



RECURSO DE APELACIÓN INTERPUESTO POR AMBAS PARTES – Efectos

[D]e conformidad con los cargos de apelación formulados por ambas partes contra la sentencia de primera instancia, que acogió parcialmente las pretensiones de la demanda. En esa medida, con fundamento en el inciso segundo del artículo 328 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012), la Sala resolverá sin limitaciones.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 328

AUTOCONSUMO O AUTOPRODUCCIÓN PARA EFECTOS DEL IVA – Reiteración de jurisprudencia / AUTOCONSUMO O AUTOPRODUCCIÓN PARA EFECTOS DEL IVA – Normativa / RETIRO DE INVENTARIOS PARA USO DE LOS RESPECTIVOS BIENES EN LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DEL SUJETO PASIVO – Alcance. Está gravado con IVA cuando la nueva actividad de destino o uso no otorga derecho al IVA descontable que inicialmente hubiera tomado el sujeto pasivo / AUTOCONSUMO O AUTOPRODUCCIÓN PARA EFECTOS DEL IVA – Requisitos / AUTOCONSUMO POR 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 – No realización

[L]a Sala aplicará el criterio de decisión establecido en la sentencia del 28 de febrero de 2019 (Exp. 23479, CP: Julio Roberto Piza), de acuerdo con el cual, una de las modalidades de autoconsumo previstas en la letra b) del artículo 421 del ET, es aquella que ocurre cuando el responsable del impuesto destina a su proceso productivo bienes que previamente ha adquirido o producido. En dichas oportunidades, la Sala sostuvo que el retiro de inventarios para uso de los respectivos bienes en la actividad económica del sujeto pasivo está gravado con IVA cuando la nueva actividad de destino o uso no otorga derecho al IVA descontable que inicialmente hubiera tomado el sujeto pasivo. Cumplidas esas condiciones, el responsable deberá reconocer y devengar la respectiva cuota del impuesto por la operación de autoconsumo. (...) 2.2- De conformidad con las consideraciones planteadas en el fundamento jurídico nro. 2.1 de la presente providencia, para comprobar la concurrencia de los presupuestos propios para la realización de la modalidad de autoconsumo en comento, es necesario que los actos administrativos objeto de control de juridicidad acreditaran: (i) que el crudo usado en las actividades de extracción estaba registrado en la cuenta del inventario; y (ii) que los barriles en cuestión fueron destinados a una actividad cuyo régimen de descuento de impuestos asumidos era distinto al de su afectación inicial. Sin embargo, del plenario se extrae que la parte demandada modificó las autoliquidaciones de IVA presentadas por la demandante, bajo la consideración de que el mero retiro de un activo del inventario constituye un hecho gravado con IVA en virtud del artículo 421 del ET. De hecho, a juicio de la entidad demandada «una vez se verifique el retiro conforme lo estipula el literal b) del artículo 421 del Estatuto Tributario, se da el hecho generador independientemente de la destinación o uso que se dé a los mismos». Así, en virtud de las anteriores consideraciones y, principalmente, de conformidad con los hechos que resultaron probados en el plenario, la Sala concluye que la demandante no realizó el autoconsumo gravado por retiro de inventarios, a la luz del artículo 421, letra b), del ET. Por lo tanto, no prospera el cargo de apelación planteado por la DIAN. (...) 7- Conforme a las consideraciones antes expuestas, la Sala confirma la nulidad de los actos demandados en cuanto a la adición de ingresos gravados por la realización del hecho imponible previsto en la letra b) del artículo 421 del ET, así como, por la recaracterización de las operaciones de venta de crudo, a prestaciones de servicios de intermediación.



FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 421 LITERAL B

CONTRAPRESTACIÓN POR SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN GRAVADOS CON IVA – Alcance / CONTRATO DE COMPRAVENTA – Normativa / CONTRATO DE COMPRAVENTA – Noción / RECARACTERIZACIÓN DE OPERACIONES POR PARTE DE LA AUTORIDAD TRIBUTARIA – Reiteración de jurisprudencia / RECALIFICACIÓN DE NEGOCIOS JURÍDICOS A EFECTOS FISCALES – Alcance / AHORROS FISCALES CONTRARIOS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO – No configuración

A efectos de determinar si el negocio jurídico celebrado debatido se adecua a la naturaleza jurídica de un contrato de compraventa (como alega la actora) o de intermediación (como alega la demandada), la Sala encuentra que, el 26 de diciembre de 2007 (ff. 348 a 355 cp2) y el 01 de octubre de 2009 (ff. 356 a 362 cp2), la vendedora presentó ofertas mercantiles de venta de crudo a favor de la demandante. Revisados ambos documentos, la Sala halla que el acuerdo comercial entre las partes no obedece a la causa objetiva prevista en el ordenamiento jurídico para los contratos de compraventa (i.e. el mero intercambio de cosa por precio, artículo 905 del Código de Comercio), dado que, por ejemplo, el comprador se obliga a destinar el crudo a una finalidad específica (i.e. la exportación) y se acuerda una coligación negocial frente a un contrato de mutuo para construcción de infraestructura. Pero en el *sub lite*, las piezas procesales evidencian que el ejercicio de autonomía privada llevado a cabo no generó ningún provecho tributario, el cual es presupuesto base para la pretendida recaracterización de operaciones por parte de la autoridad tributaria, conforme a lo planteado por esta Sección en casos análogos (exps. 24297, 23053 y 25019 CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); razón por la cual carece de validez la recalificación negocial efectuada por la demandada. Así, porque con la calificación jurídica dada por las partes al contrato (i.e. compraventa) la operación estuvo sometida a IVA del 16%, impuesto causado y repercutido por el vendedor al comprador mediante las facturas de venta que obran en el expediente; de modo que, independientemente de si es correcta o incorrecta esa identificación jurídica del negocio jurídico culminado, es un hecho cierto que no dio lugar a ninguna disminución en la tributación, circunstancia por la cual la Administración no estaba autorizada a desconocerla. Para constatar eventuales ahorros fiscales contrarios al ordenamiento, se requiere adelantar un análisis de la operación desplegada en su completitud, no en sus aspectos parciales, del cual debe surgir no solamente la demostración de que fue errónea la calificación jurídica dada por las partes a los contratos celebrados, sino también de que ella conllevó una tributación inferior a la que correspondería para la adecuada calificación negocial. A falta de esas demostraciones, en el *sub lite* está llamado a prosperar el cargo de nulidad promovido por la demandante.

FUENTE FORMAL: CÓDIGO DE COMERCIO – ARTÍCULO 905

CONTRATO DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL – Relación con la unión temporal / CONTRATO DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL – Alcance. Son negocios jurídicos atípicos en el derecho colombiano / CONTRATO DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL – Finalidad / CONTRATO DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL – Elementos en común / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS PARA LA UNIÓN TEMPORAL O PARA EL CONSORCIO – Sujeto pasivo del impuesto / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS PARA LA UNIÓN TEMPORAL O PARA EL CONSORCIO – Alcance / CONTRATO DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN – Naturaleza jurídica / CONTRATO DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN – Objeto / CONTRATO DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN – Tratamiento fiscal / CONTRATO DE OPERACIÓN CONJUNTA JOINT OPERATING AGREEMENT – Alcance / CONTRATO DE CUENTAS EN



PARTICIPACIÓN – Sujeto pasivo / IMPUESTOS DESCONTABLES COMO GESTOR DE LA CUENTA EN PARTICIPACIÓN – Alcance. Son aquellos asociados a la operación mercantil objeto del contrato, esto es, a los generados por la comercialización del crudo del partícipe oculto o inactivo, que no de los asociados a las actividades de exploración y explotación del campo en mención / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS DESCONTABLE EN LA ADQUISICIÓN DE SERVICIOS – Normativa / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS DESCONTABLE EN LA ADQUISICIÓN DE SERVICIOS – Alcance

Los contratos de colaboración empresarial, categoría en la que se inscribe el de unión temporal, son negocios jurídicos atípicos en el derecho colombiano, por cuanto carecen de un régimen legal que de manera particular preceptúe su funcionamiento y sus elementos esenciales y naturales. Pese a estar desprovistos de un régimen específico, los contratos de colaboración gozan de tipicidad social para instrumentalizar los acuerdos en los que varios agentes, careciendo de ánimo societario, unen sus esfuerzos, conocimiento y capacidad técnica para la gestión de intereses recíprocos en la ejecución de uno o varios proyectos. En la categoría se enmarcan negocios jurídicos con distintas denominaciones que tienen en común: (i) la pluralidad de partícipes; (ii) la identidad de fines; (iii) el beneficio económico común; (iii) la contribución; (iv) la ejecución continuada; y (v) la temporalidad del negocio jurídico. A efectos del impuesto sobre las ventas el artículo 437 del ET dispone que las uniones temporales —también los consorcios— son «responsables» del impuesto «cuando en forma directa sean ellos quienes realicen actividades gravadas», después de que la Ley 488 de 1998 adicionara un inciso al artículo en mención. Conforme a tal precepto, es pertinente precisar que la figura contractual tiene tal calidad únicamente si es ella quien realiza las actividades gravadas con el impuesto sobre las ventas; de manera que si el hecho imponible es realizado directamente por un miembro de la unión temporal, individualmente considerado, será él —que no la unión temporal— el sujeto pasivo del impuesto. En cualquier caso, la unión temporal o uno de sus miembros, según corresponda, está obligada al pago del impuesto sobre las ventas generado por las operaciones gravadas que hubiere realizado directamente, pero también a imputar los impuestos descontables asociados a tales actividades conforme al régimen previsto en los artículos 483, 485 y siguientes del ET. 4.2- En ese contexto, la Sala destaca que, en el contrato de unión temporal *sub examine*, las partes acordaron que «*todos los pormenores relativos a exploración, explotación, producción y comercialización*» serían pactados en un acuerdo de operación conjunta o «*Joint Operating Agreement*» (parágrafo 4.º de la cláusula 5.º). Así, la forma en que las partes regularon y, conforme a ello, materialmente ejecutaron las actividades relevantes de cara al hecho generador del IVA, incide directamente en quién tiene la calidad de sujeto pasivo y derecho a imputar los descontables generados en el desarrollo de aquellas. (...) Las cuentas en participación es un contrato típico en el ordenamiento mercantil y, en efecto, tienen una regulación autónoma e independiente los artículos 507 y siguientes del Código de Comercio. Este negocio jurídico colaborativo, que no da lugar a una persona jurídica, tiene como objeto que dos o más sujetos «*que tienen la calidad de comerciantes*», integrados en sus extremos por el gestor y el partícipe oculto o inactivo, «*toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida*», conforme a lo preceptuado por la legislación mercantil. Respecto a las consecuencias impositivas en materia del impuesto sobre las ventas de este contrato, el ordenamiento fiscal no preceptúa un tratamiento específico, como sí lo hace por ejemplo el artículo 437 del ET para el caso de las uniones temporales y consorcios. Por ello, los efectos tributarios se asignan a partir de la proyección de las normas generales que regulan el hecho imponible del IVA sobre el objeto del contrato en concreto. En todo caso, dentro de esos efectos, la Sala destaca que el sujeto pasivo de las actividades



