

**CONSEJO DE ESTADO**  
**SECCIÓN CUARTA**  
**RADICACIÓN NÚMERO: 25000-23-27-000-2006-00792-01(16818)**  
**15-04-2010**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 9 de agosto de 2007, mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca denegó las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de TEPMA contra los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre de 2003.

**ANTECEDENTES**

TEPMA presentó vía electrónica la declaración del impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre de 2003 el 10 de septiembre de 2003 con un saldo a favor de \$1.720.295.000, el cual fue devuelto mediante resolución 608-1698 del 14 de noviembre de 2003.

Previo requerimiento especial 310632004000313 del 31 de mayo de 2004 y su correspondiente respuesta, la Administración practicó la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000010 del 7 de febrero de 2005, por medio de la cual desconoció impuestos descontables por \$101.911.000 e impuso sanción por inexactitud por \$163.058.000. En consecuencia disminuyó el saldo a favor a \$1.455.326.000.

La Liquidación Oficial de revisión fue confirmada por medio de la Resolución 310662005000082 del 18 de noviembre de 2005, que decidió el recurso de reconsideración interpuesto por TEPMA.

**LA DEMANDA**

TEPMA solicitó la nulidad de la liquidación de revisión y de la resolución que la confirmó. A título de restablecimiento del derecho pidió que se deje en firme la liquidación privada presentada el cuarto bimestre de 2003.

Invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 12 del Decreto Reglamentario 1165 de 1996, 3 y 5 del Decreto 3050 de 1997 y 107, 488 y 647 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se puede resumir así:

**A. Rechazo de IVA descontable por \$ 93.009.750 por operaciones con extranjeros no domiciliados ni residenciados en el país.** La DIAN interpretó mal el artículo 12 del Decreto 1165 de 1996, porque si bien señala que actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas quienes contraten con personas cuyo domicilio no se encuentre en el país, y que el IVA deberá discriminarse en el

contrato que será el soporte para efectos tributarios, se debe entender que es para efectos del numeral 3 del artículo 437 del Estatuto Tributario, esto es, para la retención en el IVA, pero no como requisito para la procedencia del IVA descontable. En este sentido se pronunció el Consejo de Estado en sentencia del 7 de diciembre de 2005 (Exp. 14342). En consecuencia, la DIAN no puede exigir que en el contrato se discrimine el IVA, para efectos del IVA descontable.

En el presente caso, la retención se debía hacer por parte del contratante colombiano, es decir, TEPMA, quien practicó la totalidad de las retenciones de IVA originados en los contratos con empresas extranjeras y declaró y pagó a favor de la Administración, sin que esta hubiera desconocido su práctica ni controvertido el monto.

Para la procedencia de impuestos descontables, el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 señala los requisitos en el caso de personas no obligadas a expedir facturas o documento equivalente, como en este caso, los prestadores de servicios del exterior.

En este caso está probado el IVA descontable con las facturas expedidas por las compañías del exterior, traducidas al idioma castellano. Por lo tanto, no era necesaria la existencia del contrato.

El artículo 5 del Decreto 3050 de 1997 señala algunos documentos equivalentes a la factura; en su numeral 2 se refiere así: *“los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, en cuyo caso, para la procedencia del IVA descontable se deberá acreditar, adicionalmente, que se ha practicado la respectiva retención en la fuente.”* De esta norma claramente se evidencia que no se debe entender que el contrato es el único requisito, sino que se debe acreditar que la retención en la fuente fue practicada y pagada, lo cual ha sido demostrado por TEPMA.

De ese modo, dado que el contrato celebrado entre TEPMA y la compañía extranjera se celebró de manera verbal, las facturas, las copias de las declaraciones y el certificado del revisor fiscal, demuestran la retención y el total cumplimiento con la obligación sustancial.

**B. Rechazo del IVA descontable por \$8.901.211.** La DIAN rechazó esta partida, porque consideró que se derivaba de bienes y servicios sin relación de causalidad con la actividad generadora de renta.

Tales pagos fueron: Pago de cuotas de afiliación; sostenimiento y capacitaciones al Club Campestre Guaymaral, Corporación Club Los Lagartos y Corporación Metropolitan Club; gastos de manutención y alojamiento de ejecutivos en el Hotel Parque Royal y, Sodexo Pass por concepto de comisión por la expedición de tiquetes de alimentación para sus empleados.

