2003, declaración de corrección presentada el 24 de febrero de 2003, identificada con el No 90000015146917.

2.1.1. Normas violadas:

La demandante invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículo 228.
- Estatuto Tributario: artículos 771-2, 485, 488, 489 y 647.
- Decreto 3050 de 1997: artículo 5.
- Decreto 1165 de 1996: artículo 12.
- Ley 223 de 1995: artículo 264.
- Decreto 1265 de 1999: artículo 11.

2.1.2. Concepto de la Violación:

La demandante propuso las siguientes causales de nulidad:

- a. Rechazo del IVA descontable por valor de \$192.768.000. Violación, por interpretación errónea y falta de aplicación, de los artículos 488 y 489 del E.T., y violación, por falta de aplicación, de los artículos 264 de la Ley 223 y 11 del Decreto 1265 de 1999.**

Dijo que según los artículos 488, 489 y 490 del E.T., para que proceda el descuento del IVA deben cumplirse los siguientes requisitos: (i) que el IVA se origine en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios o por importaciones que realice el responsable; (ii) que dichas operaciones sean computables como costo o gasto de la empresa y (iii) que los bienes y servicios adquiridos gravados con IVA y las importaciones se destinen a las operaciones gravadas o a operaciones exentas del impuesto, cuando el que solicite el descuento sea un exportador o un productor de bienes exentos.

Advirtió que la DIAN cuestionó el cumplimiento del tercer requisito en el entendido de que los bienes y servicios que adquirió Drummond no tenían relación de causalidad con su objeto social porque no se destinaron directamente a las operaciones gravadas ni a las exentas que desarrolla.

Precisó que la demandante adquirió bienes para el bienestar de los empleados y contrató servicios de asesoría legal, financiera de revisoría fiscal, seguro de hospitalización y gastos de hotel.

Que esas expensas guardaban relación de causalidad con la actividad productora de renta y que se destinaron al desarrollo del objeto social de la compañía compuesto fundamentalmente por actividades exentas. Que, en consecuencia, cumplió todos los requisitos previstos en el artículo 488 del E.T.

Que la relación de causalidad estaba dada por el hecho de que los bienes y servicios constituyeron expensas necesarias para mantener el bienestar de los trabajadores y para resolver asuntos jurídicos y financieros, necesarios para llevar a cabo el objeto social de la compañía.

Indicó que la DIAN interpretó erróneamente los artículos 488 y 489 E.T., pues exige que los servicios y bienes que dieron origen al IVA que se declaró como descontable en el denuncia tributario, sean destinados directamente a las operaciones gravadas o exentas.

Explicó que la DIAN, en el Concepto 81763 del 22 de septiembre de 2006, interpretó que el requisito relativo a que las adquisiciones de bienes y servicios se destinen a operaciones gravadas o exentas *«no debe entenderse como una condición que implica la incorporación de tales bienes y servicios en el costo de ventas (en los términos de las deducciones físicas) sino como una exigencia de la ley para excluir el IVA facturado al responsable que, conforme a la estructura del impuesto, no puede ser tratado como descontable, es decir el IVA pagado en el desarrollo de operaciones excluidas»*.

Sostuvo que Drummond presentó la declaración del IVA que cuestionó la DIAN con sujeción a los parámetros establecidos en el concepto citado. Que, por tanto, los actos demandados eran nulos por violación, por falta de aplicación, de los artículos 264 de la Ley 223 y 11 del Decreto 1265 de 1999, según los cuales, los contribuyentes pueden actuar con base en los conceptos de la DIAN y que, por lo mismo, las actuaciones tributarias realizadas al amparo de esos conceptos no pueden ser objetadas por la Administración.

b. Rechazo del IVA descontable originado en retenciones practicadas a no domiciliados o no residentes en Colombia por valor de \$138.663.000. Violación, por interpretación errónea y aplicación indebida, del artículo 771-2 del E.T.

Dijo que tenía derecho a descontar \$138.663.000 que corresponden al IVA que liquidó en la adquisición de los servicios que le prestaron extranjeros sin domicilio ni residencia en Colombia.

Señaló que según la DIAN, el artículo 771-2 del E.T. establece que las operaciones con extranjeros no domiciliados en el país, para que proceda el IVA descontable, es requisito que exista un contrato como documento equivalente.

Que esa interpretación era errada puesto que, el derecho a tomar como descontable el IVA autoliquidado sobre los pagos por servicios prestados por extranjeros sin residencia en Colombia, surge del hecho de la retención en la fuente y no de la formalidad de un contrato, en el que se discrimine el IVA generado en la operación.

Anotó que las retenciones en la fuente del IVA generado en la prestación de los servicios que contrató con extranjeros no domiciliados en Colombia estaban probadas con las facturas expedidas por los proveedores y los comprobantes contables que indican el valor del servicio, el IVA descontable y el IVA retenido.

Que, en todo caso, el artículo 771-2 del E.T. –norma que está referida a la facturación–, no era aplicable al caso puesto que esa disposición se creó para controlar los ingresos de los contribuyentes. Que, además, no se podía exigir la factura a personas domiciliadas en el exterior, pues no son sujetos contribuyentes ni responsables del IVA en Colombia.

c. Violación, por interpretación errónea y aplicación indebida, del artículo 5 del Decreto 3050 de 1997.

Dijo que la DIAN violó el artículo 5º del Decreto 3050 de 1997 porque interpretó que esa disposición reglamenta el artículo 771-2 E.T. y que de esa norma se desprende que los contratos celebrados con extranjeros no residentes o sin domicilio en Colombia son indispensables para la procedencia del IVA descontable originado en las retenciones en la fuente practicadas en relación con los servicios por estos prestados.

Señaló que mientras el artículo 771-2 del E.T. se refiere a la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables y establece que para efectos del IVA descontable se debe contar con soportes como facturas o documentos equivalentes a esta, el artículo 5º del Decreto 3050 de 1997 precisa cuáles documentos son equivalentes a la factura y, entre estos, los contratos suscritos con extranjeros sin residencia en Colombia.

Que si en gracia de discusión se aceptaba que el artículo 5º del Decreto 3050 de 1997 reglamenta el artículo 771-2 del E.T., tampoco sería aplicable puesto que la esa norma tampoco era aplicable al caso concreto.

Manifestó que, en todo caso, era improcedente la conclusión a la que llegó la DIAN en el sentido de que el contrato suscrito con los extranjeros era equivalente a la factura porque jurídicamente esos conceptos no son equiparables y, por lo mismo, no era pertinente que se exigiera que los contratos cumplan los requisitos exigidos para las facturas.

Precisó que el artículo 5º del Decreto 3050 de 1997 facultó al gobierno nacional para especificar los documentos que podían ser equivalentes a la factura de venta y que se limitó a disponer que además de los documentos contemplados en otras disposiciones, los contratos celebrados con los extranjeros no domiciliados en el país son documentos equivalentes a la factura.

Que, por lo tanto, la DIAN no debía circunscribir el derecho al descuento a que se presente como prueba el contrato, pues pueden presentarse otras pruebas. Que, por eso, Drummond aportó como prueba las facturas expedidas por los proveedores extranjeros sin residencia en Colombia, las ordenes de servicio emitidas y los comprobantes de la contabilidad.

d. Violación, por interpretación errónea y aplicación indebida, del artículo 12 del Decreto 1165 de 1996.

Dijo que la DIAN interpretó erróneamente el artículo 12 del Decreto 1165 de 1996, porque de esa norma no se concluye que la ausencia del contrato implique la pérdida del derecho a tomar como descontable el IVA.

Advirtió que la DIAN interpretó el artículo 12 del Decreto 1165, conforme a lo dispuesto en el artículo 771-2 del E.T., esto es, como si fuera reglamentario de este artículo. Que esa interpretación era errada porque el decreto se expidió antes de que se profiriera la Ley 383, ley que modificó el referido artículo 771-2.

Que el artículo 12 del Decreto 1165 no es reglamentario del artículo 771-2 del E.T. porque, si bien esa norma señala que el contrato servirá como soporte para todos los efectos tributarios, el contrato no sirve para probar la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables

e. Violación, por falta de aplicación, de los artículos 485, 488 y 489 del E. T.

Dijo que la demandante adquirió servicios prestados por extranjeros sin residencia ni domicilio en Colombia. Que esos servicios se destinaron a operaciones gravadas o exentas y que el IVA pagado en esas transacciones era computable como costo o gasto de la empresa.

Que en aplicación del numeral 3 del artículo 437-2 y el parágrafo del artículo 437-1 del E.T., practicó la retención en la fuente del IVA causado en esas operaciones, y que consignó tales retenciones a favor del erario, conforme lo habría reconocido la DIAN, en los actos administrativos demandados.

Que, en consecuencia, los actos demandados eran nulos por violación de los artículos 485, 488 y 489 del E.T., por falta de aplicación, porque la DIAN le negó el derecho a solicitar como descontable el IVA retenido en la adquisición de servicios prestados por extranjeros sin residencia ni domicilio en Colombia.

f. Violación, por falta de aplicación, del artículo 228 de la Constitución Política. Prevalencia de la esencia sobre la forma.

Precisó que, de conformidad con el artículo 228 de la Constitución Política, en las actuaciones de los órganos públicos que cumplen la función de administrar justicia es imperativa la prevalencia del derecho sustancial sobre lo formal.