gravadas que se realicen, por el desarrollo de las «operaciones mercantiles determinadas» objeto del contrato, será el gestor, en la medida en que él realice el hecho imponible del IVA (artículo 420 del ET); lo anterior se acompasa con lo preceptuado por el artículo 507 del Código de Comercio, al señalar que el gestor «en su solo nombre y bajo su crédito personal» realizará las operaciones mercantiles objeto del contrato. De igual forma, ese sujeto pasivo tendrá derecho a imputar los impuestos descontables generados por el desarrollo de las actividades mercantiles concretas que son objeto de la cuenta en participación, bajo el cumplimiento de las normas generales sobre descontables previstas en el artículo 485 del ET y siguientes, como también las demás normas que resulten aplicables. (...) [L]a Sala pone de presente que el artículo 7.1 (A) del JOA autorizó la realización de operaciones denominadas «exclusivas», en virtud de las cuales, partes específicas del contrato podían adelantar operaciones de manera individual. Así, bajo la modalidad en comentario, las partes respectivas adelantarían las actividades y asumirían de conformidad con su porcentaje de participación, todos los costos y responsabilidades respectivos. Ahora, según lo estipulado en el artículo 7.2, a efectos de proponer, autorizar y realizar operaciones de esa naturaleza, las partes del contrato debían seguir el procedimiento allí fijado. Conforme a ese procedimiento, era obligación de la parte proponente de las operaciones, remitir un aviso a los otros miembros del JOA explicando la naturaleza de la operación, los trabajos a realizar, la ubicación en la que tendrían lugar las mismas, los objetivos esperados y el costo estimado. Dentro del acervo probatorio que obra en el *sub lite*, la Sala no encuentra medio probatorio alguno que la lleve al pleno convencimiento de que la actora adelantó las operaciones de exploración y explotación relativas al campo Mauritía Este bajo la modalidad prevista en el artículo 7.º del JOA. Lo anterior, por cuanto no obra prueba en el plenario de que la demandante envió el aviso a los miembros del JOA, ni mucho menos que estos aceptaran, sobre la iniciativa de adelantar las operaciones exclusivas respecto del campo Mauritía Este; todo ello conforme al procedimiento al que se sometieron las partes conforme a la referida cláusula del JOA. Tampoco obra prueba contable alguna, con la que se acreditara que la demandante efectivamente registró en su contabilidad el ciento por ciento de los costos y gastos asociados a dicho campo y que generaron los descontables que imputó en las declaraciones de IVA de los bimestres 2.º a 5.º del 2010. Resalta la Sala que el escrito del 24 de marzo de 2015, en el que la representante legal de Reservorios S.A.S (sociedad escindida de Geoconsult Asesorías Geológicas Ltda), miembro de la unión temporal y del JOA, certificó que durante el año 2010, esta última sociedad «participó únicamente en el componente de inversiones de los trabajos de workover en lo que respecta al pozo Mauritía Norte1. No participó, en ninguna proporción, de los demás ingresos, costos, ni de los demás impuestos a ventas del pozo Mauritía Norte-1». De manera que, según el tenor literal de la misma, se refiere al campo Mauritía Norte y no Mauritía Este —que corresponde al objeto de debate en el *sub examine*—. Dada la ausencia de convicción sobre la prueba de la operación exclusiva alegada, la Sala estima que la demandante participa en los costos y gastos del campo Mauritía Este conforme al porcentaje de participación del 37.5%, que resulta ser el que le corresponde en este campo conforme a los negocios jurídicos antes referenciados. En efecto, en proporción a ese porcentaje le corresponde participar en los descontables generados por los costos y gastos de las actividades de exploración y explotación realizadas en el aludido campo. 4.7- Por otro parte, la demandante alega que tiene el derecho a imputar los descontables correspondientes al 49.5% de participación del que es titular Petrodorado en el campo Mauritía Este, conforme a su adhesión al JOA. Sin bien el anterior planteamiento resulta contradictorio con la pretendida operación exclusiva, pues se pone de presente que a Petrodorado le corresponde el 49.5% de los costos y gastos del campo en mención, bajo este argumento la demandante presenta que dada la existencia del contrato de cuentas en participación que suscribió con el tercero referenciado el 01 de abril de 2010, a ella en calidad de gestor de la cuenta en participación le corresponden los impuestos



descontables generados por la ejecución de la cuenta. Conforme a lo expuesto en el fundamento jurídico nro. 4.3 de la presente providencia, el gestor, al ser el sujeto pasivo del IVA generado por el desarrollo de las operaciones mercantiles concretas que son objeto de la cuenta en participación, tiene derecho a imputar los impuestos descontables asociados a tales operaciones o actividades. A la luz de esa premisa, lo relevante resulta ser cuál es la operación mercantil objeto del negocio jurídico en mención. Al respecto, la Sala precisa que el contrato de cuentas en participación que obra en el plenario no estipula de modo expreso las «operaciones mercantiles determinadas» que exige el artículo 506 del Código de Comercio. (...) [L]a Sala considera que los impuestos descontables a los que tiene derecho la demandante, como gestor de la cuenta en participación, son aquellos asociados a la operación mercantil objeto del contrato, esto es, a los generados por la comercialización del crudo del partícipe oculto o inactivo, que no de los asociados a las actividades de exploración y explotación del campo en mención. En la misma línea, conviene destacar que el negocio jurídico cuya estructura plantea el desarrollo de las actividades de exploración y explotación del campo Mauritia Este, a partir de la existencia de un operador y una cuenta conjunta de financiamiento, no es el contrato de cuentas en participación en comento sino el JOA que suscribieron las partes respectivas; acuerdo contractual al que se adhirió el partícipe oculto, esto es, Petrodorado. Por las anteriores razones, prospera el cargo de apelación de la demandada y, en consecuencia, se revoca la determinación adoptada al respecto por el *a quo*. 4.8- Por lo expuesto, el valor de los impuestos descontables que la actora puede de imputar en las liquidaciones del IVA correspondiente a los bimestres 2.º a 5.º del año gravable 2010, ascienden al 37.5 % de los asumidos en el marco de la adquisición de los bienes y servicios necesarios para adelantar las actividades de exploración y explotación en el campo Mauritia Este, conforme a lo determinado al respecto por los actos demandados. Para ello, se procede a revocar la decisión del *a quo* sobre el particular y se liquida el impuesto descontable a que tiene derecho la demandante, conforme con los soportes documentales que obran en el expediente (...) Conforme con el artículo 488 en mención, para que el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de servicios sea descontable, además de que se trate de una erogación computable como costo o gasto en el impuesto sobre la renta, se requiere que el servicio adquirido se haya destinado una operación gravada con el IVA. Al respecto, esta Sección ha considerado que «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 indirecta». Así, para juzgar la procedencia del IVA descontable cuestionado, se debe establecer si el servicio contratado guarda relación con la actividad productora de renta de la demandante y si se destinó a una actividad gravada o exenta que otorga derecho a descontar el IVA. (...) 5.3- El acervo probatorio acredita que el objeto de los servicios jurídicos fue determinar si la tecnología denominada «CHOP» del proyecto «Optimización del tratamiento de crudos pesados», aplicada y utilizada en el proceso de extracción de crudo en el campo mencionado, podía calificarse como una inversión en investigación, desarrollo tecnológico o innovación, por parte del Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación, a efectos de que la demandante accediera a la deducción de que trata el artículo 158-1 del ET. En esencia, el servicio jurídico contratado recae sobre procesos tecnológicos aplicados a la actividad de extracción de crudo que realiza la demandante. Visto lo anterior, la Sala considera que la erogación constitutiva del servicio gravado se encuentra relacionada con la actividad productora de renta la demandante, la cual es precisamente la exploración y explotación de crudo; por ello se estima que resulta computable como costo o gasto en el impuesto sobre la renta, en cumplimiento del artículo 488 del ET. Adicionalmente, destaca la Sala que el servicio jurídico se encuentra asociado a la implementación de un proceso tecnológico que se destina y aplica a una actividad que confiere derecho a descontar el IVA pagado (i.e. la explotación de crudo realizada por el sujeto pasivo aquí demandante), con lo cual



se satisface el segundo requisito al que alude el artículo 488 del ET. Así, prospera el cargo de apelación interpuesto por la demandante y, por consiguiente, se revoca la determinación adoptada al respecto por la sentencia apelada. (...) No obstante, en cuanto a los impuestos descontables generados por las actividades de exploración y explotación del campo Mauritia Este, la Sala revocará la decisión adoptada por el *a quo* y en su lugar declarará que tales descontables proceden en la proporción del 37.5%, tal como fue determinado en los actos administrativos demandados. De igual forma, revocará la decisión del *a quo* sobre el rechazo del impuesto descontable pagado por la demandante por concepto del servicio de asesoría jurídica.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 437 / LEY 488 DE 1998 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 483 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 485 / CÓDIGO DE COMERCIO – ARTÍCULO 507 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 420 / CÓDIGO DE COMERCIO – ARTÍCULO 506 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 158-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 488

SANCIÓN POR INEXACTITUD – Procedencia / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA TRIBUTARIA – Aplicación / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA TRIBUTARIA – Tasación de la sanción

En el *sub iudice*, la Sala efectivamente advierte la realización de una de las conductas infractoras previstas en el artículo 647 *ejusdem*, en la medida en que, dentro del cálculo de los impuestos correspondientes a los bimestres a 2.º a 5.º del año gravable 2010, la actora tuvo en cuenta impuestos descontables a los que no tenía derecho. Concretamente, detrajo de sus liquidaciones privadas, el 100% de los impuestos que soportó por la compra de bienes o servicios relacionados con las actividades de exploración y explotación de crudo correspondiente al campo Mauritia Este. La realización de la conducta infractora descrita no fue justificada por parte de la demandante, por la ocurrencia de los supuestos propios del error sobre el derecho aplicable como causal que exime de la responsabilidad sancionatoria, de modo que, procede la sanción impuesta por la Administración. Sin embargo, en atención a los dictados del artículo 29 de la Constitución y del párrafo 5.º del actual texto del artículo 640 del ET, la Sala modificará el valor de la sanción para determinar cómo monto a cargo, el 100% de la diferencia de que trata el artículo 647 del ET. Sin embargo, a efectos de determinar el monto de la sanción procedente, de manera previa la Sala debe definir el valor de los respectivos saldos a favor, de conformidad con los valores que se fijaron en el fundamento jurídico nro. 2.7 (en lo que respecta al valor de los impuestos que la actora puede descontar en las declaraciones de los bimestres 2.º a 5.º, por concepto de las operaciones de exploración y explotación llevadas a cabo en el campo Mauritia Este). (...) A partir de los anteriores cálculos, el monto de las sanciones corresponde a los siguientes valores: (...)

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 647 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA – ARTÍCULO 29 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 640 PARÁGRAFO 5

CONDENA EN COSTAS – Improcedencia. Por falta de prueba de su causación

[D]ebido a que, de conformidad con el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP, solo «*habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*», la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia porque en el expediente no existe prueba de su causación.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00855-01 (23618)
Demandante: Pacific Stratus Energy Colombia Corp. Sucursal Colombia

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) –
ARTÍCULO 365 ORDINAL 8



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., quince (15) de octubre de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 25000-23-37-000-2015-00855-01 (23618)

Actor: PACIFIC STRATUS ENERGY COLOMBIA CORP. SUCURSAL COLOMBIA

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 16 de noviembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió¹ (ff. 850 a 888 cp 1):

Primero: Declárese la nulidad de las Resoluciones Nos. 312412013000143 del 18 de diciembre de 2013, 312412013000145 del 17 de diciembre de 2013, 312412013000146 del 17 de diciembre de 2013, 312412013000147 del 17 de diciembre de 2013 y 312412013000148 del 17 de diciembre de 2013, a través de las cuales la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN profirió liquidación oficial de revisión a la demandante por el impuesto sobre las ventas de los bimestres 1 a 5 del año gravable 2010, respectivamente; y de las Resoluciones Nos. 900.382 del 27 de noviembre de 2014, 900.386 del 27 de noviembre de 2014, 900.427 del 18 de diciembre de 2014, 900.428 del 18 de diciembre de 2014 y 900.384 del 27 de noviembre de 2014, por medio de las cuales la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN

¹ A través del auto del 03 de diciembre de 2015, el *a quo* resolvió acumular los expedientes 25000-23-37-000-2015-00855-00, 25000-23-37-000-2015-00856-00, 25000-23-37-000-2015-00857-00, 25000-23-37-000-2015-00975-00, 25000-23-37-000-2015-00976-00 y, 25000-23-37-000-2015-00977-00, referentes a las discusiones judiciales del IVA por el año 2010.



confirmó las anteriores al desatar los recursos de reconsideración interpuestos, respectivamente, de conformidad con lo expuesto en precedencia.