Conforme al artículo 488 del Estatuto Tributario, uno de los requisitos para llevar el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios como descontable, es que los bienes y servicios constituyan costo o gasto de la empresa, es decir, que para efectos de renta puedan ser deducibles. Los pagos realizados por TEPMA, que originaron los impuestos descontables, corresponden a costos y deducciones que fueron incluidos en la declaración de renta de la sociedad la cual se encuentra en firme. Los pagos realizados por la compañía constan en las facturas respectivas.

Las operaciones realizadas por TEPMA cumplen cabalmente con los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario. Las expensas incurridas tienen relación de causalidad con sus ingresos y deben ser deducibles. Los gastos que tienen

relación de causalidad no sólo son los que normalmente se acostumbran o los eminentemente necesarios. De ser así, la mayoría de ellos no serían deducibles.

Los gastos por concepto de cuotas de sostenimiento, afiliaciones a clubes, gastos de alojamiento, manutención y alimentación, si bien, no son expensas principales, son erogaciones normales de la compañía dentro de los que se cuentan también actividades de capacitación para los empleados y espacios de promoción de negocios que le garantizan a la empresa mayor utilidad. En consecuencia, tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta.

En el caso de las cuotas de afiliación, sostenimiento y capacitación, aunque no son obligatorias, son indispensables para la compañía, porque a través de esos clubes cuenta con espacios para realizar reuniones de negocios, promoción de los mismos, así como para actualizar a sus empleados. Estos gastos fueron realizados con criterio comercial y en ellos incurren la mayoría de las empresas que tiene un objeto similar al de la actora.

Los gastos por alojamiento y manutención de ejecutivos fueron necesarios para la compañía, porque fueron para ejecutivos extranjeros que prestaron asesorías en temas especializados como perforación y extracción de hidrocarburos.

Los pagos realizados con Sodexo Pass son procedentes conforme al artículo 387-1 del Estatuto Tributario, que reconoce que los pagos por concepto de la compra de vales para la adquisición de alimentos del trabajador son deducibles para el empleador. Es decir, el adquirente del servicio debe pagar no sólo el valor de los mencionados tiquetes sino la comisión que por su expedición cobra la entidad que los expide.

**C. Nulidad por violación del derecho a la defensa. La actuación administrativa no siguió el principio de la congruencia.** La Administración cuestionó la procedencia del IVA descontable tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial, sin embargo, no fue congruente.

En el requerimiento especial expuso como fundamento el hecho de que las retenciones por operaciones efectuadas con extranjeros no podían formar parte de los impuestos descontables y mucho menos integrar las sumas a devolver o compensar por parte de la Administración. También, porque la ley tributaria no calificó el IVA liquidado en la contratación con extranjeros como descontable.

Mientras que en la liquidación oficial la Administración señaló que para que el contribuyente tuviera derecho a los impuestos descontables, estos, además de cumplir con los requisitos de ley, debían estar destinados a la realización de operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas y el IVA debía estar discriminado en el documento soporte. También porque en las facturas no constaba el IVA generado, el cual sólo podía constar en el contrato de prestación de servicios.

**D. Improcedencia de la sanción por inexactitud.** El rechazo de los impuestos descontables no da lugar a la sanción por inexactitud porque, según la jurisprudencia del Consejo de Estado, la DIAN debe demostrar que el declarante incurrió en una maniobra fraudulenta.

El supuesto mayor saldo a favor se derivó de una diferencia de criterios con la DIAN sobre la interpretación de las normas aplicables en relación con los requisitos de los impuestos descontables. Además, los impuestos descontables existen, son procedentes y cumplen con los requisitos legales para su aceptación.

## OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

1. El artículo 12 del Decreto Reglamentario 1165 de 1996 no fue mal interpretado toda vez que se refiere específicamente a “contratos con extranjeros sin domicilio o residencia en el país” y señala que el contrato sirve de soporte para todos los efectos tributarios. Por lo tanto, es viable concluir que se necesita el contrato u otra prueba o soporte de la operación en la que se pueda verificar los requisitos para aceptar el impuesto descontable. Dicha exigencia no constituye una mera formalidad, ya que fue establecida como mecanismo de control. Además, es una condición para acceder al beneficio de su tratamiento como descontable. Sobre la finalidad de las formalidades y requerimientos en la legislación diferente a un excesivo rigorismo formal, citó la sentencia de la Corte Constitucional de 4 de febrero de 1993.