Que, en ese orden de ideas, Drummond tenía derecho a que se le reconociera el IVA descontable toda vez que cumplió la obligación sustancial de practicar y pagar al Estado la retención en la fuente, y porque en las actuaciones de la Administración debe prevalecer la esencia sobre la forma.

Que no era pertinente que la DIAN desconociera el derecho sustancial, por razones estrictamente formales, como la existencia de un contrato escrito entre las partes o el hecho de que el IVA no se encuentre discriminado en el contrato.

g. Violación, por interpretación errónea y aplicación indebida del artículo 647 del E.T. Improcedencia de la sanción por inexactitud.

Dijo que como el IVA descontable que liquidó Drummond en la declaración cuestionada se ajustó a la ley vigente, no se configuró el supuesto sancionable previsto en el artículo 647 del E.T., razón que hacía improcedente la sanción por inexactitud que le fue impuesta por la DIAN.

Invocó la existencia de una diferencia de criterios entre la DIAN y la demandante sobre la interpretación de las normas que invocó como violadas, lo que, de igual forma, excluía la aplicación del citado artículo 647.

Por último, dijo que el rechazo del IVA descontable originado en la adquisición de servicios prestados por no domiciliados en Colombia, basado en la ausencia de contrato escrito que discriminara el impuesto descontable, tampoco daba lugar a la

sanción, pues el incumplimiento de requisitos formales, así como la falta o deficiencia de pruebas, no son hechos tipificadores de la sanción.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

a. Sobre el rechazo del IVA descontable en cuantía de \$192.768.000.

Dijo que según el artículo 488 del E.T. solo es descontable el IVA generado en operaciones que, de conformidad con las normas del impuesto sobre la renta, resulten computables como costos o gasto y que, además, se destinen a operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.

Que el artículo 489 del E.T. dispone que cuando los bienes y servicios se destinen a operaciones exentas del impuesto, hay lugar al descuento únicamente cuando quien efectúe la operación sea un productor de bienes de los que trata el Título VI del E.T. o un exportador. Que, para el caso de los exportadores, cuando los bienes o servicios constituyen gasto del bien exportado, se descuenta la totalidad del impuesto facturado, siempre y cuando dicho tributo corresponda a la tarifa a la que estuviera sujeta la operación.

Sostuvo que, para que el descuento proceda deben acreditarse las siguientes condiciones: (i) que el impuesto haya sido facturado por un responsable del IVA perteneciente al régimen común, (ii) que el impuesto haya sido pagado en la adquisición de bienes y servicios que constituyan costos o gasto según las reglas de renta, (iii) que los bienes adquiridos no constituyan activos fijos, (iv) que dichos bienes estén destinados a operaciones gravadas con IVA y, (v) que el impuesto se encuentre discriminado en la correspondiente factura.

Agregó que, el artículo 14 de Decreto 570 de 1984 establece que los responsables del IVA deben diferenciar en la contabilidad las ventas y servicios gravados de los que no lo son y que los productores de bienes exentos y los exportadores deben discriminar las ventas exentas.

Que, por su parte, el artículo 490 del E.T. dispone que cuando los bienes y servicios que otorgan el derecho al descuento se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas y excluidas y no fuera posible efectuar la imputación directa, el cómputo de ese descuento se realiza en proporción al monto de las operaciones del periodo fiscal correspondiente.

Señaló que difería de la posición de la demandante en cuanto a que las operaciones respecto de las que solicitó el IVA descontable tienen relación de causalidad con su actividad productora de renta y de que se destinaron al desarrollo de su objeto social.

Dijo que el objeto social de Drummond es la explotación, exploración, instalación y comercialización de las minas de carbón y de hidrocarburos líquidos y gaseosos en general. Que, en ese orden, los gastos por concepto de asesorías, honorarios, profesionales, pólizas de hospitalización y cuotas de sostenimiento de hoteles, entre otros, no estaban destinados directamente a las operaciones gravadas, ni a las exentas, que desarrolla la demandante, y, por tanto, no daban derecho al descuento del IVA que pagó.

Señaló que el Consejo de Estado ha dicho que aunque los gastos relacionados con el bienestar de los trabajadores son deducibles en renta por constituir una expensa necesaria que cumple con los requisitos del artículo 107 del E.T., no están destinados directamente a las operaciones gravadas o exentas desarrolladas por la parte actora y que así era procedente el descuento.

Que, no podía pretenderse que por el hecho de que un gasto sea deducible en renta, el IVA pagado también lo sea, pues las normas son taxativas al disponer que

para su reconocimiento es indispensable, entre otras exigencias, que se destinen directamente a las operaciones gravadas con IVA.

b. Sobre el rechazo del IVA descontable en cuantía de \$138.663.000 por operaciones realizadas con extranjeros no residentes o no domiciliados en Colombia.

Dijo que si bien los extranjeros no domiciliados en el país no están obligados a expedir factura o documento equivalente al momento de prestar un servicio dentro del país, el artículo 771-2 del E.T. establece unas exigencias que deben contener los documentos que se pretenden hacer valer como soporte del descuento del IVA, ya se trate de factura u otro equivalente.

Sostuvo que el artículo 5º del Decreto 3050 de 1997 señala que, además de los contemplados en otras disposiciones, constituyen documentos equivalentes a la factura, entre otros, los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país. Que, sin embargo, estos documentos deben acreditar que se ha practicado la respectiva retención en la fuente.

Manifestó que las normas aplicables a una materia no tienen que ser reglamentarias unas de las otras, sino que su aplicación se desprende de la interpretación armónica de todas ellas. Que, en ese orden de ideas, el artículo 5º del Decreto 3050 de 1997 sí puede interpretarse en concordancia con el artículo 771-2 del E.T., al igual que el artículo 418 ibídem.

Señaló que el artículo 771-2 citado explica que el impuesto descontable se calcula sobre la tarifa que corresponda a la cuantía de la operación, la que debe constar en la factura o documento equivalente.

Que del artículo 12 del Decreto 1165 de 1996 se desprende que en el contrato respectivo se debe discriminar el valor del IVA generado, y que éste servirá de soporte para todos los efectos tributarios.

Advirtió que con ocasión de la investigación adelantada, la DIAN le solicitó al demandante copias de los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, así como la prueba del pago del impuesto de timbre y la contabilización del IVA retenido.

Que la demandante presentó facturas expedidas en el exterior en las que no constaba el IVA generado y que por eso exigió que en los contratos suscritos, que constituyen en el documento equivalente, discriminaran el IVA. Que los documentos que aportó la demandante a solicitud de la Administración no estaban traducidas al castellano, como lo exigen los artículos 50 del Código de Comercio y 260 del C.P.C., por ser documentos integrantes de la contabilidad.

c. Sobre la violación del artículo 647 del E.T. Sanción por inexactitud.

Por último, frente a la sanción por inexactitud, dijo que la demandante omitió declarar impuestos generados en operaciones gravadas, que derivaron en un menor impuesto o saldo a pagar, conducta sancionable en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario. Agregó que no existió la alegada diferencia de criterios, pues la normativa citada es clara al fijar los requisitos para la procedencia de los impuestos descontables rechazados.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

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

a. Sobre el rechazo del IVA descontable por valor de \$192.768.000

Dijo que según los artículos 488 y 489 del E.T., para el reconocimiento del descuento del IVA requiere que el impuesto se haya pagado por la adquisición de bienes o servicios que resulten computables como costo o gasto y que sean destinados a operaciones gravadas o exentas del impuesto sobre las ventas.

Que la Administración desconoció como descontable el IVA pagado por concepto de honorarios profesionales, póliza de hospitalización, asesoría jurídica, cuotas de sostenimiento, servicios ejecutivos, entre otros, en consideración a que no tenían relación de causalidad con la actividad productora de renta de la demandante.

Señaló que, en materia fiscal, y específicamente, en materia del impuesto sobre la renta, pueden ser deducidas las expensas necesarias en la generación de las rentas cuando reúnan las las exigencias previstas en el artículo 107 del E.T.

Que en el caso concreto, no estaba demostrado que las expensas en las que incurrió la demandante, respecto de las que solicita el impuesto descontable, estuvieran destinadas directamente a las operaciones gravadas o exentas que desarrollaba y que, por esa razón, no tenía derecho al IVA descontable.

b. Sobre el rechazo del IVA descontable por valor de \$138.663.000 originado en operaciones con extranjeros no residentes ni domiciliados en Colombia.

Dijo que el IVA facturado al responsable por la adquisición de bienes y servicios es descontable hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, lo que significaba que, además de encontrarse acreditadas las retenciones,

debían estar soportadas, bien fuera por una factura o en un documento equivalente.

Señaló que la carencia de facturas con el lleno de los requisitos legales no era una causal para el desconocimiento del descuento del IVA puesto que no se puede obligar a entidad extranjeras a cumplir obligaciones previstas en la legislación nacional. Que a falta de facturas, debía demostrarse la existencia de la relación jurídica que dio lugar IVA descontable.

Que cuando se realizan operaciones con no obligados a facturar, el adquirente del bien o servicio debe expedir el documento equivalente a la factura, según lo previsto en el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997.