Segundo: Declárese la nulidad parcial de la Resolución No. 312412013000149 del 17 de diciembre de 2013, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN le profirió a la demandante liquidación oficial de revisión por el impuesto sobre las ventas del 6 bimestre del año gravable 2010; y de la Resolución No. 900.431 del 18 de diciembre de 2014, a través de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN confirmó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto; en cuanto a la determinación oficial del impuesto sobre las ventas respecto a la adición del impuesto generado por el 16%, de conformidad con lo expuesto en precedencia.

Tercero: A título de restablecimiento del derecho, declárense en firme las declaraciones privadas presentados por la sociedad Pacific Stratus Energy Colombia Corp – Pacific Stratus Energy Corp Sucursal Colombia por el impuesto sobre las ventas de los bimestres 1 a 5 de 2010, de conformidad con lo expuesto en precedencia.

Cuarto: A título de restablecimiento del derecho, modifícase la liquidación oficial del impuesto sobre las ventas del 6 bimestre del año gravable 2010 de la sociedad Pacific Stratus Energy Colombia Corp – Pacific Stratus Energy Corp Sucursal Colombia, de acuerdo con la liquidación efectuada por esta Corporación en la parte motiva de esta providencia.

Quinto: No se condena en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Surtidas las actuaciones inspectoras, y tras atender las respuestas a los requerimientos especiales, la Administración tributaria profirió liquidaciones oficiales de revisión respecto de cada uno de los seis bimestres del año 2010 declarados por la demandante.

En esencia, las liquidaciones en comentario modificaron las autoliquidaciones del contribuyente en el sentido de: (i) respecto de cada uno de los seis bimestres, adicionar ingresos gravados por la realización del hecho imponible previsto en la letra b) del artículo 421 del ET, así como por la prestación de servicios de intermediación gravados a partir de la recalificación de los negocios jurídicos que la actora celebró con otra sociedad; (ii) en relación con los bimestres 2.º a 5.º, rechazar una proporción de los impuestos sobre las ventas descontables asociados a la actividad de exploración y explotación del campo «*Mauritia Este*»; (iii) desconocer el IVA que la demandante imputó en la declaración del 6.º bimestre, por concepto de la adquisición de un servicio de consultoría legal, (iv) imponer sanciones por inexactitud en cada una de las seis liquidaciones oficiales de revisión.

Los valores que la Administración determinó en los actos oficiales arrojan los siguientes resultados:

Bi m	Liquidación oficial de revisión	Menor valor del saldo a favor	Sanción por inexactitud	Saldo a favor
1.º	3122412013000143, del 18 dic	\$64.076.500.	\$709.351.00	\$63.076.500.0



	2013 ²	000	0	00
2.º	3122412013000145, del 17 dic. 2013 ³	\$47.767.299.000	\$610.170.000	\$47.767.299.000
3.º	3122412013000146, del 17 dic. 2013 ⁴	\$74.178.933.000	\$963.312.000	\$74.178.933.000
4.º	3122412013000147, del 17 dic. 2013 ⁵	\$46.962.783.000	\$605.506.000	\$46.962.783.000
5.º	3122412013000148, del 17 dic. 2013 ⁶	\$80.639.571.000	\$1.200.490.000	\$80.639.571.000
6.º	3122412013000149, del 17 dic. 2013 ⁷	\$99.993.460.000	\$981.451.000	\$99.993.460.000

Con ocasión de los recursos de reconsideración interpuestos por la actora⁸, la Administración confirmó íntegramente las liquidaciones individualizadas con antelación.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demandas⁹

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la sociedad actora solicitó que se declare la nulidad de cada una de las liquidaciones oficiales por medio de las cuales individualmente se modificaron las declaraciones del impuesto al valor agregado (IVA) de los bimestres 1.º, 2.º, 3.º, 4.º, 5.º y 6.º del año 2010, al igual que las resoluciones que las confirmaron. A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declarara la firmeza de las declaraciones privadas de IVA correspondientes a los seis bimestres del año 2010¹⁰.

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 29, 95, 102 y 332 de la Constitución; 669, 740, 1602, 2142 y 2177 del Código Civil; 421, 437, 485, 488, 742 y 743 del Estatuto Tributario (ET, Decreto 624 de 1989); 1262, 1263, 1266, 1273 y Título X del Código de Comercio (CCo); 1.º y 13 de la Ley 20 de 1969; 1.º de la Ley 97 de 1993; y 264 de la Ley 223 de 1995.

El concepto de violación planteado se resume así (ff. 1 a 63 cp. 2):

1- Violación de los artículos 421 y 437 del ET

Manifestó que la realización del hecho generador previsto en la letra b) del artículo 421 del ET está supeditada a que exista un consumo de bienes por parte de aquel que es el propietario de los mismos. Agregó que, en concordancia con la

² f. 820 cap. 12.

³ f. 641 cap. 17.

⁴ f. 766 cap. 21.

⁵ f. 986 cap. 27.

⁶ f. 1014 cap. 34.

⁷ f. 830 cap. 39.

⁸ 1.º bimestre: ff. 837 a 863 cap. 12; 2.º bimestre: ff. 662 a 665 cap. 17; 3.º bimestre: ff. 787 a 816 cap. 21; 4.º bimestre: ff. 1007 a 1037 cap. 26; 5.º bimestre: ff. 1040 a 1070 cap. 34; 6.º bimestre: ff. 850 a 879 cap. 37.

⁹ Las demandas fueron reformadas mediante escritos radicados el 26 de octubre de 2016 (1.º bimestre: ff. 624 a 734 cap. 3; 2.º bimestre: ff. 670 a 729 cp. 1; 3.º bimestre: ff. 711 a 769 cap. 4; 4.º bimestre: ff. 993 a 1051 cap. 5; 5.º bimestre: ff. 730 a 786 cap. 6; 6.º bimestre: ff. 620 a 677 cap. 7).

¹⁰ Mediante auto del 03 de diciembre de 2015 (ff. 577 a 581), el *a quo* decretó la acumulación de los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho instaurados contra las liquidaciones oficiales y las resoluciones que las confirmaron, referidas a las declaraciones del IVA de los seis bimestres del año 2010.



normatividad comunitaria (Decisión 599 de 2004 de la Comunidad Andina), el gravamen solo se causa cuando el inventario se retira para un fin distinto al de la actividad gravada.

A la luz de lo anterior, precisó que suscribió con el Estado cinco contratos de asociación, exploración y explotación, cuyo objeto era la exploración y explotación de los campos «Abanico», «Rio Ceiba/Caguan», «Puli», «Moriche» y las «Quinchas». Explicó que durante la ejecución de los compromisos contractuales en ellos establecidos, las condiciones físicas de los reservorios de petróleo exigieron la implementación de métodos especiales de extracción, en virtud de los cuales se dispuso temporalmente de cierta cantidad de crudo para proteger las formaciones de los pozos. Según explicó, el petróleo empleado en los procedimientos descritos fue recuperado en su totalidad, pues una vez retornó a la superficie se cuantificó, trató y vendió incorporado a la producción asociada. Afirmó que la cantidad de crudo así empleado, y la información sobre su recuperación total, se encuentra contenida en los formularios nro. 4 del Ministerio de Minas y Energía.

Señaló que dicha aseveración se encuentra soportada en el dictamen pericial aportado con el escrito de la demanda, que tuvo por objeto analizar la contabilización de las operaciones realizadas en el marco del desarrollo de los contratos de asociación y exploración y exportación en que participa.

Adujo que las liquidaciones oficiales desconocieron la interpretación oficial contenida en el Concepto nro. 003552, del 25 febrero de 2016, mediante el cual, se reconoció que no hay retiro de inventarios gravados con IVA cuando la actividad de explotación de crudo no es realizada por el propietario de este. Agregó que dicha tesis fue reiterada en el Concepto nro. 16945, del 10 de agosto de 2016, según el cual, la realización del hecho imponible previsto en la letra b) del artículo 421 del ET pende de que el consumo recaiga sobre *«inventarios del responsable que se encuentren registrados, por lo menos desde el punto de vista contable»*.

2- Violación del principio constitucional de buena fe y de los artículos 1864 del Código Civil y 905, 923 y 929 del CCo

Relató que, durante los periodos discutidos, adquirió crudo conforme con la oferta de contrato manifestada por el vendedor (*i.e.* la sociedad Meta Petroleum Limited – Sucursal Colombia). Explicó que, habida cuenta que la finalidad de la compra era exclusivamente la exportación del crudo adquirido, el precio del negocio de compraventa fijado por las partes correspondía al precio de exportación del producto, menos una serie de descuentos que representaban los costos en que debía incurrir para manejar y transportar el crudo desde el punto de su entrega por el vendedor hasta el de exportación y, en particular, un denominado “*cargo de comercialización*” equivalente a la utilidad que obtenía en la actividad de exportación.

Censuró por tanto que la Administración desconociera el contrato, lo recalificara y asimilara a la prestación de un servicio de intermediación, cuya remuneración correspondería al cargo por comercialización en comento.

Argumentó que la fórmula de precio pactada con la vendedora es razonable y, en todo caso, una vez se hacía efectiva la entrega del crudo, la propiedad de este junto con los riesgos asociados le era transferida, por lo que las eventuales pérdidas no afectaban a la sociedad vendedora en la percepción del ingreso, de manera que en realidad había una compraventa.

3- Violación del artículo 1602 del Código Civil, 485, 488, 742 y 743 del ET y Título X del Libro segundo del CCo



Precisó que el 100% del IVA soportado en la realización de las operaciones llevadas a cabo en el campo «*Mauritía Este-1*», perteneciente al «*Bloque Moriche*», es descontable en la determinación del impuesto a las ventas correspondiente a los bimestres 2.º a 5.º del año gravable 2010.

Manifestó que la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH) adjudicó la exploración y explotación del bloque en comento a la unión temporal Moriche, de la que era titular del 87% de la participación, mientras que el restante 13% pertenecía a la sociedad Geoconsult Exploración y Producción Ltda (Geoconsult). Aun así, indicó que, de conformidad con el artículo 7.º del “*Joint Operating Agreement*” (JOA o acuerdo de operación conjunta, en adelante), suscrito con ese mismo sujeto miembro de la unión temporal, le correspondió adelantar la operación en ese específico campo bajo la modalidad de operación exclusiva; razón por la cual se pactó a su favor el derecho a percibir el 100% de las utilidades y, asimismo, asumir el 100% de los costos, gastos e impuestos descontables. De manera que, al realizar las actividades de exploración y explotación como una operación exclusiva, a su cuenta y riesgo únicamente, la totalidad del IVA soportado le resultaba computable como impuesto descontable, sin que resultara procedente proporcionarlo conforme al porcentaje de participación en la unión temporal o en el JOA.

En adición, aclaró que, con posterioridad a la celebración de la unión temporal y el JOA, suscribió un contrato de cuentas en participación con otra compañía (*i.e.* Petrodorado South América S. A. Sucursal Colombia o Petrodorado), en virtud del cual esta, en calidad de socio oculto, realizó unos aportes para que Pacific, actuando como socio gestor y operador exclusivo de la actividad de exploración y explotación en el campo Mauritía Este, adelantara tal actividad. De ese modo, adujo que el socio oculto solo tenía derecho a participar en las utilidades obtenidas por el desarrollo de la operación y no a los impuestos descontables, los cuales le corresponde a la demandante en su rol de socio gestor.

Por todo lo anterior, concluyó que le correspondía realizar y percibir la totalidad de los gastos e ingresos por la operación del campo Mauritía Este y, por ende, que tuviera derecho a solicitar el 100% del IVA descontable derivado de esa operación.