El hecho de que los contratos no sean solemnes ni escritos no significa que no se aplique el artículo 771-2 del Estatuto Tributario que se refiere en general a “un documento” que cumpla ciertos requisitos.

El demandante no allegó copia de ningún contrato que obre en idioma castellano en el que pueda verificarse la operación, si fue como costo o gasto, el concepto, valor y destinatarios. Las facturas aportadas tampoco fueron traducidas, por lo tanto, no se puede verificar si la retención en la fuente fue practicada en el 100% y si fue incluida en la declaración correspondiente.

Tampoco son suficientes las declaraciones de retención en la fuente y/o la copia del comprobante interno donde obran los registros contables si no se cuenta con el soporte documental respectivo. El certificado del revisor fiscal no precisa los datos ni los soportes contables de la retención en la fuente, por lo tanto, no ofrece la suficiente certeza.

**2. Improcedencia de impuestos descontables por \$8.901.211 porque se derivan de bienes y servicios sin relación de causalidad con la actividad generadora de renta.** La necesidad y la proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial. Es decir, que sean gastos acostumbrados por personas que se encuentran en las mismas condiciones dentro de la práctica comercial. Estos gastos deben ser forzosos, imprescindibles o indispensables para la producción de la renta en oposición a lo meramente útil, conveniente o extraordinario.

El IVA descontable solicitado por la actora no cumple con el presupuesto exigido en el artículo 488 del Estatuto Tributario. La actividad productora de renta de la contribuyente, según el Certificado de la Cámara de Comercio, consiste en “La actividad de exploración y explotación de petróleo y gas natural...”, y conforme a las pruebas aportadas, las facturas provienen de afiliaciones y cuotas de sostenimiento en Clubes, servicios especiales de alimentación, compraventa en hoteles, lavandería, seguros hoteleros, telefonía móvil, Sodexho Pass, por concepto de “comisión”, entre otros. Tales pagos no se relacionan directa o indirectamente con la actividad productora de renta ni con la prestación de algún servicio particular. Tampoco son los acostumbrados para la comercialización y obtención del ingreso.

Así se mencione que estas actividades están destinadas a afiliar a algún ejecutivo o empleado, no son erogaciones que puedan calificarse como indispensables con

criterio comercial. Además, no está probado que el ejecutivo mencionado en las facturas fuera extranjero y brindara asesoría. De otra parte, las facturas aportadas se refieren a periodos de afiliación correspondientes al año 2003 y no al 2002, por lo tanto, no son la prueba idónea de los gastos invocados. No cumplen con el principio de “oportunidad” (artículo 104 del Estatuto Tributario) ni con el de la carga probatoria.

Los pagos realizados con Sodexho no cumplen con el artículo 387-1 del Estatuto Tributario puesto que no fueron para la adquisición de alimentos del trabajador o su familia, sino para pago de “comisiones” lo que no es considerado como costo o gasto.

**3. Congruencia entre la liquidación de revisión y el requerimiento especial.** El artículo 711 del Estatuto Tributario señala que la liquidación de revisión debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos del requerimiento especial. La expresión “hechos” tiene que ver exclusivamente con aquellos que componen la obligación tributaria y que son objeto de glosa.

El fundamento del requerimiento especial y la liquidación de revisión fue el artículo 485 del Estatuto Tributario que consagra el derecho a los “impuestos descontables”, el cual nace si se cumplen los requisitos allí previstos, de manera que está probada la coherencia entre esos actos. Tampoco está demostrado el cambio de motivación.

**4. Procedencia de la sanción por inexactitud.** La demandante no aportó los documentos que acreditaran la existencia del impuesto descontable en caso de las operaciones con no domiciliados en el país. Tampoco se demostró la procedencia de los pagos por afiliación a clubes y cuotas de sostenimiento, manutención y alojamiento. Como la actora registró voluntariamente un impuesto descontable y cumplió los requisitos legales, es claro que la cifra denunciada no fue completa ni verdadera.

No hubo diferencia de criterios porque para los impuestos descontables la ley es taxativa y enumera los requisitos sin los cuales no es viable el reconocimiento de los mismos. Lo que ocurrió en este caso fue el desconocimiento del derecho aplicable.

#### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda según los siguientes argumentos:

**1.** No hubo falta de correspondencia entre la liquidación de revisión y el requerimiento especial. Los hechos modificados por la DIAN conservaron identidad tanto en el requerimiento como en la liquidación. Esto permitió que el contribuyente ejerciera su defensa mediante la presentación de los argumentos y las pruebas que estimara convenientes.

**2.** No procede el impuesto sobre las ventas descontable por operaciones con extranjeros no domiciliados en Colombia. Como a las entidades extranjeras no se les puede obligar a cumplir con exigencias establecidas en la legislación nacional, la carencia de facturas con el lleno de los requisitos legales no es causal para el desconocimiento del descuento del IVA. Sin embargo, debe buscarse la forma de demostrar la existencia de la relación jurídica entre la sociedad actora y la firma extranjera con la cual se desarrolló el negocio.

Entonces, para la procedencia de los impuestos descontables, cuando no hay obligación de expedir factura, el documento equivalente puede ser el contrato

celebrado con extranjeros sin residencia en el país, toda vez que el artículo 12 del Decreto 1165 de 1996 le da valor probatorio al contrato como documento soporte para todos los efectos tributarios. Sobre el punto citó la sentencia del Consejo de Estado de 7 de diciembre de 2005, exp.14342.

De otra parte, las facturas rechazadas por la DIAN, porque no estaban traducidas, fueron aportadas en la demanda en idioma castellano. Sin embargo, en ellas no consta el acuerdo de voluntades que permita equipararlas a un contrato de servicios, además las facturas emitidas por Fulbright & Jaworski L.L.P, Holland Consultants L.L.C. y Total Final ELF corresponden a períodos distintos al que se discute.

3. No es procedente el IVA descontable solicitado por la sociedad por gastos de la empresa. Los gastos en que incurrió la sociedad, si bien son útiles, no son necesarios. No implican una pérdida en su ingreso ni tiene como consecuencia directa la generación de renta. Tampoco revisten el carácter de normalmente acostumbrados en el desarrollo de la actividad económica, ya que no son inherentes a ésta, es decir, no guardan relación de causalidad con la actividad productora de renta.

4. La sanción por inexactitud es procedente por la inclusión de descuentos inexistentes, equivocados, incompletos o desfigurados, que derivó un menor impuesto a pagar.

## **APELACIÓN**

La *demandante* expuso como motivos de inconformidad los siguientes:

1. Error de motivación en la sentencia al valorar la violación al derecho fundamental del debido proceso. La tesis expuesta por el tribunal deja inválido el derecho de defensa porque el contribuyente tiene derecho a defenderse no solo de los hechos sino también de los argumentos que le esgrime la Administración. No existe una ley estatutaria que limite el derecho de defensa solo a los hechos, por lo tanto, se entiende que el contribuyente puede defenderse tanto de los hechos como de los argumentos que le impongan los actos administrativos.

La DIAN en la liquidación oficial presentó nuevos argumentos, es decir, tuvo doble oportunidad para plantear la modificación a la liquidación privada, mientras que el contribuyente solo tuvo una oportunidad para defenderse.

2. Error de la sentencia al aplicar el Decreto 1165 de 1996. La norma que regula este caso es el artículo 771-2 del Estatuto Tributario. Es una imprecisión jurídica señalar que el citado decreto reglamenta el artículo 771-2, pues aquél es una norma anterior.

El artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 es el que reglamenta el artículo 771-2 del Estatuto Tributario que le otorga la posibilidad al Gobierno Nacional de reglamentar cuáles son los requisitos mínimos que debe contener el documento mediante el cual se pruebe la transacción respectiva. Pero no le otorgó la facultad de establecer que tales requisitos mínimos solo podrían ser acreditados mediante un contrato solemne.

Como consecuencia de lo anterior, el Tribunal estableció un requisito extralegal de conducencia probatoria. Sin motivo alguno concluyó que, para efectos de demostrar el derecho a que se descuente el impuesto, el único medio de prueba válido es un contrato escrito, es decir, limitó a un solo medio de prueba específico la demostración del hecho del impuesto descontable.

De los artículos 3 y 5 del Decreto 3050 de 1997 no es válido afirmar que los impuestos descontables sólo se pueden probar con la suscripción de un contrato solemne. Ambas normas limitan a que el citado hecho se demuestre mediante documento, pero jamás se refieren a que tal documento tenga que ser necesariamente el contrato solemne.