Manifestó que para efectos del IVA descontable, cuando no exista factura, los documentos equivalentes deben reunir los requisitos que para el efecto determine el Gobierno Nacional, que puede ser un contrato celebrado con extranjeros sin residencia o domicilio en el país que, de acuerdo con el artículo 12 de Decreto 1165 de 1996, constituyen documento equivalente a la factura.

Sostuvo que la demandante solicitó como descontable la suma de \$138.663.000 y que, para el efecto, aportó facturas en idioma extranjero que, en todo caso, no daban cuenta del origen y de la naturaleza de la operación porque no cumplían con los requisitos del artículo 260 del C.P.C.

Que, además, las facturas aportadas por la demandante no informaban que se hubiera celebrado un acuerdo de voluntades equiparable a un contrato de prestación de servicios.

Advirtió que de la transacción realizada con Rushoton Internacional no se aportó factura y que en otras –West Virginia Electric Industries, The Brattle Group, Sustem Control, Stewart Lubricants & Co.; WM A. Shell y Driver & Controls, sobre las que el demandante sí aportó facturas, correspondían a periodos distintos al que generó la discusión –sexto bimestre de 2003.

Concluyó que la prueba del IVA descontable no puede ser cualquier documento, que para el efecto, las normas pertinentes establecen que el soporte es la factura o, en su defecto el documento equivalente y que, tratándose de servicios contratados con extranjeros sin domicilio ni residencia en el país, es el contrato. Para sustentar lo anterior, se remitió a lo dicho por el Consejo de Estado en sentencia del 7 diciembre de 2005, dictada en el expediente 14342.

c. Sobre la violación del artículo 647 E.T. Sanción por inexactitud.

Por último, dijo que la sanción por inexactitud era procedente porque la demandante incluyó en la declaración descuentos que eran improcedentes, de los que se derivó un menor impuesto a pagar y, por que, en todo caso, no existió una diferencia de criterios entre las partes en cuanto al derecho aplicable.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante recurrió la sentencia del Tribunal en los siguientes términos:

a. Error en la motivación de la sentencia al aplicar el Decreto 1165 de 1996.

Dijo que el fundamento jurídico que le permitía descontar el IVA causado en operaciones celebradas con extranjeros no residentes ni domiciliados en Colombia, es el artículo 771-2 del E.T., adicionado por la Ley 383.

Que, contrario a lo que se señala en la sentencia apelada, el Decreto 1165 de 1996 no reglamentó el artículo 771-2 del E.T. porque esa norma era anterior a la disposición que, según el Tribunal, se reglamenta.

Señaló que el artículo 3º del Decreto 3050 de 1997, que sí reglamenta el artículo 771-2 del E.T., le otorgó al Gobierno Nacional la posibilidad de establecer los requisitos mínimos que debe contener el documento mediante el que se acredite la transacción respectiva, pero que no lo facultó para establecer que tales requisitos solo podían ser acreditados mediante un contrato solemne.

Sostuvo que acreditar los requisitos mínimos del artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 mediante un contrato solemne es una posibilidad que tiene el contribuyente, según lo previsto en el artículo 5 ibídem. Que no existe una disposición que restrinja la prueba de las transacciones internacionales a la solemnidad de los actos jurídicos, como lo pretende el Tribunal.

b. Error en la motivación de la sentencia al establecer un requisito extralegal de conducencia probatoria.

Dijo que el Tribunal erró en la motivación de la sentencia al considerar, como consecuencia de la indebida aplicación del artículo 12 del Decreto 1165 de 1995, que los contratos escritos con no residentes o no domiciliados en Colombia eran la única prueba para la procedencia del IVA descontable. Que con esa exigencia se fijó un requisito de conducencia probatoria, al limitar a un solo medio de prueba la demostración del impuesto descontable.

Que, por el contrario, los artículos 3 y 5 del Decreto 3050 de 1997 establecen que el hecho del impuesto descontable debe demostrarse mediante documento pero no se refieren a que sea un contrato solemne.

c. Error en la motivación de la sentencia al pronunciarse en forma contradictoria sobre el documento que sirve como equivalente a la factura en los casos de contratación con extranjeros.

Sostuvo que el Tribunal señaló que la carencia de facturas sin los requisitos legales no es causal para desconocer el descuento del IVA y que, a falta de estas, se debe demostrar la relación jurídica que da lugar al impuesto descontable. Que de igual forma, el documento equivalente a la factura debe reunir los requisitos que establezca el Gobierno y que este puede ser un contrato celebrado con extranjeros no residentes o no domiciliados en Colombia.

Que pese al anterior razonamiento, el Tribunal concluyó, al resolver el caso, que el único documento equivalente a la factura era el contrato solemne.

d. Error en la motivación de la sentencia al interpretar de manera errada el precedente jurisprudencial del Consejo de Estado.

Dijo que el Tribunal interpretó erradamente la sentencia del Consejo de Estado del 7 de diciembre de 2005 (expediente 14342). Que en esa providencia se consideró que los extranjeros, en virtud del principio de territorialidad de la ley, y en plena consonancia con los principios de la contratación, no podían resultar obligados a expedir factura ni documento equivalente a ésta.

Sostuvo que por encima de un requisito formal, el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 busca que se le acredite al Estado el negocio jurídico del que procede el IVA descontable efectivamente se produjo.

Que el negocio jurídico se puede demostrar por cualquier documento que cumpla los requisitos establecidos por el Gobierno Nacional, incluido un contrato. Que así, no tendría ninguna razón exigir contratos solemnes cuando la Administración no cuestionó la existencia de los actos jurídicos respectivos.

e. La conducta de la DIAN, plasmada en la sentencia impugnada, implica un enriquecimiento sin causa por parte del Estado a costa de Drummond, al hacer que prevalezca la forma sobre lo sustancial.

Sostuvo que habiéndose pagado las retenciones a título de IVA por concepto de las operaciones celebradas con extranjeros no domiciliarios o no residentes en el país, el Estado se enriqueció sin justa causa de la demandante.

Señaló que la DIAN aceptó la existencia de las operaciones que se celebraron, así como la práctica de las retenciones en la fuente; a pesar de que cuestionó que no se allegaron los contratos celebrados.

Después de explicar el concepto de enriquecimiento sin causa, indicó que al no ser procedente la exigencia del contrato para la procedencia del IVA descontable, no existe causa para que la Administración se enriquezca sin causa alguna.

f. Falta de motivación de la sentencia que genera una violación al principio de congruencia.

En primer lugar, dijo que el análisis referente a la necesidad y la relación de causalidad con la actividad productora de renta de los bienes y servicios adquiridos que generaron el IVA descontable carecía de motivación.

Que, de igual manera, el Tribunal, soportado en una argumentación escueta concluyó que los bienes y servicios adquiridos que generaron el IVA descontable no estaban relacionados con las operaciones gravadas o exentas.

Que la sentencia se contradice al referirse a la necesidad del gasto para que pueda ser descontado del IVA cuando señala que basta con que sea susceptible de generar ingreso o ayudar a generarlo, pero que, al analizar el caso concreto, sostuvo que las expensas en las que incurrió la demandante no eran absolutamente necesarios y que, por esa razón, no había lugar a tomar como descontable el impuesto que generaron.

En segundo lugar, sostuvo que la sentencia no fue motivada al analizar la improcedencia de la sanción por inexactitud y que sobre el particular solo se pronunció en la parte resolutive de la providencia.

En consecuencia, reiteró la improcedencia de la sanción por inexactitud, pues estimó que existió diferencia de criterios con la DIAN sobre la interpretación de las normas aplicables.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

2.5.1. De la demandante

Drummond reiteró los argumentos del recurso de apelación y agregó:

a. La sentencia viola el artículo 496 del E.T.

Dijo que la sentencia apelada desconoció el artículo 496 del E.T., al señalar que algunas facturas expedidas por extranjeros no residentes ni domiciliados en Colombia correspondían a periodos distintos al que genera la discusión, pues la fecha de expedición no correspondía con el periodo en discusión.

Que el artículo 496 del E.T. otorga dos posibilidades para contabilizar el IVA descontable: (i) contabilizarlo en el periodo fiscal correspondiente a la fecha de causación o (ii) en uno de los periodos inmediatamente siguientes al bimestre en que se causó el impuesto descontable.

Señaló que en el caso de las facturas que cuestionó el Tribunal, la demandante contabilizó el impuesto descontable, conforme el artículo 496 del E.T., el bimestre siguiente en que ocurrió la causación. Sostuvo que el Tribunal limitó la oportunidad de solicitar el IVA descontable, pues concluyó que la fecha de expedición de la factura era determinante para descontar el impuesto.

b. La sentencia no consulta el principio procesal de la congruencia.

Alegó que la sentencia apelada no consultaba el principio de congruencia por cuanto, tanto en la vía gubernativa como en sede judicial, la discusión se limitó a establecer si el contrato era el único medio probatorio para acreditar el derecho al IVA descontable. Que, en esa medida, el defecto alegado se

concretaba en el hecho de que el Tribunal señale que las facturas aportadas como prueba no correspondan al periodo objeto de la discusión.

c. Indebido entendimiento de la controversia del juez de primera instancia

Dijo que en la sentencia apelada, el Tribunal señaló que la demandante no aportó el contrato suscrito con los extranjeros no domiciliados o no residentes en Colombia u otro documento que demostrara la veracidad de la operación, pues, a su parecer, las facturas aportadas no constituían un soporte del impuesto descontable. Que así, negó la procedencia del IVA descontable por cuanto las facturas, que en transcurso del litigio no fueron objeto de controversia, no cumplían los requisitos de ley.