4- Violación de los artículos 485, 488, 742 y 743 del ET

Argumentó que según las sentencias del 24 de mayo de 2012 (exp: 18234, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) y del 24 de octubre de 2013 (exp: 17550, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), y al Concepto nro. 81763, del 22 de septiembre de 2006, proferido por la DIAN, el IVA pagado en gastos por concepto de asesorías legales es descontable.

Bajo esa premisa, alegó que imputó como impuesto descontable el IVA pagado por la prestación de un servicio de consultoría, cuyo objeto consistió en analizar si en el marco de un proyecto para mejorar la estructura de costos asociados a la extracción de petróleo en el campo «*Acacia Este*», tenían la connotación de inversiones científicas o tecnológicas, y así podían computarse como deducción en el impuesto sobre la renta, de conformidad con el artículo 158-1 del ET vigente para la época de los hechos.

En ese contexto, reprochó que la Administración rechazara el impuesto descontable en comento, bajo el argumento de que el servicio de consultoría adquirido no fue destinado a la producción de un bien o un servicio gravado o exento del IVA.

5- Violación del artículo 647 del ET



Afirmó que no realizó el tipo infractor consagrado en el artículo 647 *ibidem*. En adición, invocó a su favor la causal eximente de responsabilidad prevista en esa misma disposición jurídica.

Contestación de la demanda

La Autoridad tributaria se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 611 a 649), por las siguientes razones:

1- Violación de los artículos 421 y 437 del ET

Enfaticó que la actuación administrativa se adelantó con fundamento en el mandato previsto en la letra b) del artículo 421 *ibidem*, según el cual, la realización del hecho imponible allí previsto no se encuentra condicionada a que el responsable tenga el derecho de dominio sobre los inventarios consumidos. Sin perjuicio de ello, añadió que con base en las cláusulas 12.5 y 14 de los contratos suscritos entre el Estado y la actora, esta podía hacer uso del crudo «*de manera libre e irrestricta*»; tanto así, que se le autorizó para destinarlo en beneficio de la operación, pues una vez extraído del subsuelo, el petróleo quedó a su disposición bajo una obligación de custodia y dominio para ponerlo en condiciones de utilización.

Manifestó que los conceptos emitidos por la Administración tributaria no surten efectos retroactivos, por lo cual no es posible acceder a la aplicación que de ellos pretende la demandante. Además, manifestó que el juez no se encuentra atado a la interpretación que sobre el asunto decantó la Administración.

2- Violación del principio constitucional de buena fe y de los artículos 1864 del Código Civil y 905, 923 y 929 del CCo

Indicó que en los términos del artículo 553 del ET, las condiciones contractuales convenidas por los contribuyentes pueden resultar inoponibles a la Administración, motivo por el cual estimó que la actora prestó servicios de intermediación bajo el ropaje contractual de compraventa de crudo. En ese sentido, señaló que la actora percibió como remuneración el pago de una suma de dinero a título de comisión, que se encuentra gravada de conformidad con los artículos 1.º del Decreto 1372 de 1992 y 468 del ET.

3- Violación del artículo 1602 del Código Civil, 485, 488, 742 y 743 del ET y del Título X del CCo

Indicó que la actora no estaba facultada a descontar en sus liquidaciones privadas el 100% del IVA soportado en la realización de las actividades de exploración y explotación en el campo Mauritia Este, sino, en proporción al porcentaje de participación en el contrato de unión temporal Moriche. Según afirmó, esa asociación no solo estaba conformada por la actora y la sociedad Geoconsult, sino también, por la compañía Petrodorado, en virtud del contrato de cuentas en participación suscrito con la demandante. Para la Administración, por medio de ese negocio jurídico, la actora cedió parte de su participación en la unión temporal a la última sociedad en comento y, por ello, finalmente detentó una participación corresponde al 37.5%.

A ello agregó que la demandante no probó el manejo contable de la operación de egreso que generó el IVA descontable en cuentas de orden, en contravención de lo dispuesto por Superintendencia de Sociedades en la Circular Externa 115-00006 del 23 de diciembre de 2009 y del Oficio nro. 330-7053, del 07 de marzo de 1995.

4- Violación de los artículos 485, 488, 742 y 743 del ET



Señaló que durante el 6.º bimestre del año gravable 2010, la actora recibió una asesoría legal que tuvo por objeto determinar la aplicación de un determinado beneficio tributario, pero adujo que el IVA asumido con ocasión al pago de la contraprestación pactada no es descontable dentro del cálculo del impuesto, teniendo en cuenta que: (i) el servicio no estaba relacionado con la actividad productora de renta de la demandante; (ii) se trató de una erogación innecesaria en la medida en que, el acceso al beneficio no está supeditado a la existencia de un concepto legal previo y favorable y; (iii) el IVA pagado por la prestación del servicio de asesoría legal no guardó relación directa con la producción de bienes exentos o gravados, en contravención del artículo 488 del ET.

4- Violación del artículo 647 del ET

Advirtió que la demandante incurrió en el tipo infractor de que trata el artículo 647 del ET, como quiera que omitió declarar el IVA generado por la realización de los hechos imponible previstos en la letra b) del artículo 421 *ibidem*, al tiempo que, determinó la cuantía del impuesto tomando en consideración impuestos descontables que no resultaban computables. Descartó la concurrencia del error sobre el derecho aplicable, como causal eximente de responsabilidad punitiva.

Sentencia apelada

El *a quo* accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda (ff. 850 a 888 cp1), con fundamento en lo siguiente:

Indicó que de acuerdo con los contratos de asociación exploración y explotación de hidrocarburos celebrado por la demandante, el crudo extraído perteneció al Estado hasta el momento de su entrega en el punto de fiscalización. En esa medida, y dado que la utilización del crudo por parte de la actora tuvo lugar con anterioridad a dicha etapa, estimó que en el *sub iudice* no se causó el impuesto sobre las ventas bajo el hecho gravado por la letra b) del artículo 421 del ET.

En lo que respecta a la adición de ingresos por prestación de servicios de intermediación, consideró que a partir de la definición de «servicio» contenida en el artículo 1.º del Decreto 1372 de 1992, se desprende que los descuentos variables acordados a efectos de determinar el precio de venta del crudo no delatan que, en realidad, lo pactado por las partes fue una intermediación en el mercado. A partir de lo anterior, sostuvo que la actuación administrativa no se ajustó al ordenamiento.

Estimó que la demandante realizó la actividad de exploración y explotación del campo Mauritia bajo la modalidad de “operación exclusiva”, por lo cual tenía el derecho a deducir de sus declaraciones del IVA el 100% del impuesto descontable atribuible a dicha operación. Por otra parte, precisó que en el contrato de cuentas en participación celebrado por la actora, en calidad de socio gestor, se estipuló que el socio oculto no asumiría participación alguna en la unión temporal Moriche, negocio jurídico celebrado con el objeto de presentar ante la ANH, una solicitud de adjudicación de los derechos de exploración y explotación de hidrocarburos sobre el área denominada «Bloque Moriche».

Consideró que el IVA pagado en la adquisición del servicio de consultoría legal no resultaba computable como impuesto descontable, toda vez que, no se acreditó la necesidad de la erogación, ni relación alguna con operaciones sujetas a IVA.

Mantuvo la sanción por inexactitud en lo relativo a las modificaciones de las liquidaciones oficiales que declaró ajustadas al ordenamiento, pero fijó la multa de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 648 del ET, modificado por el artículo 288 de



la Ley 1819 de 2016.

Recurso de apelación

Las partes apelaron la sentencia de primera instancia, en los términos que a continuación se exponen:

La parte demandante cuestionó el rechazo del IVA descontable derivado del pago del servicio de asesoría legal (ff. 941 a 946 cp. 1). Sobre el particular, enfatizó que, según la certificación emitida por el prestador de este, la consultoría legal fue necesaria, toda vez que, determinó si la compañía podía acceder al beneficio previsto en el artículo 158-1 del ET vigente. Agregó que el proyecto del cual se derivó la contratación del servicio fue el de implementar la tecnología «*cold heavy oil production with sand*», la cual, se aplicó en las actividades de exploración y explotación llevadas a cabo en los distintos yacimientos de crudo. Finalmente, sostuvo que, según el Concepto nro. 81763, del 22 de septiembre de 2006, proferido por la DIAN, tiene la calidad de descontable el IVA pagado en erogaciones que computan como gastos deducibles en el impuesto sobre la renta.

A su turno, la demandada afirmó que la actora realizó el hecho generador de que trata la letra b) del artículo 421 del ET, sin perjuicio de que no fuese la propietaria del crudo destinado a las operaciones de extracción de petróleo. A esos efectos, resaltó que la dicha disposición jurídica le otorga la calidad de sujeto pasivo de la obligación al responsable que realiza algún consumo de bienes, sin que deba ser al mismo tiempo, el propietario de estos.

En cuanto a la adición de ingresos e IVA por las comisiones de venta y la compensación por costos administrativos de facturación, pagados a la actora por la vendedora del crudo, reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

Finalmente, adujo que de conformidad con los hechos y pruebas que obran en el *sub examine*, el negocio jurídico celebrado entre la demandante y la compañía Petrodorado no obedeció a un contrato de cuentas de participación; alega que, prueba de ello, es que la actora no comprobó la correcta contabilización de las operaciones de egreso que conllevaron a la solicitud de los impuestos descontables en el marco del contrato referenciado. Aunado a lo anterior, reiteró que del texto del contrato se desprende que la parte actora se había comprometido a darle al socio oculto el mismo trato de un miembro de la unión temporal, motivo por el cual, procede la deducción del impuesto descontable en proporción a su participación en ese último contrato (ff. 889 a 915 cp. 1).

Alegatos de conclusión

Ambas partes insistieron en los argumentos planteados en previas actuaciones procesales (ff. 971 a 1020 cp2).

El Ministerio Público solicitó acceder parcialmente a las pretensiones, a partir de los siguientes argumentos (ff. 1021 a 1026 cp. 1): (i) aseveró que la actora no incurrió en el hecho imponible previsto en la letra b) del artículo 421 del ET, como quiera que el crudo fue utilizado para el proceso de extracción del petróleo y, además, porque era de propiedad del Estado hasta tanto no se cuantificara en el punto de entrega; (ii) argumentó que las comisiones por ventas y compensación de costos de facturación no desnaturalizaron la compraventa de crudo celebrada por la actora; (iii) consideró que la demandante estaba facultada para descontar en sus liquidaciones privadas el 100% del IVA que asumió por la realización de las actividades en la explotación del campo Mauritía, en virtud de que la Autoridad



tributaria no logró probar la existencia de una cesión de derechos en la unión temporal Moriche a favor de socio oculto del contrato de cuentas en participación; y (iv) advirtió que la parte actora no podía imputar como descontable el IVA pagado por el servicio de asesoría jurídica, en la medida en que, no acreditó la necesidad de la expensa, ni su utilización en operaciones gravadas con el IVA. Por lo anterior, manifestó compartir la sanción determinada por el *a quo*.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos demandados, de conformidad con los cargos de apelación formulados por ambas partes contra la sentencia de primera instancia, que acogió parcialmente las pretensiones de la demanda. En esa medida, con fundamento en el inciso segundo del artículo 328 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012), la Sala resolverá sin limitaciones.

En los anteriores términos, corresponde a la Sala establecer: (i) si, a la luz de la letra b) del artículo 421 del ET, los consumos de crudo realizados por la sociedad demandante durante los seis bimestres fiscalizados constituyen un supuesto de autoconsumo gravado con IVA; (ii) si es procedente la recharacterización de operaciones de venta de crudo a prestación de servicios de intermediación que efectuó la Administración; (iii) qué porcentaje del IVA descontable derivado de la operación del Campo Maurítia Este tenía derecho la demandante a detraer de sus declaraciones del IVA de los bimestres 2.º a 5.º de 2010; (iv) si es procedente imputar como impuesto descontable el IVA pagado por los servicios jurídicos que adquirió la demandante en el 6.º bimestre fiscalizado; (v) si procede la sanción por inexactitud impuesta por la Administración en el acto demandado.

2- El primero de los problemas jurídicos recae sobre si la actora realizó el hecho imponible previsto en la letra b) del artículo 421 del ET, toda vez que, a juicio de la Administración, en el marco de las operaciones de reinyección llevadas a cabo durante los periodos gravables en cuestión, la demandante incurrió en uno de los supuestos de autoconsumo allí previstos, pues, en virtud del contrato de exploración y explotación suscrito con la ANH, la actora estaba facultada para hacer uso de manera libre del crudo ya extraído, tanto así, que lo destinó a realizar procesos de extracción de más petróleo.

2.1- Sobre esa cuestión debatida, la Sala aplicará el criterio de decisión establecido en la sentencia del 28 de febrero de 2019 (Exp. 23479, CP: Julio Roberto Piza)¹¹, de acuerdo con el cual, una de las modalidades de autoconsumo previstas en la letra b) del artículo 421 del ET, es aquella que ocurre cuando el responsable del impuesto destina a su proceso productivo bienes que previamente ha adquirido o producido. En dichas oportunidades, la Sala sostuvo que el retiro de inventarios para uso de los respectivos bienes en la actividad económica del sujeto pasivo está gravado con IVA cuando la nueva actividad de destino o uso no otorga derecho al IVA descontable que inicialmente hubiera tomado el sujeto pasivo. Cumplidas esas condiciones, el responsable deberá reconocer y devengar la respectiva cuota del impuesto por la operación de autoconsumo.

Señalado lo anterior, para establecer si la sociedad demandante realizó un autoconsumo gravado por retiro de inventarios, en el marco de la letra b) del artículo 421 del ET, la Sala tiene por probados los siguientes hechos:

¹¹ Precedente reiterado en las sentencias del año 2019 del 15, 22 y 30 de mayo (exps., 24092, 23114, 24418 y 22681, 24262 y 23470, CP: Julio Roberto Piza); del 30 de mayo y del 11 de junio (exps. 22838 y 23779, CP: Milton Chaves García); del 12 de junio (23053, 24297 y 24274, CP: Julio Roberto Piza); del 04 julio y del 11 de julio (exps. 24236 y 23373, CP: Stella Jeannette Carvajal); y del 01 de agosto de 2019 (exp. 23621, CP. Milton Chaves García).



(i) La demandante suscribió una serie de contratos de asociación y de exploración y explotación de hidrocarburos con Ecopetrol S. A. y, a partir de la vigencia del Decreto Ley 1760 de 2003, con la ANH¹².

(ii) En el marco de las potestades de fiscalización que le asisten, la autoridad tributaria profirió requerimientos especiales individuales respecto de cada uno de los seis bimestres declarados por la demandante por el año 2010, para proponer adicionar ingresos por operaciones gravadas. A esos efectos, sostuvo que el «*silogismo parte de la premisa en la cual el operador PACIFIC STRATUS ENERGY COLOMBIA CORP. SUCURSAL COLOMBIA, dispone del crudo y ejerce su dominio sobre el de acuerdo a su criterio y decisiones que estime conveniente, es decir, dentro del movimiento de inventario realiza un retiro del producto para su consumo o autoconsumo, hecho que se considera venta, en razón a que los retiros de bienes corporales muebles realizados por el responsable para su uso o para formar parte del activo fijo de la empresa son hechos generadores del tributo*»¹³.

Como soporte probatorio del consumo de barriles, a folios 830 cap. 12, 652 cap 9, 776 cap. 21, 996 cap. 28, 1031 cap. 34 y 78 cap. 7, se puede apreciar como la Autoridad Tributaria se remitió al contenido de los Formularios nro. 4, integrados en el resumen mensual sobre producción y movimiento de petróleo suscritos por funcionarios del Ministerio de Minas y Energía.

2.2- De conformidad con las consideraciones planteadas en el fundamento jurídico nro. 2.1 de la presente providencia, para comprobar la concurrencia de los presupuestos propios para la realización de la modalidad de autoconsumo en comento, es necesario que los actos administrativos objeto de control de juridicidad acreditaran: (i) que el crudo usado en las actividades de extracción estaba registrado en la cuenta del inventario; y (ii) que los barriles en cuestión fueron destinados a una actividad cuyo régimen de descuento de impuestos asumidos era distinto al de su afectación inicial.

Sin embargo, del plenario se extrae que la parte demandada modificó las autoliquidaciones de IVA presentadas por la demandante, bajo la consideración de que el mero retiro de un activo del inventario constituye un hecho gravado con IVA en virtud del artículo 421 del ET. De hecho, a juicio de la entidad demandada «*una vez se verifique el retiro conforme lo estipula el literal b) del artículo 421 del Estatuto Tributario, se da el hecho generador independientemente de la destinación o uso que se dé a los mismos*».¹⁴

Así, en virtud de las anteriores consideraciones y, principalmente, de conformidad con los hechos que resultaron probados en el plenario, la Sala concluye que la demandante no realizó el autoconsumo gravado por retiro de inventarios, a la luz del artículo 421, letra b), del ET. Por lo tanto, no prospera el cargo de apelación planteado por la DIAN.

3- Corresponde ahora determinar si los descuentos, concedidos por la vendedora (*i.e.* Meta Petroleum) en la oferta mercantil de venta de crudo aceptada por la demandante, pueden ser calificados como una remuneración por servicios de intermediación gravados con IVA, como lo afirman los actos demandados, o si, dadas las condiciones contractuales, el negocio jurídico debe ser considerado como una venta de crudo, en lo cual insiste la demandante.

¹² 1.º bimestre: ff. 101 a 441 cap. 3, 2.º bimestre: ff. 105 a 424 cp. 1, 3.º bimestre: ff. 109 a 428 cap. 4, 4.º bimestre: ff. 110 a 686 cap. 5, 5.º bimestre: ff. 103 a 456 cap. 6, 6.º bimestre: ff. 166 a cap. 7.

¹³ 1.º bimestre: f. 346 cap. 10; 2.º bimestre: f. 229 cap. 15; 3.º bimestre: f. 234 cap. 19; 4.º bimestre: f. 248 cap. 23; 5.º bimestre: f. 478 cap. 29; 6.º bimestre: f. 345 cap. 36.

¹⁴ 1.º bimestre: f. 829 cap. 829, 2.º bimestre: f. 650 cap.17, 3.º bimestre: f. 775 cap. 21, 4.º bimestre: f. 995 cap. 28, 5.º bimestre: f. 1028 cap. 34, 6.º bimestre: f. 838 cap.31.



A efectos de determinar si el negocio jurídico celebrado debatido se adecua a la naturaleza jurídica de un contrato de compraventa (como alega la actora) o de intermediación (como alega la demandada), la Sala encuentra que, el 26 de diciembre de 2007 (ff. 348 a 355 cp2) y el 01 de octubre de 2009 (ff. 356 a 362 cp2), la vendedora presentó ofertas mercantiles de venta de crudo a favor de la demandante. Revisados ambos documentos, la Sala halla que el acuerdo comercial entre las partes no obedece a la causa objetiva prevista en el ordenamiento jurídico para los contratos de compraventa (*i.e.* el mero intercambio de cosa por precio, artículo 905 del Código de Comercio), dado que, por ejemplo, el comprador se obliga a destinar el crudo a una finalidad específica (*i.e.* la exportación) y se acuerda una coligación negocial frente a un contrato de mutuo para construcción de infraestructura.

Pero en el *sub lite*, las piezas procesales evidencian que el ejercicio de autonomía privada llevado a cabo no generó ningún provecho tributario, el cual es presupuesto base para la pretendida recharacterización de operaciones por parte de la autoridad tributaria, conforme a lo planteado por esta Sección en casos análogos (exps. 24297, 23053 y 25019 CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); razón por la cual carece de validez la recalificación negocial efectuada por la demandada. Así, porque con la calificación jurídica dada por las partes al contrato (*i.e.* compraventa) la operación estuvo sometida a IVA del 16%, impuesto causado y repercutido por el vendedor al comprador mediante las facturas de venta que obran en el expediente; de modo que, independientemente de si es correcta o incorrecta esa identificación jurídica del negocio jurídico culminado, es un hecho cierto que no dio lugar a ninguna disminución en la tributación, circunstancia por la cual la Administración no estaba autorizada a desconocerla. Para constatar eventuales ahorros fiscales contrarios al ordenamiento, se requiere adelantar un análisis de la operación desplegada en su completitud, no en sus aspectos parciales, del cual debe surgir no solamente la demostración de que fue errónea la calificación jurídica dada por las partes a los contratos celebrados, sino también de que ella conllevó una tributación inferior a la que correspondería para la adecuada calificación negocial.

A falta de esas demostraciones, en el *sub lite* está llamado a prosperar el cargo de nulidad promovido por la demandante. No prospera el cargo de apelación planteado por la demandada.

4- Pasa la Sala a analizar el IVA descontable generado en las actividades de exploración y explotación de petróleo en el campo Mauritía Este -1 del Bloque Moriche, que fue adjudicado por la ANH a la unión temporal Moriche, la cual tiene como miembros a la demandante junto a otras dos compañías, quienes a su vez, conforme al parágrafo 4.º de la cláusula 5.º del mencionado negocio jurídico, suscribieron un negocio jurídico atípico denominado JOA, con el objeto de pactar «*Todos los pormenores relativos a exploración, explotación, producción y comercialización*».

La actora sostiene que puede imputar como descontable la totalidad del IVA pagado durante las actividades de exploración y explotación de crudo en el campo Mauritía Este -1, perteneciente al bloque de explotación Moriche, durante los bimestres 2º a 5.º del año 2010. Ello, por cuanto, según afirma, realizó la explotación de esa área como una operación exclusiva al amparo de la cláusula 7 del JOA, que fue suscrito a efectos de llevar a cabo las actividades descritas en la zona geográfica en comento; de manera que si bien dos compañías más tenían participación en la unión temporal adjudicataria y en el JOA, las operaciones que dieron lugar a los descuentos fueron realizadas exclusivamente por la demandante y, por ello, fue quien soportó la totalidad de los costos y gastos incurridos en el desarrollo de tales actividades. En ese sentido, precisa que si bien la sociedad Geoconsult Asesorías



Geológicas Ltda era miembro del JOA, en un porcentaje equivalente al 13%, no participó en los costos y gastos incurridos en el desarrollo de la actividad exclusiva que generaron los descuentos; de igual forma señala que el otro participante del JOA, titular del 49.4% restante, no tenía derecho a imputar alguna proporción del IVA descutable debatido, puesto que, en adición, con él celebró un contrato de cuentas en participación, cuyo régimen tributario dicta que los descuentos le corresponden al socio gestor, esto es, a la demandante.

En contraste, la Autoridad tributaria sostiene que la parte demandante solo tenía derecho a descontar el 37,5 % del IVA asociado a la operación llevada a cabo en el Campo Mauritia Este en la medida en que ese era su porcentaje de participación en el contrato de unión temporal Moriche, que fue el adjudicatario de la exploración y explotación de ese campo perteneciente al Bloque Moriche.

Así las cosas, le corresponde a la Sala determinar si, dadas las particularidades contractuales bajo las cuales fueron pactadas y ejecutadas las operaciones de exploración y explotación que originaron el IVA descutable debatido, a la demandante le asiste el derecho a imputar como descutable el 100% del mismo o, por el contrario, solamente el porcentaje que corresponde a la proporción de su participación en la unión temporal, el cual coincide con su participación en el JOA o acuerdo de operación conjunta celebrado.