Que el Tribunal fundamentó la decisión en un aspecto netamente probatorio, pues involucró a la discusión surtida en la vía gubernativa, un asunto que no fue controvertido en la sede judicial y que de esa manera le impuso a la demandante un deber probatorio al que no estaba obligado.

d. Indebida valoración de las pruebas que obran en el expediente.

Señaló que la DIAN le solicitó a la demandante aportar las facturas que soportaran los servicios prestados por los extranjeros sin residencia ni domicilio en Colombia, así como los comprobantes de contabilidad que dieran cuenta de las circunstancias de tiempo en el que estos se elaboraron. Que Drummond aportó los documentos solicitados por la Administración.

Que, por tanto, no se entendía cuál fue el móvil del Tribunal para no dar valor alguno a la documentación que obra en el expediente, pues la demandante demostró la realidad de las operaciones realizadas. Agregó que, en todo

caso, la realidad de las operaciones no estuvo en discusión en la vía gubernativa.

Por último, dijo que debía tenerse en cuenta que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha aceptado que existen diferentes medios de prueba que pueden evidenciar una relación jurídica con personas o entidades extranjeras sin residencia ni domicilio en Colombia que da lugar al IVA descontable. Para el efecto, citó las sentencias del 7 de mayo de 2009 y 12 de febrero de 2010, dictadas en los expedientes 16846 y 16696, respectivamente.

Además de los argumentos antes expuestos, solicitó la celebración de una audiencia pública para efectos de exponer, debatir y dilucidar algunos de los aspectos de hecho y de derecho materia de la controversia.

2.5.2. De la demanda

La **DIAN** reiteró los alegatos expuestos en la contestación de la demanda.

Solicitó revisar el criterio adoptado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia del 7 de mayo de 2009. Señaló que exonerar a los contribuyentes de la presentación del contrato, soporte de las operaciones realizadas con extranjeros sin residencia, vulneraba principios constitucionales. Dijo que el artículo 771-2 del E.T. exige la factura o documento equivalente. Que, entonces, no tenía respaldo la tesis de que las operaciones realizadas con extranjeros sin residencia están excluidas de esa exigencia o, peor aún, que el contrato puede ser suplido por cualquier otro medio de prueba.

Que el artículo 5 del Decreto 3050 de 1997, al exigir el documento equivalente –contrato para el caso de la controversia–, en concordancia con

el artículo 771-2 del E.T., no hace cosa distinta que extender a esta clase de contribuyentes una obligación insalvable para todas aquellas personas gravadas con el IVA.

Agregó que resultaba inaceptable cualquier tesis que pretenda contrarrestar la solemnidad establecida como prueba de la operación, que en el fondo se justifica como una medida contra la evasión que le permite al Estado verificar la realidad de la transacción y la correcta aplicación de la retención en la fuente por parte del responsable.

Por último, dijo que la aceptación de los impuestos descontables está sujeta a la exigencia de una tarifa probatoria, de conformidad con la Ley 383 de 1997, que adicionó el artículo 771-2 del E.T.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO.

El **MINISTERIO PÚBLICO** solicitó revocar parcialmente la sentencia apelada para efectos de declarar improcedente la sanción por inexactitud.

Dijo que la demandante allegó facturas que no reunían los requisitos para ser tenidas como prueba, es decir, que no aportó los documentos equivalentes a la factura que exige la norma tributaria para que proceda del descuento del IVA, es decir, que no daban cuenta del negocio jurídico que dio lugar al impuesto.

Que la demandante omitió allegar los contratos suscritos con los proveedores extranjeros. Que, por tanto, el Tribunal no reprochó la no discriminación del IVA, sino la inexistencia del contrato suscrito, para determinar el origen y la

naturaleza de la operación que genera la retención en la fuente de la cual surge el derecho a descontar el IVA.

De otra parte, sostuvo que el derecho al descuento está condicionado a que los bienes o servicios sean destinados a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas o exentas del mismo, requisitos que no fueron demostrados en el proceso, razón por la que se concluyó procedía el rechazo del IVA descontable.

Sobre la sanción por inexactitud, dijo que, como lo señaló el Consejo de Estado en sentencia del 25 de marzo de 2010 (expediente 16663), no era procedente porque el hecho de que las operaciones carezcan de prueba no implica que el descuento de IVA fuera inexistente o falso o que proviniera de operaciones simuladas, que son las conductas que sanciona n el artículo 647 del E.T.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

3.1. Cuestión preliminar

Previo a decidir el fondo del asunto, la Sala advierte que el apoderado de la demandante, en el escrito de alegatos de conclusión, solicitó decretar la práctica de una audiencia pública, con el objeto de *«dilucidar puntos de hecho y de derecho que conciernen a la presente controversia»*.

La Sala considera que si bien la petición de la audiencia pública fue oportuna, no es procedente decretarla, en la medida en que no se presentan puntos de derecho o de hecho qué dilucidar, pues se observa que lo que pretende es la reiteración oral de lo expresado tanto en la demanda como en

el recurso de apelación, así como los planteamientos de la parte opositora, finalidad para la que no está concebida la norma que la consagra². En consecuencia, se considera innecesaria la práctica de la misma.

3.2. El asunto de fondo

La Sala debe decidir sobre la nulidad de la Liquidación Oficial 310642006000062 del 7 de julio de 2006, mediante la que la DIAN modificó la declaración del IVA correspondiente al sexto bimestre de 2003, presentada por Drummond Ltda.

3.2.1. Delimitación de la *litis*

En los términos del recurso de apelación, los problemas jurídicos se concretan en decidir: (i) si la demandante tenía derecho a descontar el IVA retenido por los servicios prestados por residentes o no domiciliados en el país. Concretamente, se deberá decidir si las pruebas que aportó la parte actora son pertinentes, conducentes y útiles para demostrar la existencia del negocio jurídico, la cuantía del negocio, la cuantía de los impuestos retenidos y el pago de las retenciones al erario y (ii) si los bienes y servicios adquiridos que generaron el IVA descontable tienen relación de causalidad no con las operaciones gravadas o exentas.

3.2.2. Del IVA descontable originado en retenciones practicadas a no residentes o no domiciliados en Colombia por valor de \$138.663.000. Violación, por aplicación indebida de los artículos 771-2 del E.T., 5º del Decreto 3050 de 1997, 12 del

² Artículo 147 del C.A.A.

Decreto 1165 de 1996. Violación, por falta de aplicación, de los artículos 228 de la Constitución Política y 485, 488 y 489 del E.T. Reiteración de jurisprudencia.

La Sala parte de precisar que ya resolvió un caso análogo al de la presente controversia, en el que se decidió sobre la nulidad de los actos administrativos mediante los que la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al primer bimestre del año 2004, presentada por Drummon Ltda.³, providencia que, a su turno, se adoptó con fundamento en las sentencias del 12 de febrero de 2010 (16696), del 3 de marzo de 2011 (17673) y del 24 de mayo de 2012 (18234). Por lo tanto, en este caso, se reitera la jurisprudencia citada y se aplica el precedente al caso concreto, en el siguiente sentido:

La Sala reitera que para descontar el IVA retenido por los servicios prestados por residentes en el exterior, es válido que los contribuyentes, que declaren el impuesto descontable en el denuncia tributario, aporten otros medios probatorios distintos al contrato de prestación de servicios, siempre que con estas se demuestren la existencia del negocio jurídico, la cuantía del negocio, la cuantía de los impuestos retenidos y el pago de las retenciones al erario⁴.

El artículo 485 del E.T., vigente para la época de hechos en controversia⁵, establecía que el IVA facturado al responsable por la adquisición de bienes

³ CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA. C.P: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Sentencia del 6 de marzo de 2014. Radicación: 250002327000200700040-01. (18187) DRUMMOND LTD. contra la DIAN.

⁴ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Sentencia de 13 de marzo de 2014. Radicación: 250002327000200700040-01 (18187). Demandante: DRUMMOND LTD. Demandado: DIAN

⁵ **ARTICULO 485. IMPUESTOS DESCONTABLES.** Artículo modificado por el artículo 56 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente: Los impuestos descontables son:

- a) El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios.
 - b) El impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles.
- (...)

corporales muebles y servicios constituye impuesto descontable hasta el límite que resulte de aplicar, al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes. La parte que exceda de ese porcentaje constituye mayor valor del costo o del gasto respectivo.

De acuerdo con el numeral tercero del artículo 437-2 del E.T⁶., quienes contraten la prestación de servicios gravados en el territorio nacional con personas o entidades sin domicilio o residencia en el país, actúan como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados. Y, según el artículo 437-1 ibídem, en tales casos, la retención será equivalente al ciento por ciento del valor del impuesto.