4.1- Los contratos de colaboración empresarial, categoría en la que se inscribe el de unión temporal, son negocios jurídicos atípicos en el derecho colombiano, por cuanto carecen de un régimen legal que de manera particular preceptúe su funcionamiento y sus elementos esenciales y naturales. Pese a estar desprovistos de un régimen específico, los contratos de colaboración gozan de tipicidad social para instrumentalizar los acuerdos en los que varios agentes, careciendo de ánimo societario, unen sus esfuerzos, conocimiento y capacidad técnica para la gestión de intereses recíprocos en la ejecución de uno o varios proyectos. En la categoría se enmarcan negocios jurídicos con distintas denominaciones que tienen en común: (i) la pluralidad de partícipes; (ii) la identidad de fines; (iii) el beneficio económico común; (iii) la contribución; (iv) la ejecución continuada; y (v) la temporalidad del negocio jurídico.

A efectos del impuesto sobre las ventas el artículo 437 del ET dispone que las uniones temporales —también los consorcios— son «responsables» del impuesto «cuando en forma directa sean ellos quienes realicen actividades gravadas», después de que la Ley 488 de 1998 adicionara un inciso al artículo en mención. Conforme a tal precepto, es pertinente precisar que la figura contractual tiene tal calidad únicamente si es ella quien realiza las actividades gravadas con el impuesto sobre las ventas; de manera que si el hecho imponible es realizado directamente por un miembro de la unión temporal, individualmente considerado, será él —que no la unión temporal— el sujeto pasivo del impuesto. En cualquier caso, la unión temporal o uno de sus miembros, según corresponda, está obligada al pago del impuesto sobre las ventas generado por las operaciones gravadas que hubiere realizado directamente, pero también a imputar los impuestos descuentos asociados a tales actividades conforme al régimen previsto en los artículos 483, 485 y siguientes del ET.

4.2- En ese contexto, la Sala destaca que, en el contrato de unión temporal *sub examine*, las partes acordaron que «todos los pormenores relativos a exploración, explotación, producción y comercialización» serían pactados en un acuerdo de operación conjunta o «Joint Operating Agreement» (parágrafo 4.º de la cláusula 5.º). Así, la forma en que las partes regularon y, conforme a ello, materialmente ejecutaron las actividades relevantes de cara al hecho generador del IVA, incide directamente en quién tiene la calidad de sujeto pasivo y derecho a imputar los



descontables generados en el desarrollo de aquellas.

En el específico «*Joint Operating Agreement*» que juzga la Sala (ff. 401 a 452 cp. 2), partiendo de la autonomía privada que tienen las partes para autorregular sus intereses, se designó como operador a la actora (artículo 4.1 del contrato). Dentro de ese rol contractual debía ejecutar todas las obligaciones pactadas en el contrato de exploración y explotación de hidrocarburos suscrito por la unión temporal con la ANH. De la misma forma, se le facultó para incurrir en todos los costos y gastos directamente relacionados con las operaciones llevadas a cabo dentro del área adjudicada (artículo 4.2); dichas erogaciones debían ser registradas financiera y contablemente en una cuenta conjunta, a efectos de distribuirlas entre las partes del JOA en proporción a su porcentaje de participación en el mismo negocio jurídico (artículo 3.3 B). A su turno, las partes integrantes del JOA tenían derecho a participar de la producción de crudo en el porcentaje que resultaba proporcional a su participación (artículo 3.3 A); en todo caso, las partes estipularon que la comercialización del crudo obtenido no era objeto del JOA o acuerdo de operación conjunta (artículo 3.1 B).

Adicionalmente, en el mencionado negocio jurídico se convino una cláusula de «*operación exclusiva*» (artículo 7.1 A). Al amparo de ella, cualquiera de las partes del JOA, tenía la facultad de realizar de manera exclusiva e individual las operaciones de exploración y explotación dentro de una determinada fracción del área adjudicada, asumiendo así, no solo el 100% de los costos y gastos respectivos (artículo 7.3 A), sino también, la totalidad de la producción allí resultante (artículo 7.4 B). De manera que, en ese evento, los costos y gastos no hacen parte de la cuenta conjunta del JOA, como tampoco los otros miembros —que no adelantaron la operación exclusiva— tienen derecho a participar del crudo extraído.

Dadas las anteriores condiciones, resulta relevante dilucidar si las actividades de exploración y explotación en el campo Mauritía Este fueron realizadas por la demandante como una operación exclusiva en los términos del artículo 7 del JOA, en cuyo caso tiene el derecho a imputar la totalidad de los descontables generados por tales actividades, o si, por el contrario, las realizó en calidad de operador y, por ende, los respectivos costos y gastos integraron la cuenta conjunta del JOA, de manera que los descontables corresponden a todas las partes en proporción al respectivo porcentaje de participación en el referido negocio jurídico.

4.3- Las cuentas en participación es un contrato típico en el ordenamiento mercantil y, en efecto, tienen una regulación autónoma e independiente los artículos 507 y siguientes del Código de Comercio. Este negocio jurídico colaborativo, que no da lugar a una persona jurídica, tiene como objeto que dos o más sujetos «*que tienen la calidad de comerciantes*», integrados en sus extremos por el gestor y el partícipe oculto o inactivo, «*toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida*», conforme a lo preceptuado por la legislación mercantil.

Respecto a las consecuencias impositivas en materia del impuesto sobre las ventas de este contrato, el ordenamiento fiscal no preceptúa un tratamiento específico, como sí lo hace por ejemplo el artículo 437 del ET para el caso de las uniones temporales y consorcios. Por ello, los efectos tributarios se asignan a partir de la proyección de las normas generales que regulan el hecho imponible del IVA sobre el objeto del contrato en concreto. En todo caso, dentro de esos efectos, la Sala destaca que el sujeto pasivo de las actividades gravadas que se realicen, por el desarrollo de las «*operaciones mercantiles determinadas*» objeto del contrato, será el gestor, en la medida en que él realice el hecho imponible del IVA (artículo 420 del



ET); lo anterior se acompaña con lo preceptuado por el artículo 507 del Código de Comercio, al señalar que el gestor «*en su solo nombre y bajo su crédito personal*» realizará las operaciones mercantiles objeto del contrato. De igual forma, ese sujeto pasivo tendrá derecho a imputar los impuestos descontables generados por el desarrollo de las actividades mercantiles concretas que son objeto de la cuenta en participación, bajo el cumplimiento de las normas generales sobre descontables previstas en el artículo 485 del ET y siguientes, como también las demás normas que resulten aplicables.

4.4- A fin de determinar si las actividades que dan lugar a los impuestos descontables fueron realizadas por la actora de manera exclusiva como parte del JOA o, por el contrario, como operador del JOA, la Sala tiene por probados los siguientes hechos:

(i) El 27 de octubre de 2004 se celebró el contrato de unión temporal Moriche (antes «*Casa Grande*»), con el objeto de presentar ante la ANH una solicitud de adjudicación de los derechos de exploración y explotación de hidrocarburos sobre el área denominada «*Bloque Moriche*» (ff. 296 y 297 cap. 7).

En la cláusula 5.º, párrafo 4.º, de dicho contrato se pactó que todos los pormenores relativos a la exploración, explotación, producción y comercialización serían regulados por un contrato de operación (JOA, en este caso), que las partes se comprometieron a suscribir días después.

(ii) El 21 de febrero de 2005, la unión temporal Moriche y la ANH celebraron el contrato de exploración y explotación del área denominada Bloque Moriche (ff. 266 a 293 cap. 7), dentro de la cual se encuentra el campo Mauritia Este.

(iii) El 15 de diciembre de 2006 fue suscrito el JOA, con el propósito de establecer los derechos y obligaciones derivadas de la realización de las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos, a propósito de la suscripción del contrato de exploración y explotación con la ANH (ff. 401 a 452 cp. 2). De las estipulaciones contractuales que se pactaron en el JOA en comento, es pertinente destacar las siguientes:

- Artículo 3.1.(B): Se excluyó del ámbito del JOA, entre otros aspectos, la venta y mercadeo de hidrocarburos, a excepción de los supuestos previstos en los artículos 7.12 (e), 8.4 y 9.º del contrato.

- Artículo 3.3 (A): Los derechos, intereses, la propiedad conjunta y cualquier hidrocarburo producido en el área que resultó cubierta por el contrato, eran de propiedad de las partes, de conformidad con los intereses de participación antes descritos.

- Artículo 3.3 (B): Las erogaciones incurridas por el operador, en relación con las operaciones llevadas a cabo de manera conjunta, se cargaban a la cuenta conjunta para ser compartidos y asumidos por las partes, conforme a la proporción de los intereses de participación.

- Artículo 7.1 (A): Autoriza la realización de operaciones denominadas «*exclusivas*», en virtud de las cuales, partes específicas del contrato podían adelantar operaciones de manera individual.

-Artículo 7.2 Fijó un procedimiento según el cual, la parte proponente de la realización de operaciones exclusivas debía remitir un aviso a las demás, aclarando la naturaleza de la operación, los trabajos a realizar, la ubicación en la que tendrían lugar las mismas, los objetivos esperados y el costo estimado.



Una vez recibidas y dependiendo de las características de las operaciones a efectuar, las demás partes del contrato debían responder al aviso dentro de las 24 horas siguientes al momento de su recepción (operaciones de carácter urgente), a los 60 días siguientes (operaciones cuyo objeto era desarrollar un descubrimiento) o, a los 10 días siguientes (para todas las demás operaciones), clarificando su voluntad de participar o no, en la realización de las respectivas operaciones.

Según el artículo 7.2 (C), si una de las partes receptoras del aviso no atendía al mismo en debida forma, se consideraba que estaba negándose a participar en el desarrollo de las operaciones mencionadas.

- Artículo 7.3 (A): Las partes que bajo la modalidad de operación exclusiva adelantaran actividades, asumían, de conformidad con su porcentaje de participación, todos los costos y responsabilidades respectivos.

- Artículo 7.4 (B): Se entendía que las partes que de manera voluntaria se sustrajeron de la realización de operaciones exclusivas, renunciaron en favor de aquellas que optaron por realizar dichas operaciones, de los derechos de ellas derivadas, de modo que, las partes que adelantaron las operaciones exclusivas adquirirían la propiedad de los derechos mencionados, en proporción a sus respectivas participaciones.

- Artículo 9.1: Cada una de las partes suscriptoras del JOA, tendría la facultad de poseer en especie y enajenar, en forma separada, el porcentaje de la producción al que tenían derecho, en el punto de entrega.

(iv) Para la época de los hechos correspondientes a los bimestres debatidos, la actora era titular del 87% de participación en el contrato de unión temporal Moriche, en tanto que, el 13% restante correspondía a Geoconsult Asesorías Geológicas Ltda, según los acuerdos celebrados por esas partes en el contrato de transacción que suscribieron el 30 de septiembre de 2009 (ff. 181 a 190 cap. 7).

En el contrato de transacción antes mencionado, se dispuso que respecto del campo Mauritia Este —perteneciente al bloque de explotación Moriche—, la sociedad Petrodorado LTD sería titular del 49.5% de participación, de modo que, el restante porcentaje de participación quedó asignado así: a la demandante le correspondió el 37.5%, mientras que, Geoconsult Asesorías Geológicas Ltda mantuvo el 13% de participación. Bajo los anteriores parámetros, mediante documento de enero de 2010, la sociedad Petrodorado LTD se adhirió materialmente al componente del JOA que tuvo por objeto regular las actividades de exploración y explotación de crudo, llevadas a cabo en el campo en comentario (f. 367 cap. 2).

(v) Para el mismo entonces, los porcentajes de participación de cada una de las partes del JOA, respecto del campo de explotación Mauritia Este, son los que se exponen a continuación: (i) Petrodorado LTD, 49.5%; (ii) Pacific Stratus Energy Colombia, 37.5% y; (ii) Geoconsult Asesorías Geológicas Ltda, 13% (f. 367 cap. 2).