El artículo 437-2 del E.T. fue reglamentado por el artículo 12 del Decreto 1165 de 1996 «*Por el cual se reglamentan los artículos 437-2, 615, 616-1, 616-2, 617, 618 y 618-2 del Estatuto Tributario*», cuyo texto dispone:

Artículo 12. *Contratos con extranjeros sin domicilio o residencia en el país. Para efectos de lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, en el contrato respectivo deberá discriminarse el valor del impuesto sobre las ventas generado que será objeto de retención por parte del contratante. El contrato servirá como soporte para todos los efectos tributarios.*

Como lo ha señalado la Sala, la obligación de discriminar el IVA en el contrato respectivo se exige con el ánimo de hacer efectivo el cumplimiento de la obligación prevista en el numeral 3º del artículo 437-2 del E.T., esto es, que se efectúe la retención en la fuente sobre el 100 % del IVA generado en la respectiva operación, porque de lo que se trata es de reglamentar la norma que autoriza la retención⁷.

⁶ **ARTICULO 437-2. AGENTES DE RETENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.** Actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados:

(...)

3) Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio Nacional, con relación a los mismos.

(...)

⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 7 de diciembre de 2005, Exp. 14342, C. P. Dra. Ligia López Díaz.

Por su parte, el artículo 5º, numeral 2, del Decreto 3050 de 1997⁸, «*Por el cual se reglamenta el Estatuto Tributario, la Ley 383 de 1997 y se dictan otras disposiciones*», prevé que constituyen documentos equivalentes a las facturas, los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, en cuyo caso, para la procedencia del IVA descontable, se debe acreditar, «*adicionalmente*», que se ha practicado la respectiva retención en la fuente.

El artículo 5º, numeral 2, del Decreto 3050 de 1997 fue demandado en acción de simple nulidad y, mediante la sentencia del 17 de julio de 2008, la Sala negó las pretensiones de la demanda y precisó que para descontar el IVA se debe presentar la factura o el documento equivalente. También aclaró que, para el caso de operaciones con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, se debe aportar el contrato⁹.

A su vez, el artículo 2 del Decreto 3050 de 1997¹⁰ señaló que la factura o documento equivalente debe reunir como mínimo los requisitos contemplados en el artículo 771-2 del E.T.

El artículo 771-2 del E.T. establece que para la procedencia de impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requiere de la expedición de facturas con los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los

⁸ **Artículo 5º.** Documentos equivalentes a la factura. Además de los contemplados en otras disposiciones, constituyen documentos equivalentes a la factura los siguientes:

1. Los expedidos para el cobro de peajes, siempre y cuando reúnan los requisitos previstos en el artículo 17 del Decreto 1001 de 1997.

2. Los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, en cuyo caso, para la procedencia del IVA descontable se deberá acreditar, adicionalmente, que se ha practicado la respectiva retención en la fuente.

⁹ En sentencia de 17 de julio de 2008, Exp. 15698, se negó la nulidad de la expresión “adicionalmente”, porque la Sala consideró que el Gobierno Nacional no excedió la facultad reglamentaria ni dispuso nada distinto a lo que dice el E.T. en cuanto a que es requisito para ejercer el derecho a descontar el IVA por servicios contratados a personas domiciliadas en el exterior, que se aporte el respectivo contrato en calidad de documento equivalente a la factura.

¹⁰ Artículo 2º. Requisitos de la factura para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables. Para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, la factura o documento equivalente deberá reunir como mínimo los requisitos contemplados en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

artículos 617 y 618 del E. T. Y que, respecto de los documentos equivalentes, deben cumplirse los requisitos de los literales b), d), e) y g) del artículo 617 *ibídem*¹¹.

Vistas las normas citadas, la Sala reitera¹² que, conforme con la interpretación sistemática de los artículos 485, numeral 9, y 771-2 del E.T. y 5 del Decreto 3050 de 1997, el contrato celebrado con extranjeros sin domicilio o residencia en el país es una de las pruebas que pueden aportar los responsables para acreditar el derecho a descontar el IVA, toda vez que tales contratos, por ley, fungen *como documento equivalente* a la factura en aquellas operaciones en que se contratan servicios con residentes en el exterior.

La Sala también reitera¹³ que la realidad del negocio puede ser demostrada aportando otros medios probatorios que le permitan a la Administración tener certeza de la operación y de su cuantía, en la medida en que las pruebas aportadas, en conjunto, contengan todos los elementos de un contrato.

En efecto, si bien el contrato es el medio legal idóneo para probar las operaciones con proveedores de servicios extranjeros sin residencia o domicilio en el país, esto no le resta valor probatorio a otros medios de prueba, como la factura, dado que la norma reglamentaria equiparó el contrato a aquella.

En conclusión, aunque el contrato determina la existencia del hecho generador de IVA –para el caso prestación de servicios–, las facturas y los certificados de retención son los que prueban la retención en la fuente del impuesto. Así, las

¹¹ Esta regla ya la había establecido el artículo 11 del Decreto 1165 de 1996. Sin embargo, en sentencia de 23 de mayo de 1997, Exp. 7904 y 8414, C. P. Dr. Germán Ayala Mantilla, la Sala anuló parcialmente el artículo 11 del Decreto 1165 de 1996 por estar prevista, precisamente, en decreto, más no en la ley. Dijo la Sala en esa oportunidad: "(...) no puede la Administración, so pretexto de reglamentar la ley, introducir para efectos de la aceptación del impuesto descontable una condición no prevista en la norma de superior jerarquía cual es la de que la factura se haya expedido por parte del obligado con todos y cada uno de los requisitos previstos en la ley, y menos condicionar inexorablemente el derecho al descuento, por el impuesto causado o retenido por la operación gravada, a la existencia de la factura, como lo limita en el reglamento...Halla la Sala que al desconocerse el derecho al descuento del IVA facturado por no contener la factura los requisitos que para su expedición por parte del vendedor establece la ley, hecho no atribuible al comprador, se viola los principios de responsabilidad personal y de justicia y equidad previstos en la Constitución Política (artículos 6º y 95) y el mismo espíritu de justicia señalado en el artículo 683 del Estatuto Tributario. Este último en la medida que al reconocer el impuesto descontable al no darse la condición impuesta en el reglamento y no prevista en la ley, se está exigiendo al contribuyente más de aquello con que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación".

¹² Sentencia de 7 de mayo de 2009 (16846), C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹³ Ídem

operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia que originen el derecho a reclamar impuestos descontables pueden soportarse en facturas que den certeza de las operaciones y estén debidamente contabilizadas¹⁴.

3.2.2.1. El caso concreto. Aplicación del precedente

Para resolver, se tienen como relevantes y ciertos los siguientes hechos:

- El 14 de enero de 2004, Drummond presentó la declaración del IVA, correspondiente al sexto bimestre de 2003, declaración que fue corregida el 24 de febrero de 2004 en la que liquidó un impuesto descontable de \$11.168.586.000 y un saldo a favor por el mismo valor¹⁵.
- El 1º de marzo de 2004, Drummond presentó solicitud de devolución del saldo a favor registrado en la declaración privada antes referida¹⁶.
- El 12 de abril de 2004, La DIAN, mediante la Resolución 608-0141, ordenó la devolución del saldo a favor solicitado por la demandante¹⁷.
- El 28 de noviembre de 2005, la DIAN, mediante el Requerimiento Especial 310632005000157, propuso modificar la declaración del IVA correspondiente al sexto bimestre de 2003 presentada por Drummond para efecto de (i) rechazar impuestos descontables por \$331.431.000, (ii) imponer sanción por inexactitud de \$530.290.000 y, en consecuencia, (iii) disminuir el saldo a favor a \$10.306.856.000¹⁸.

¹⁴ Así lo ha concluido la Sala en otros casos. Puede consultarse las sentencias del 24 de mayo de 2012, expediente 18234, Consejera ponente Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 12 de febrero de 2010 Exp. 16696, C.P. (E) Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y, del 3 de marzo de 2011, expedientes 17673, 16930, Consejero ponente Hugo Bastidas Bárcenas, entre otras.

¹⁵ Folio 138 del C.A.A. 1

¹⁶ Folio 1 del C.A.A. 1

¹⁷ Folios 371 al 373 del C.A.A. 3

¹⁸ Folios 30 al 43 del C.P.

- El 7 de julio de 2006, previa respuesta del requerimiento especial¹⁹, la DIAN, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 310642006000062, modificó la declaración del IVA del sexto bimestre de 2003 presentada por Drummond, en los términos del requerimiento especial²⁰.
- Del impuesto descontable por valor de \$11.168.586.000 registrado en la declaración en controversia, la DIAN desconoció \$331.431.000, de los cuales \$138.663.000 corresponden al IVA causado por los servicios prestados por residentes en el exterior a favor de la demandante.
- De los antecedentes y del acto administrativo demandado, la Sala advierte que la DIAN desconoció impuestos descontables en cuantía de \$138.663.000 por el hecho de que la demandante no aportó los contratos de prestación de servicios en los que apareciera discriminado el IVA²¹. Las operaciones en controversia son las siguientes:

Proveedor	IVA descontable	Soporte	Observaciones
West Virginia Electrical Industries	-7.707.379	Factura	Sin contrato
The Batle Group	1.310.406	Factura	Sin contrato
Thompson Tractor	37.644.775	Factura	Sin contrato
System Control	-3.037.267	Factura	Sin contrato
Stewat Lubricant	40.596.344	Factura	Sin contrato
Schell William	20.133	Factura	Sin contrato
Rushton International	9.326.415	Sin factura	Sin contrato
Modular Mining	22.671.264	Factura	Sin contrato
Komatsu Mining S	19.661.530	Factura	Sin contrato
Hydra Services I	2.602.763	Factura	Sin contrato
Harrys Harrys	1.742.639	Factura	Sin contrato
Drives Control	10.365.159	Factura	Sin contrato
Central Drill PA	1.516.145	Factura	Sin contrato

¹⁹ Folios 72 al 83 del C.P.

²⁰ Folios 46 al 70 del C.P.

²¹ De esto da cuenta, además de la liquidación oficial de revisión, el Auto de Verificación 310632004001271 del 19 de noviembre de 2004 que obra a Folio 396 del C.A.A. 3, el Emplazamiento para Corregir 31063200500064 del 8 de marzo de 2004 que obra a folios Folios 485 al 489 del C.A.A. 4. y el requerimiento especial.

Backer Hughes Min	1.350.149	Factura	Sin contrato
Total	138.063.076		

Para resolver se considera:

Como se ha precisado en las sentencias que se reiteran, conforme con la interpretación sistemática de los artículos 771-2 E.T., 5 del Decreto 3050 de 1997, 12 del Decreto 1165 de 1996, 485, 437-1 y 437-2 E.T., para descontar el IVA retenido por los servicios prestados por no residentes o no domiciliados en Colombia, es válido que los responsables aporten otros medios probatorios distintos al contrato, siempre que con tales pruebas demuestren la existencia del negocio jurídico, la cuantía del negocio, el importe de los impuestos retenidos y el pago de las retenciones.

Según este criterio, las facturas pueden sustentar el derecho a reclamar los impuestos descontables por operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia, que no puedan probarse por medio del contrato; y no lo contrario, como equivocadamente lo entendió la DIAN.

En esa medida, estaría probada la causal de nulidad por interpretación errónea de los artículos 771-2 E.T., 5º del Decreto 3050 de 1997, 12 del Decreto 1165 de 1996, tal como lo alegó la demandante. Y en consecuencia, también estaría probada la causal de nulidad por violación de los artículos 485, 488 y 489 por falta de aplicación.

No obstante lo anterior, es del caso precisar, como lo ha hecho la Sala en otras oportunidades, que la interpretación correcta de las normas referidas da lugar a que, en cada caso particular, se tengan que valorar las pruebas —distintas del contrato que causó el impuesto descontable— que aporten los contribuyentes para

demostrar el derecho a descontar el impuesto²².

Por lo tanto, la Sala considera que el Tribunal hizo bien en analizar las pruebas aportadas por la demandante, que pretendía demostrar la existencia del negocio jurídico, la cuantía del negocio, el importe de los impuestos retenidos y el pago de las retenciones.

Con la solicitud de devolución, la demandante aportó un certificado del revisor fiscal que contiene la relación discriminada de los valores del IVA que Drummond llevó en su denuncia de ventas del sexto período del año 2003²³.

En esa relación se discrimina el nombre del proveedor, su dirección y el IVA descontable. La sumatoria de esos valores corresponde a \$11.173.436.000, es decir, la cifra que se registró en la declaración de IVA del sexto bimestre del año 2003, que presentó la demandante²⁴.

Mediante Auto de Verificación 310632004001271 del 19 de noviembre de 2004, la DIAN le solicitó a la demandante:

- 1. Copia completa en español de los contratos firmados por DRUMMOND LTD con respecto de servicios prestados por no residentes y no domiciliados vigentes para el sexto bimestre.*
- 2. Fotocopia de las facturas y registro contable de las retenciones de IVA practicadas por por DRUMMOND LTD sobre pagos por servicios prestados por no residentes y no domiciliados.*

Para atender a la anterior solicitud, la demandante aportó: (i) certificado del revisor fiscal de las retenciones por IVA realizadas con no domiciliados por el sexto bimestre de 2003, (ii) relación de las retenciones por IVA practicadas a no domiciliados por el sexto bimestre de 2003 y (iii) fotocopia de las facturas y los

²² CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA. C.P.: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS Bogotá, 3 de marzo de 2011. Radicación: 250002327000200601358-02 250002327000200601366-02 (Acumulados) (17673 -16930). Demandante: DRUMMOND LTDA. Demandado: DIAN

²³ Folios 24 al 124 del C.A.A. 1.

²⁴ Folio 138 del C.A.A. 1.

comprobantes del registro contable de la retención de IVA practicada por Drummond sobre pagos por servicios prestados por no domiciliados durante el sexto bimestre del año 2003²⁵.

El certificado de revisor fiscal aportado señala:

Durante el sexto bimestre de 2003 la cuenta 236703 "IVA Retenido No Domiciliados", no auditada, incluye las siguientes retenciones de impuestos como se detalla en el anexo firmado por la sucursal.

<i>Periodo de IVA</i>	<i>Concepto</i>	<i>Base</i>	<i>Retención</i>
<i>6 bimestre</i>	<i>Servicios</i>	<i>\$1.140.709.176</i>	
<i>\$13.663.076</i>			

En relación con las facturas y los comprobantes del registro contable de la retención del IVA, la Sala hace las siguientes precisiones a efectos de valorarlos como prueba.

El artículo 772 del E.T. señala que los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma.

Por su parte, el artículo 49 del Código de Comercio advierte que para los efectos legales, cuando se haga referencia a los libros de comercio, se entenderán por tales los que determine la ley como obligatorios y los auxiliares necesarios para el completo entendimiento de aquéllos.

El artículo 50 del mismo código dispone que la contabilidad solamente podrá llevarse en idioma castellano, pero conforme con el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993²⁶, *los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan*

²⁵ Folios 397 al 477 del C.A.A. 3

²⁶ «Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia».

otorgado²⁷, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle.

Los soportes de la contabilidad son los documentos de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren, que prueban, fundamentan o soportan los hechos económicos que se registran en la contabilidad. Por eso, de conformidad con el artículo 123 del decreto 2649 de 1993, los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, se debe dejar constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico de tal manera que sea posible su verificación.

En concordancia con lo anterior, el artículo 53 del Código de Comercio establece que en los libros de contabilidad se asentarán en orden cronológico las operaciones mercantiles y todas aquellas que puedan influir en el patrimonio del comerciante, haciendo referencia a los comprobantes de contabilidad que las respalden. Que el comprobante de contabilidad es el documento que debe elaborarse previamente al registro de cualquier operación y en el que se indicará el número, fecha, origen, descripción y cuantía de la operación, así como las cuentas afectadas con el asiento. Que, además, a cada comprobante se anexarán los documentos que lo justifiquen.

De lo expuesto se concluye que la contabilidad debe llevarse en castellano, pero los documentos soporte sí pueden conservarse en el idioma en que fueron expedidos. En estas condiciones, para efectos de la valoración de la prueba contable, lo relevante es que de la contabilidad se pueda verificar el registro de los hechos económicos y que estos hechos económicos estén debidamente soportados en

²⁷ **Decreto 2649 de 1993. ARTICULO 123. SOPORTES.** Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.

Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación.

Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle. (negrilla fuera de texto)

documentos de origen interno y externo, así se hayan conservado en otro idioma, y en los respectivos comprobantes de contabilidad.

Valorada así la prueba en el caso concreto, se concluye lo siguiente:

Los comprobantes de contabilidad que obran en el expediente, cuyos soportes, esto es, las facturas, son documentos expedidos en idioma extranjero, señalan el número consecutivo del comprobante, la fecha de elaboración, el número de la factura y el nombre del proveedor.

Además, señalan el monto de la operación, tanto en moneda extranjera como su equivalente en pesos, el movimiento de la cuenta según el concepto al que corresponde el servicio contratado y los débitos en las subcuenta 23670300 –IVA retenido a no domiciliados– y 24082416 –IVA descontable a no domiciliados–.

La Sala considera que los comprobantes de contabilidad, con sus correspondientes soportes, que como se advirtió pueden ser conservados en el idioma en el que fueron expedidos, dan cuenta de la totalidad de los elementos que, según la jurisprudencia, debe acreditarse para la procedencia del IVA descontable retenido a no residentes o no domiciliados, a saber, certeza de la operación y de su cuantía, el importe del impuesto retenido y el pago de las retenciones.

En el presente caso, dado que con fundamento en la normativa contable los documentos soporte de la contabilidad pueden conservarse en el idioma que se expidieron, las facturas, en calidad de documento soporte de la contabilidad, pueden ser valoradas integralmente con los libros de comercio²⁸, esto es, como parte de la prueba contable. No como documento aislado.

Por último, es del caso advertir que en la sentencia apelada también se rechazó el IVA descontable de las transacciones efectuadas con Rushton Internacional porque no se aportó factura y porque las transacciones hechas

²⁸ “Código de Comercio. **ARTÍCULO 49. LIBROS DE COMERCIO - CONCEPTO.** Para los efectos legales, cuando se haga referencia a los libros de comercio, se entenderán por tales los que determine la ley como obligatorios y los auxiliares necesarios para el completo entendimiento de aquéllos.”

con West Virginia Electric Industries, The Brattle Group, System Control, Stewart Lubricants & Co.; WM A. Shell y Driver & Controls Services, sobre las que el demandante sí aportó facturas, correspondían a periodos distintos al que generó la discusión –sexto bimestre de 2003.