(vi) El 11 de enero de 2010, Pacific (PSE) y Petrodorado (PDQ) suscribieron un acuerdo de participación, por medio del cual, acordaron que una vez perforado el Campo Mauritia Este y de encontrarse productivo, Petrodorado «adquiriría una participación privada dentro del porcentaje de participación que actualmente posee PSE dentro del prospecto a cambio del cumplimiento de ciertas obligaciones a cargo de PDQ» (f. 367 cp. 2).



(vii) El 01 de abril de 2010, Pacific y Petrodorado celebraron un contrato de cuentas en participación, cuyo objeto fue «establecer las reglas aplicables a su relación comercial durante el desarrollo del prospecto». A efectos del anterior negocio jurídico, la expresión «prospecto» hace referencia a las actividades de explotación de crudo en el Campo Mauritía Este. De las estipulaciones contractuales contenidas en el contrato en comento, conviene traer a colación las que a continuación se exponen:

- Clausula nro. 1.2: Durante la vigencia del contrato, se asignó a Pacific la calidad de gestor y a Petrodorado la calidad de partícipe oculto. Asimismo, aclararon que esta última sociedad no haría parte del contrato de exploración y explotación con la ANH.

- Clausula 1.3: Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 512 del Código de Comercio, acordaron que ambas sociedades «ejecutarían las actividades requeridas con la puesta en producción y desarrollo del prospecto de acuerdo con los lineamientos establecidos en el JOA MORICHE suscrito el pasado 15 de diciembre de 2006, y al cual, PDQ se adhirió mediante comunicación de enero de 2010». (resaltado y destacado de la Sala).

- Clausula 3: Estipularon que Petrodorado, en calidad de partícipe oculto, aportaría el 49.5% del capital requerido para la exploración y explotación del Campo Mauritía Este. Por su parte, Pacific, en calidad de gestor, se encargaría de operar el campo, además de aportar el 37.5% del capital requerido.

Además, se convino, en virtud de lo acordado por las partes en el acuerdo de participación antes referenciado, que los costos, gastos, inversiones y utilidades derivadas de la operación se distribuiría de la siguiente manera:

Prospecto Mauritía Este	
Pacific	37.5%
Geoconsult	13%
Petrodorado	49.5%

- Clausula 4.2: Se acordó que Pacific actuando en nombre propio, llevaría a cabo las actividades propias del desarrollo del prospecto.

- Clausula 7: Se estableció que sería responsabilidad exclusiva de Pacific, la comercialización de hidrocarburos producidos en el prospecto, a quien se le reconoció la facultad de establecer las reglas bajo las cuales se comercializaría el crudo extraído. A ello, añadieron que las partes asumirán los costos de comercialización en proporción a su porcentaje de participación en el campo.

(viii) Mediante escrito del 24 de marzo de 2015, la representante legal de Reservorios S.A.S, sociedad escindida de Geoconsult Asesorías Geológicas Ltda., que corresponde a una de las sociedades miembros de la unión temporal Moriche y del JOA, certificó que de conformidad con el artículo 7.º del JOA, durante el año 2010, esta última sociedad «participó únicamente en el componente de inversiones de los trabajos de workover en lo que respecta al pozo Mauritía Norte 1. No participó, en ninguna proporción, de los demás ingresos, costos, ni de los demás impuestos a ventas del pozo Mauritía Norte-1» (f. 453 cp. 2).

4.5- El debate se centra en el porcentaje de participación al que tiene derecho la demandante, en los IVA soportados a propósito de la adquisición de bienes y servicios requeridos a efectos de llevar a cabo las operaciones de exploración y explotación de crudo en el campo Mauritía Este, perteneciente al Bloque de explotación Moriche.



La actora plantea que realizó dichas actividades bajo la modalidad de «operación exclusiva» y por ello los otros miembros de la unión temporal, que también del JOA, no participaron en los costos y gastos asociados a los impuestos descontables; razón por la cual concluye que el ciento por ciento de tales expensas corrieron por su cuenta y nombre, de manera que tiene derecho a imputar la totalidad del IVA descontable asociado. A ello agrega que con un miembro del JOA, específicamente con Petrodorado, celebró un contrato de cuentas en participación, de cuyo tratamiento tributario en el impuesto sobre las ventas se deriva que tiene derecho a los descontables generados en la operación de la cuenta en participación —también sobre el campo Mauritia Este— por tener la calidad de gestor en ese contrato.

4.6- De cara a dilucidar la cuestión relativa a la operación exclusiva, la Sala pone de presente que el artículo 7.1 (A) del JOA autorizó la realización de operaciones denominadas «exclusivas», en virtud de las cuales, partes específicas del contrato podían adelantar operaciones de manera individual. Así, bajo la modalidad en comentario, las partes respectivas adelantarían las actividades y asumirían de conformidad con su porcentaje de participación, todos los costos y responsabilidades respectivos. Ahora, según lo estipulado en el artículo 7.2, a efectos de proponer, autorizar y realizar operaciones de esa naturaleza, las partes del contrato debían seguir el procedimiento allí fijado. Conforme a ese procedimiento, era obligación de la parte proponente de las operaciones, remitir un aviso a los otros miembros del JOA explicando la naturaleza de la operación, los trabajos a realizar, la ubicación en la que tendrían lugar las mismas, los objetivos esperados y el costo estimado.

Dentro del acervo probatorio que obra en el *sub lite*, la Sala no encuentra medio probatorio alguno que la lleve al pleno convencimiento de que la actora adelantó las operaciones de exploración y explotación relativas al campo Mauritia Este bajo la modalidad prevista en el artículo 7.º del JOA. Lo anterior, por cuanto no obra prueba en el plenario de que la demandante envió el aviso a los miembros del JOA, ni mucho menos que estos aceptaran, sobre la iniciativa de adelantar las operaciones exclusivas respecto del campo Mauritia Este; todo ello conforme al procedimiento al que se sometieron las partes conforme a la referida cláusula del JOA. Tampoco obra prueba contable alguna, con la que se acreditara que la demandante efectivamente registró en su contabilidad el ciento por ciento de los costos y gastos asociados a dicho campo y que generaron los descontables que imputó en las declaraciones de IVA de los bimestres 2.º a 5.º del 2010.

Resalta la Sala que el escrito del 24 de marzo de 2015, en el que la representante legal de Reservorios S.A.S (sociedad escindida de Geoconsult Asesorías Geológicas Ltda), miembro de la unión temporal y del JOA, certificó que durante el año 2010, esta última sociedad «participó únicamente en el componente de inversiones de los trabajos de workover en lo que respecta al pozo Mauritia Norte 1. No participó, en ninguna proporción, de los demás ingresos, costos, ni de los demás impuestos a ventas del pozo Mauritia Norte-1». De manera que, según el tenor literal de la misma, se refiere al campo Mauritia Norte y no Mauritia Este —que corresponde al objeto de debate en el *sub examine*—.

Dada la ausencia de convicción sobre la prueba de la operación exclusiva alegada, la Sala estima que la demandante participa en los costos y gastos del campo Mauritia Este conforme al porcentaje de participación del 37.5%, que resulta ser el que le corresponde en este campo conforme a los negocios jurídicos antes referenciados. En efecto, en proporción a ese porcentaje le corresponde participar en los descontables generados por los costos y gastos de las actividades de exploración y explotación realizadas en el aludido campo.



4.7- Por otro parte, la demandante alega que tiene el derecho a imputar los descuentos correspondientes al 49.5% de participación del que es titular Petrodorado en el campo Mauritia Este, conforme a su adhesión al JOA. Sin bien el anterior planteamiento resulta contradictorio con la pretendida operación exclusiva, pues se pone de presente que a Petrodorado le corresponde el 49.5% de los costos y gastos del campo en mención, bajo este argumento la demandante presenta que dada la existencia del contrato de cuentas en participación que suscribió con el tercero referenciado el 01 de abril de 2010, a ella en calidad de gestor de la cuenta en participación le corresponden los impuestos descontables generados por la ejecución de la cuenta.

Conforme a lo expuesto en el fundamento jurídico nro. 4.3 de la presente providencia, el gestor, al ser el sujeto pasivo del IVA generado por el desarrollo de las operaciones mercantiles concretas que son objeto de la cuenta en participación, tiene derecho a imputar los impuestos descontables asociados a tales operaciones o actividades. A la luz de esa premisa, lo relevante resulta ser cuál es la operación mercantil objeto del negocio jurídico en mención. Al respecto, la Sala precisa que el contrato de cuentas en participación que obra en el plenario no estipula de modo expreso las «operaciones mercantiles determinadas» que exige el artículo 506 del Código de Comercio.

Sin embargo, tras un ejercicio interpretativo sobre el referido negocio jurídico, la Sala estima que la operación mercantil objeto del mismo era la comercialización del crudo extraído y que le pertenecía a Petrodorado en razón de su participación del 49.5% en el campo Mauritia Este. En ese sentido, en la cláusula 7 allí establecida se acordó que sería responsabilidad exclusiva de la demandante, como gestor, la comercialización de los hidrocarburos producidos en el prospecto Mauritia Este; para el efecto, el gestor tenía facultad de establecer las reglas bajo las cuales se comercializaría el crudo extraído. A ello se añadió que las partes asumirán los costos de comercialización en proporción a su porcentaje de participación en el campo.

En esos términos, la Sala considera que los impuestos descontables a los que tiene derecho la demandante, como gestor de la cuenta en participación, son aquellos asociados a la operación mercantil objeto del contrato, esto es, a los generados por la comercialización del crudo del partícipe oculto o inactivo, que no de los asociados a las actividades de exploración y explotación del campo en mención. En la misma línea, conviene destacar que el negocio jurídico cuya estructura plantea el desarrollo de las actividades de exploración y explotación del campo Mauritia Este, a partir de la existencia de un operador y una cuenta conjunta de financiamiento, no es el contrato de cuentas en participación en comento sino el JOA que suscribieron las partes respectivas; acuerdo contractual al que se adhirió el partícipe oculto, esto es, Petrodorado.

Por las anteriores razones, prospera el cargo de apelación de la demandada y, en consecuencia, se revoca la determinación adoptada al respecto por el *a quo*.

4.8- Por lo expuesto, el valor de los impuestos descontables que la actora puede de imputar en las liquidaciones del IVA correspondiente a los bimestres 2.º a 5.º del año gravable 2010, ascienden al 37.5 % de los asumidos en el marco de la adquisición de los bienes y servicios necesarios para adelantar las actividades de exploración y explotación en el campo Mauritia Este, conforme a lo determinado al respecto por los actos demandados. Para ello, se procede a revocar la decisión del *a quo* sobre el particular y se liquida el impuesto descontable a que tiene derecho la demandante, conforme con los soportes documentales que obran en el expediente, así:



Bim	100% de los impuestos descontables que la actora descontó por las actividades de exploración en el campo Mauritia Este.	Impuestos descontables a los que tiene derecho de acuerdo con la proporción fijada por la Sala
2.º	\$ 32.921.000 (ff. 20 a 23 cap. 14 y 237 cap. 15)	\$ 12.345.375
3.º	\$ 57.937.471 (ff. 96 y 121 cap. 18 y 242 cap 19)	\$ 21.726.552
4.º	\$ 47.457.104 (121 a 124 cap. 23 y 256 cap. 24)	\$ 17.796.414
5.º	\$165.232.031 (342 a 346 cap. 30 y 483 cap. 31)	\$ 61.962.011

5- Por último, debe la Sala determinar si tiene la naturaleza de IVA descontable el impuesto pagado en la adquisición de un servicio de consultoría jurídica gravado. Sobre el asunto, la parte demandante, en calidad de apelante, aduce que tiene derecho a descontar el impuesto, por cuanto el servicio que originó el IVA descontable es computable como gasto deducible en el impuesto sobre la renta y tuvo por objeto la procedencia de un beneficio tributario asociado a un proyecto tecnológico aplicado a las actividades de exploración y explotación que realiza como actividad productora de renta. Por su parte, la demandada alega que el servicio de consultoría legal no está relacionado con la actividad productora de renta de la demandante, ni se destinó materialmente a la realización de una operación gravada con IVA, en los términos del artículo 488 del ET. El *a quo* coincide con lo apreciado por la demandada, por lo cual confirmó el rechazo del impuesto descontable.