Sobre lo primero, la Sala advierte que le asiste razón al Tribunal. Si bien en el expediente aparece una relación del IVA descontable en el que se totalizan las facturas, incluidas las dos de Rushton Internacional, que totalizan \$9.326.415, suscrita por el revisor fiscal, no aparece copia del documento soporte (factura) ni del comprobante de contabilidad.

En cuanto a las otras transacciones, la Sala parte de precisar que ni en el curso de la actuación administrativa ni con ocasión de la contestación de la demanda, la DIAN cuestionó el periodo de causación del impuesto descontable en discusión ni la fecha en la que se practicó la retención correspondiente porque descartó la valoración probatoria de las facturas por considerarlas prueba no idónea para demostrar el IVA descontable.

Habida cuenta de que se admite que la contabilidad, que incluye los soportes internos o externos y los comprobantes de contabilidad, es prueba idónea para establecer la existencia del IVA descontable, la Sala advierte que si bien es cierto que las facturas correspondientes a las operaciones realizadas con West Virginia Electric Industries²⁹, The Brattle Group³⁰, Sustum Control³¹, Stewart Lubricants & Co.³²; WM A. Shell³³ y Drives & Controls Services³⁴ fueron expedidas en periodos distintos al que generara la presente controversia, también lo es que los comprobantes de contabilidad que dan cuenta de que el IVA descontable se registró en los meses de noviembre y diciembre de 2003.

²⁹ 18 de agosto de 2003

³⁰ 30 de septiembre de 2003

³¹ 16 de octubre de 2003

³² 28 y 31 de octubre de 2003

³³ 30 de septiembre de 2003

³⁴ 9 y 12 de agosto y 12 de septiembre 2003

Lo anterior corresponde con lo previsto en el artículo 496 del E.T.³⁵ que establece que el impuesto descontable puede contabilizarse en el periodo de la causación o en uno de los dos periodos inmediatamente siguientes.

En consecuencia con lo expuesto, la Sala revocará parcialmente la sentencia apelada y confirmará el rechazo de \$9.326.415 del total de \$138.663.076 llevado como IVA descontable por operaciones realizadas con no domiciliados o residentes en el país.

3.2.3. Rechazo del IVA descontable por valor de \$192.768.000. Nulidad por violación, por interpretación errónea, de los artículos 488 y 489 del E.T. y violación, por falta de aplicación, de los artículos 264 de la Ley 223 y 11 del Decreto 1265 de 1999 por falta de aplicación.

La DIAN desconoció como descontable el IVA originado en las siguientes operaciones:

RAZÓN SOCIAL	CONCEPTO	IVA DESCONTABLE
Arrieta Mantilla Asociados	Honorarios profesionales	2.865.670.
Aseguradora de Vida Colseguros	Póliza de hospitalización	115.822.000
Barberi Gómez Fernando	Argumentos financieros	7.010.592
Dist. pescados y mariscos	Compra de Chocolates	1.042.083
Estudio Palacios Lleras S.A.	Arbitramento Ferrovías	26.045.665.
Guzmán José Vicente	Asesoría Jurídica	7.187.217
Hotel Cartagena Hilton	Cuota sostenimiento	1.191.716
Hotel Almirante	Servicios ejecutivos	478.981
Palacios Mejía Hugo	Arbitramento Ferrovías	20.149.084
Ortiz Krohne Camila	Asesoría Jurídica	7.704.113
Quintero Soto Eduardo	Honorarios profesionales	3.270.470
Total		\$192.767.591

³⁵ **ARTICULO 496. OPORTUNIDAD DE LOS DESCUENTOS.** Cuando se trate de responsables que deban declarar bimestralmente, las deducciones e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los dos periodos bimestrales inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.

Las partes coinciden en que el artículo 488 del E.T. establece la posibilidad de tratar como descontable el IVA generado en la adquisición de bienes y servicios, siempre y cuando el impuesto se haya generado en operaciones que constituyan gasto o costo, es decir, que sean necesarios, proporcionales y que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta, y que dichos bienes o servicios se hayan destinado a operaciones gravadas con el impuesto.

A pesar de que las partes concuerdan en la interpretación del artículo 488 del E.T., no ocurre lo mismo respecto de la calificación de las expensas que dieron lugar al descuento en discusión.

En efecto, mientras que para la demandante las erogaciones que originaron el IVA descontado cumplían la totalidad las exigencias del artículo 488 del E.T., para la DIAN la condición de que los bienes o servicios se hayan destinado a operaciones gravadas o exentas del impuesto no se cumplió pues, a su juicio, la norma exige que la destinación sea directa y que, por esa razón, las expensas no tenían relación de causalidad con las actividades que desarrolla Drummond.

El artículo 488 del E.T.³⁶ establece que para tener derecho al descuento del IVA, el impuesto debe haberse pagado por la adquisición de bienes corporales muebles, servicios o en las importaciones que sean computables como costo o gasto, según las disposiciones del impuesto sobre la renta, y que se destinen a operaciones gravadas o exentas del impuesto sobre las ventas.

Para efectos de determinar qué bienes o servicios resultan computables como costo o gasto deducible para los efectos del impuesto sobre la renta, el artículo 107 del

³⁶ **ARTÍCULO 488. SOLO SON DESCONTABLES LOS IMPUESTOS ORIGINADOS EN OPERACIONES QUE CONSTITUYAN COSTO O GASTO.** Sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.

E.T.³⁷ dispone que para que una expensa sea deducible, deben acreditarse los presupuestos de relación de causalidad, necesidad, y proporcionalidad.

La relación de causalidad está referida a la conexidad que existe entre el gasto realizado en una actividad productora de renta y esa actividad, conexidad que puede acreditarse, bien mediante el ingreso que generó la expensa efectuada o mediante otra prueba que demuestre que la expensa sí incidió en la actividad productora de renta³⁸. La necesidad, según la acepción gramatical del adjetivo *necesario*, implica que la erogación sea obligatoria, por oposición a las voluntarias y espontáneas, mientras que la proporcionalidad exige que exista conformidad entre la expensa, el ingreso y los costos y gastos, como elementos relacionados entre sí.

Conforme al criterio de la Sala, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no la limite como deducible³⁹.

En relación con la exigencia de que los bienes o servicios que generan el impuesto descontable sean destinados a operaciones gravadas o exentas del IVA, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 488 del E.T., la Sala ha señalado que se entienden que están destinados a operaciones gravadas o exentas cuando tales bienes y servicios se requieren para la actividad productora de renta⁴⁰.

³⁷ **Artículo 107. Las expensas necesarias son deducibles.** 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 proporcionales de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.

³⁸ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá D.C., 24 de marzo de 2011. Radicación 250002327000200700259-01. Número interno: 17286. Demandante: CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED. Demandado: U.A.E. DIAN.

³⁹ *Ibidem*.

⁴⁰ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: WILLIAM GIRALDO GIRALDO. 23 de febrero de 2012. Radicación: 250002327000200700196 01 (17920). Actor: PETROBRAS INTERNATIONAL BRASPETRO BV. Demandado: DIAN.

Que, por esa razón, puede ser descontado tanto el impuesto originado en los costos, es decir cuando los bienes o servicios guarden relación directa con la actividad, como en los gastos, esto es, cuando la incidencia de la erogación en la actividad es indirecta⁴¹.

De este modo, la Sala ha precisado que cuando el bien o servicio cuya adquisición origina un impuesto descontable se puede imputar directamente a la actividad gravada, tal circunstancia se debe probar. Que, de lo contrario, es decir, cuando no sea directamente imputable, procede aplicar el artículo 490 del E.T.⁴² en cuanto dispone que cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas o excluidas del impuesto y no sea posible establecer su imputación directa, el cómputo del descuento se efectúa en proporción al monto de tales operaciones⁴³.

De acuerdo con las anteriores precisiones, el reconocimiento del IVA descontable, cuando los bienes o servicios que lo generan se destinen a operaciones gravadas, exentas y excluidas, se exige acreditar la incidencia de las expensas en las actividades generadoras de renta del contribuyente y la proporcionalidad en que fue imputado el impuesto frente a cada una de las actividades gravadas y exentas.

Lo anterior permite aplicar el sistema de descuento financiero en impuestos de pluricausación como el IVA, y que busca, en últimas, que el tributo sea pagado por el consumidor final.

En efecto, cuando el impuesto pagado constituye costo o gasto, y ese costo o gasto repercute en el precio del bien, el impuesto se irá recaudando durante el transcurso

⁴¹ *Ibidem*.

⁴² **ARTÍCULO 490. LOS IMPUESTOS DESCONTABLES EN LAS OPERACIONES GRAVADAS, EXCLUIDAS Y EXENTAS SE IMPUTARAN PROPORCIONALMENTE.** Cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas, o excluidas del impuesto y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de tales operaciones del período fiscal correspondiente. La inexistencia de operaciones determinará la postergación del cómputo al período fiscal siguiente en el que se verifique alguna de ellas.

⁴³ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. M.P.: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. 22 de marzo de dos 2011. Radicación: 25000232700020070012501 (17152). Demandante: CARBONES DEL CERREJÓN LLC. Demandado: DIAN.

de la cadena productiva y de la comercialización. Así, también se evita que ciertos componentes sobre los que se pagó el IVA los asuma el productor o el comercializador, pero también se evita que el contribuyente descuente impuestos sobre las ventas que no constituyen costo o gasto para la empresa y que, por tanto, no repercutieron en el precio del bien.

De acuerdo con lo expuesto, para establecer si en el presente caso el IVA descontable es procedente, la Sala analizará las pruebas aportadas por la demandante, a efectos de precisar si las expensas en que incurrió tienen relación de causalidad, de acuerdo con las normas de impuesto sobre la renta, según lo exige el artículo 488 del E.T.

Lo primero que precisa la Sala es que el objeto social de la demandante se concreta en (...) «*VINCULARSE A LA EXPLORACIÓN, INSTALACIÓN, EXPLOTACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE LAS MINAS DE CARBÓN Y DE HIDROCARBUROS LÍQUIDOS Y GASEOSOS EN GENERAL, INCLUYENDO GAS METANO ASOCIADO AL CARBÓN EN COLOMBIA Y A TODAS AQUELLAS ACTIVIDADES RELACIONADAS QUE SEAN NECESARIAS, ACONSEJABLES O CONVENIENTES PARA LA CONDUCCIÓN DE DICHO NEGOCIO, INCLUYENDO, PERO SIN LIMITACIÓN, LA INSTALACIÓN Y OPERACIÓN DE INSTALACIONES DE TRANSPORTE Y OTRAS INFRAESTRUCTURAS*»⁴⁴.

Las operaciones que originaron el IVA descontable en discusión pueden ser agrupadas así:

⁴⁴ Folio 26 del C.P.

3.2.3.1. Honorarios profesionales. \$74.232.811⁴⁵

La DIAN desconoció el IVA descontable generado en los pagos realizados a Arrieta Mantilla Asociados, Estudio Palacios Lleras S.A., Barberi Gómez Fernando Antonio, Guzmán José Vicente, Palacios Mejía Hugo, Quintero Soto Eduardo y Ortiz Krohne Camila, que corresponde a honorarios profesionales por asesorías jurídicas y financieras.

Para la Sala, los pagos que la demandante realizó por los concepto referidos tienen relación de causalidad con la actividad que desarrolla la empresa, pues son gastos que coadyuvan directa o indirectamente en la actividad productiva de la compañía en tanto que las empresas requieren ese tipo de servicios para lograr una buena gestión empresarial, bien sea para la defensa de sus intereses, la prevención de controversias y la planeación financiera.

3.2.3.2. Póliza por hospitalización y cirugía. \$115.822.000

La Administración desconoció como descontable el IVA generado en el pago realizado a la Aseguradora de Vida Colseguros S.A. por concepto de póliza de hospitalización y cirugía la suma \$115.822.000.

La Sala ha señalado que los pagos que realiza el empleador para sus trabajadores por conceptos de seguros médicos, pólizas⁴⁶ y medicina

⁴⁵

RAZÓN SOCIAL	CONCEPTO	IVA DESCONTABLE
Arrieta Mantilla Asociados	Honorarios profesionales	\$ 2.865.670,00
Barberi Gómez Fernando	Argumentos financieros	\$ 7.010.592,00
Estudio Palacios Lleras S.A.	Arbitramento Ferrovías	\$ 26.045.665,00
Guzmán José Vicente	Asesoría Jurídica	\$ 7.187.217,00
Palacios Mejía Hugo	Arbitramento Ferrovías	\$ 20.149.084,00
Ortiz Krohne Camila	Asesoría Jurídica	\$ 7.704.113,00
Quintero Soto Eduardo	Honorarios profesionales	\$ 3.270.470,00
Total		\$ 74.232.811,00

prepagada, encuadran dentro de la definición de pago laboral indirecto del Decreto Reglamentario 3750 de 1986⁴⁷. Conforme con esa definición, estos pagos constituyen para el empleador un gasto de naturaleza laboral, susceptible de ser considerado como deducción según lo dispuesto en el artículo 107 del E.T.⁴⁸

3.2.3.3. Pagos a hoteles. \$1.670.697

La Administración desconoció el descuento del IVA generado en el pago efectuado al Hotel Cartagena Hilton y al Hotel Almirante correspondientes a «*cuota sostenimiento de 14 socios del club de tenis*» y servicios ejecutivos, respectivamente, por un valor de \$1.670.697.

La Sala considera que ese tipo de gastos pueden tener relación con la empresa, pero no necesariamente con la actividad productora de la misma. En este caso, las pruebas aportadas no demuestran la injerencia positiva de ese gasto en la productividad de la empresa.

3.2.3.4. Alimentos \$1.042.083

⁴⁶ Consejo de Estado, Sala de lo contencioso administrativo, Sección Cuarta. M.P.: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Sentencia del 24 de 2011. Radicación: 25000232700020070012501 (17152). Demandante: CARBONES DEL CERREJÓN LLC. Demandado: DIAN.

⁴⁷ Artículo 5º Para efectos de lo previsto en los artículos anteriores, constituyen pagos indirectos hechos al trabajador, los pagos que efectúe el patrono a terceras personas, por la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados al trabajador o a su cónyuge, o a personas vinculadas con él por parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o único civil, siempre y cuando no constituyan ingreso propio en cabeza de las personas vinculadas al trabajador y no se trate de las cuotas que por ley deban aportar los patronos o entidades tales como el Instituto de Seguros Sociales, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, el Servicio Nacional de Aprendizaje y las Cajas de Compensación Familiar.

Se excluyen los pagos que el patrono efectúe por concepto de educación, salud y alimentación, en la parte que no exceda del valor promedio que se reconoce a la generalidad de los trabajadores de la respectiva empresa por tales conceptos, y siempre y cuando correspondan a programas permanentes de la misma para con los trabajadores.

⁴⁸ Sentencias del 10 de marzo de 2011, expediente 16966 y del 2 de abril de 2009, Rad. 16595 M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 13 de agosto de 2009, Exp. 16217, M.P. William Giraldo Giraldo y del 25 de noviembre de 2008, Rad. 14295 M.P. Ligia López Díaz

La DIAN desconoció como descontable el IVA generado en el pago realizado a la Distribuidora de Pescados y Mariscos Ltda. por concepto de compra de Chocolates por un valor de \$1.042.083.

Al igual que en el acápite anterior, la Sala considera que ese tipo de gastos pueden tener relación con la empresa, pero no necesariamente con su actividad productora de renta. En este caso, las pruebas aportadas tampoco demuestran la injerencia positiva de ese gasto en la productividad de la empresa.

Conclusión

De lo expuesto, la Sala considera que de los \$192.767.591 que la DIAN desconoció como IVA descontable, no está probado que \$2.712.780 se hayan originaron en operaciones que tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la demandante y por, esa razón se confirmará el rechazo sobre este último valor.

3.2.4. De la sanción por inexactitud

La Sala confirmará la sanción por inexactitud sobre el impuesto que no fue reconocido como descontable a razón de \$9.326.415 originado en operaciones realizadas con no domiciliados o residentes en el país y \$2.712.780 imputable a operaciones sobre las que no se probó que tuvieran relación de causalidad con la actividad productora de renta de la demandante.

Como se expuso previamente, el rechazo del IVA descontable por valor de \$9.326.415 se fundó en la falta de prueba de las transacciones que originaron el impuesto descontable pues no obra en el expediente soporte de las operaciones realizadas con Rushton Internacional.

3.2.5. CONCLUSIÓN

Como corolario de lo expuesto, la Sala procede a practicar una nueva liquidación del impuesto sobre las ventas a cargo de la demandante, por el sexto bimestre del año 2003.

La liquidación del impuesto queda en los siguientes términos:

CONCEPTO	RENG.	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL	LIQUIDACIÓN DE LA SENTENCIA
TOTAL IMPUESTO A CARGO OPERACIONES GRAVADAS	64	4.850.000	4.850.000	4.850.000
TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	67	11.173.436.000	10.842.005.000	11.161.397.000
SALDO A PAGAR DEL PERÍODO FISCAL	FA	0	0	0
SALDO A FAVOR PERÍODO	HC	11.168.586.000	10.837.555.000	11.156.547.000
MAS SANCIONES	VS	0	530.290.000	27.023.000
TOTAL SALDO A PAGAR	HA	0	0	0
TOTAL SALDO A FAVOR	HB	11.168.586.000	8.788.869.200	11.129.524.000

Sanción por inexactitud

Saldo a favor Liquidación privada	11.168.586.000
Saldo a favor Liquidación de la sentencia	11.156.547.000
Menor saldo a favor	16.889.000
Sanción	27.023.000

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta⁴⁹, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

F A L L A

PRIMERO. REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, **DECLÁRASE** la nulidad parcial del acto administrativo de demandado. A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** como saldo a favor de Drummond Ltda. por el impuesto a las ventas del sexto bimestre del 2003 la suma de **\$11.129.524.000**.

SEGUNDO. RECONÓCESE personería para actuar en el presente proceso, en representación de la DIAN, a la abogada María Helena Caviedes Camargo, en los términos del poder que le fue otorgado.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente de la Sala

⁴⁹ Mediante auto del 2 de noviembre de 2012, la Sala declaró fundado el impedimento manifestado por la magistrada Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