Así, se debate si se cumplen los presupuestos fijados en el artículo 488 del ET a efectos de calificar el IVA pagado como impuesto descontable.

5.1- Conforme con el artículo 488 en mención, para que el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de servicios sea descontable, además de que se trate de una erogación computable como costo o gasto en el impuesto sobre la renta, se requiere que el servicio adquirido se haya destinado una operación gravada con el IVA. Al respecto, esta Sección ha considerado que *«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 indirecta»*¹⁵. Así, para juzgar la procedencia del IVA descontable cuestionado, se debe establecer si el servicio contratado guarda relación con la actividad productora de renta de la demandante y si se destinó a una actividad gravada o exenta que otorga derecho a descontar el IVA.

5.2- Con el objeto de establecer si el IVA pagado en el servicio de asesoría jurídica en mención es descontable, la Sala tiene por probados los siguientes hechos relevantes:

(i) El 09 de noviembre de 2010, la demandante adquirió servicios de asesoría jurídica, soportados en factura de venta, por valor de \$208.800.000, IVA incluido (f. 183 cap. 27).

(ii) Según certificó la prestadora del servicio, la asesoría brindada a la demandante tenía por objeto que esta *«accediera a los beneficios tributarios ofrecidos por el artículo 158-1, en relación con la transferencia de la tecnología CHOP»*, procedimiento que a su vez *«pretendía mediante un proceso de innovación tecnológica, mejorar la estructura de costos del proceso de extracción de crudo e incrementar los niveles de productividad y rentabilidad del yacimiento campo Acacia*

¹⁵ En sentencia del 24 de octubre de 2013 (exp. 17750, CP: Hugo Fernando Bastidas).



Este» (f. 493 cap. 7).

5.3- El acervo probatorio acredita que el objeto de los servicios jurídicos fue determinar si la tecnología denominada «CHOP» del proyecto “Optimización del tratamiento de crudos pesados”, aplicada y utilizada en el proceso de extracción de crudo en el campo mencionado, podía calificarse como una inversión en investigación, desarrollo tecnológico o innovación, por parte del Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación, a efectos de que la demandante accediera a la deducción de que trata el artículo 158-1 del ET.

En esencia, el servicio jurídico contratado recae sobre procesos tecnológicos aplicados a la actividad de extracción de crudo que realiza la demandante. Visto lo anterior, la Sala considera que la erogación constitutiva del servicio gravado se encuentra relacionada con la actividad productora de renta la demandante, la cual es precisamente la exploración y explotación de crudo; por ello se estima que resulta computable como costo o gasto en el impuesto sobre la renta, en cumplimiento del artículo 488 del ET. Adicionalmente, destaca la Sala que el servicio jurídico se encuentra asociado a la implementación de un proceso tecnológico que se destina y aplica a una actividad que confiere derecho a descontar el IVA pagado (i.e. la explotación de crudo realizada por el sujeto pasivo aquí demandante), con lo cual se satisface el segundo requisito al que alude el artículo 488 del ET.

Así, prospera el cargo de apelación interpuesto por la demandante y, por consiguiente, se revoca la determinación adoptada al respecto por la sentencia apelada.

6- Definido todo lo anterior, resta verificar si corresponde imponer a la demandante la sanción por inexactitud a que se refiere el artículo 647 del ET.

En el *sub iudice*, la Sala efectivamente advierte la realización de una de las conductas infractoras previstas en el artículo 647 *ejusdem*, en la medida en que, dentro del cálculo de los impuestos correspondientes a los bimestres a 2.º a 5.º del año gravable 2010, la actora tuvo en cuenta impuestos descontables a los que no tenía derecho. Concretamente, detrajo de sus liquidaciones privadas, el 100% de los impuestos que soportó por la compra de bienes o servicios relacionados con las actividades de exploración y explotación de crudo correspondiente al campo Mauritía Este.

La realización de la conducta infractora descrita no fue justificada por parte de la demandante, por la ocurrencia de los supuestos propios del error sobre el derecho aplicable como causal que exime de la responsabilidad sancionatoria, de modo que, procede la sanción impuesta por la Administración. Sin embargo, en atención a los dictados del artículo 29 de la Constitución y del párrafo 5.º del actual texto del artículo 640 del ET, la Sala modificará el valor de la sanción para determinar cómo monto a cargo, el 100% de la diferencia de que trata el artículo 647 del ET.

Sin embargo, a efectos de determinar el monto de la sanción procedente, de manera previa la Sala debe definir el valor de los respectivos saldos a favor, de conformidad con los valores que se fijaron en el fundamento jurídico nro. 2.7 (en lo que respecta al valor de los impuestos que la actora puede descontar en las declaraciones de los bimestres 2.º a 5.º, por concepto de las operaciones de exploración y explotación llevadas a cabo en el campo Mauritía Este).

2.º Bimestre

Concepto	Demandante	Demandada	Sentencia
Ingresos por operaciones gravadas	29.957.000	2.123.820.000	29.957.000



Impuesto generado al 16%	4.793.000	365.409.000	4.793.000
Impuesto descontable	48.763.618.000	48.742.878.000	48.751.273.000
Saldo a favor del periodo fiscal	48.758.825.000	48.377.469.000	48.746.480.000

3.º Bimestre

Concepto	Demandante	Demandada	Sentencia
Ingresos por operaciones gravadas	11.005.000	3.384.377.000	11.005.000
Impuesto generado al 16%	1.761.000	567.620.000	1.761.000
Impuesto descontable	75.746.076.000	75.709.865.000	75.724.349.000
Saldo a favor del periodo fiscal	75.744.315.000	75.142.245.000	75.722.588.000

4.º Bimestre

Concepto	Demandante	Demandada	Sentencia
Ingresos por operaciones gravadas	18.706.000	1.998.528.000	18.706.000
Impuesto generado al 16%	2.993.000	354.433.000	2.993.000
Impuesto descontable	47.949.723.000	47.922.722.000	47.931.927.000
Saldo a favor del periodo fiscal	47.946.730.000	47.568.289.000	47.928.934.000

5.º Bimestre

Concepto	Demandante	Demandada	Sentencia
Ingresos por operaciones gravadas	26.253.000	3.769.551.000	26.253.000
Impuesto generado al 16%	4.201.000	660.496.000	4.201.000
Impuesto descontable	82.594.568.000	82.500.557.000	82.532.606.000
Saldo a favor del periodo fiscal	82.590.367.000	81.840.061.000	82.528.405.000

A partir de los anteriores cálculos, el monto de las sanciones corresponde a los siguientes valores:

2.º Bimestre

Factor	Sentencia
Saldo a favor declarado	48.758.825.000
Saldo a favor determinado por la Sala	48.746.480.000
Base de la sanción	2.345.000
Porcentaje	100%
Sanción	12.345.000

3.º Bimestre

Factor	Sentencia
Saldo a favor declarado	75.744.315.000
Saldo a favor determinado por la Sala	75.722.588.000
Base de la sanción	21.727.000
Porcentaje	100%
Sanción	21.727.000

4.º Bimestre



Factor	Sentencia
Saldo a favor declarado	47.946.730.00 0
Saldo a favor determinado por la Sala	47.928.934.00 0
Base de la sanción	17.796.000
Porcentaje	100%
Sanción	17.796.000

5.º Bimestre

Factor	Sentencia
Saldo a favor declarado	82.590.367.00 0
Saldo a favor determinado por la Sala	82.528.405.00 0
Base de la sanción	61.962.000
Porcentaje	100%
Sanción	61.962.000

En suma, el valor de los saldos a favor a cargo de la actora, por cada uno de los bimestres del año gravable 2010, son los que se exponen a continuación:

2.º Bimestre

Factor	Sentencia
Saldo a favor determinado por la Sala	48.746.480.00 0
Sanción	12.345.000
Total saldo a favor susceptible de devolución o compensación	48.734.135.00 0

3.º Bimestre

Factor	Sentencia
Saldo a favor determinado por la Sala	75.722.588.00 0
Sanción	21.727.000
Total saldo a favor susceptible de devolución o compensación	75.700.861.00 0

4.º Bimestre

Factor	Sentencia
Saldo a favor determinado por la Sala	47.928.934.00 0
Sanción	17.796.000
Total saldo a favor susceptible de devolución o compensación	47.911.138.00 0

5.º Bimestre

Factor	Sentencia
Saldo a favor determinado por la Sala	82.528.405.00 0
Sanción	61.962.000
Total saldo a favor susceptible de devolución o compensación	82.466.443.00 0

7- Conforme a las consideraciones antes expuestas, la Sala confirma la nulidad de los actos demandados en cuanto a la adición de ingresos gravados por la realización



del hecho imponible previsto en la letra b) del artículo 421 del ET, así como, por la recaracterización de las operaciones de venta de crudo, a prestaciones de servicios de intermediación.

No obstante, en cuanto a los impuestos descontables generados por las actividades de exploración y explotación del campo Mauritía Este, la Sala revocará la decisión adoptada por el *a quo* y en su lugar declarará que tales descontables proceden en la proporción del 37.5%, tal como fue determinado en los actos administrativos demandados. De igual forma, revocará la decisión del *a quo* sobre el rechazo del impuesto descontable pagado por la demandante por concepto del servicio de asesoría jurídica.

En definitiva, procede modificar los ordinales primero a cuarto de la sentencia de primera instancia, a efectos de declarar la nulidad total de los actos administrativos que liquidaron oficialmente el IVA por el 1.º y 6.º bimestre de 2010 y las resoluciones que los confirmaron. A su turno, se declara la nulidad parcial de los actos administrativos que liquidaron oficialmente el IVA por los bimestres 2.º a 5.º de 2010 y las resoluciones que los confirmaron; para tales bimestres, se tendrá como saldo a favor, los montos determinados en la parte motiva de la presente providencia.

8- Finalmente, debido a que, de conformidad con el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP, solo «*habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*», la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia porque en el expediente no existe prueba de su causación.

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

FALLA

1. **Modificar** los ordinales primero a cuarto de la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar,

*Primero: **Declarar** la nulidad total de la Liquidaciones Oficiales de Revisión 312412013000143, del 18 de diciembre de 2013 y 312412013000149, del 17 de diciembre de 2013, y de las Resoluciones 900.382, del 27 de noviembre de 2014 y 900.431 del 18 de diciembre de 2014.*

*Segundo: A título de restablecimiento del derecho, **declarar** en firme las liquidaciones privadas de IVA correspondientes al primer y al sexto bimestre del año gravable 2010.*

*Tercero: **Declarar la nulidad parcial** de las Liquidaciones Oficiales de Revisión 312412013000145, 312412013000146, 312412013000147, 312412013000148 y 312412013000149, del 17 de diciembre de 2013 y de las Resoluciones. 900.384 y 900.386, del 27 de noviembre de 2014 y 900.427, 900.428 y 900.431 del 18 de diciembre de 2014.*

*Cuarto: A título restablecimiento de derecho, **fijar** como saldo a favor susceptible de devolución correspondiente a los bimestres segundo a quinto del año 2010 y como sanción por inexactitud, los valores determinados en las liquidaciones contenidas en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia.*



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00855-01 (23618)
Demandante: Pacific Stratus Energy Colombia Corp. Sucursal Colombia

2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidente de la Sala

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