Con fundamento en lo anterior, el Tribunal ha debido valorar las facturas que se encuentran debidamente traducidas al castellano, ya que son una consecuencia necesaria de la celebración de un acto jurídico denominado contrato de prestación de servicios.

El Tribunal no podía cuestionar la procedencia del IVA descontable con el argumento de que las facturas correspondientes son de los bimestres 2 y 3 del 2003. Este argumento desconoce lo dispuesto en el artículo 496 del Estatuto Tributario, según el cual los impuestos descontables pueden contabilizarse en el periodo fiscal correspondiente a la fecha de su causación o en uno de los dos bimestres inmediatamente siguientes. En consecuencia, en el cuarto bimestre se pueden descontar los impuestos causados en el 2, 3 ó 4 bimestre del mismo año.

El *a quo* interpretó de manera errada la jurisprudencia del Consejo de Estado en virtud de la cual, los extranjeros no pueden ser obligados a expedir factura ni documento equivalente. De ahí que, conforme al artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 se le acredite a la Administración, mediante cualquier documento, que efectivamente se realizó la operación sobre la que recae el IVA descontable y que no es necesario que se exija la discriminación del IVA en todos y cada uno de los contratos solemnes. La prevalencia de la forma sobre la esencia implica un enriquecimiento sin causa por parte del Estado a costa de TEPMA.

3. La falta de motivación de la sentencia viola el principio de congruencia. El Tribunal no motivó su decisión en relación con la falta de causalidad y necesidad con la actividad generadora de renta de los gastos de TEPMA. Concluyó, sin ningún fundamento fáctico ni jurídico, que los gastos en que incurrió la sociedad no son necesarios ni acostumbrados.

4. Falta de motivación en la decisión de mantener la sanción por inexactitud. En el caso de la actora no se configuró el hecho sancionable, toda vez que la sociedad autoliquidó, declaró y pagó las retenciones en la fuente originadas en la prestación de servicios que contrató con extranjeros sin domicilio ni residencia en Colombia. Los impuestos descontables incluidos por TEPMA en la declaración de IVA se originaron en la retención en la fuente autoliquidada y consignada producto de la adquisición de

servicios a extranjeros sin domicilio o residencia en Colombia, por lo tanto, son existentes.

Finalmente es evidente la diferencia de criterios entre la DIAN y la sociedad sobre la interpretación de normas aplicables a los requisitos de los impuestos descontables.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La *demandada* solicitó confirmar la sentencia por las siguientes razones:

Se respetó el debido proceso. Todas las actuaciones adelantadas en vía gubernativa se ciñeron a la ley y se dio la oportunidad al demandante de controvertir cada uno de los actos administrativos. En cada acto se citaron las disposiciones legales y los fundamentos jurídicos para desconocer los impuestos descontables.

Reiteró que no hay nulidad por incongruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial. Los hechos coinciden tanto en el requerimiento como en la liquidación.

En lo que respecta al desconocimiento de los impuestos descontables sobre retenciones practicadas a extranjeros por \$93.009.750, no es válido considerar, como lo hace la actora, que el contrato solo es para efectos de la retención en la fuente pues la ley taxativamente estableció su pertinencia para todos los efectos tributarios dentro de los que se encuentran los impuestos descontables. Las facturas presentadas por la actora sí fueron tenidas en cuenta en la sentencia, solo que fueron inconducentes.

Finalmente, insistió en la procedencia de la sanción por inexactitud. Además, la diferencia de criterios debe versar sobre el derecho aplicable con la condición de que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos. En este caso la ley es clara y taxativa al enumerar los requisitos sin los cuales no es viable el reconocimiento de los impuestos descontables.

La **demandante** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación y agregó que la prueba aportada en segunda instancia le da la razón a la sociedad. La DIAN mediante resolución 310662007000005 del 13 de abril de 2007 modificó la liquidación de revisión practicada a la sociedad por el impuesto sobre las ventas del 4 bimestre de 2004 porque consideró que no tenía sentido rechazar el IVA descontable, cuando, como en este caso, no existe contrato solemne en operaciones con extranjeros no domiciliados ni residentes en Colombia.

*Ministerio Público* no presentó concepto de fondo.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante la Sala debe decidir si son procedentes los impuestos descontables solicitados por la actora en la declaración del impuesto sobre las ventas por el cuarto bimestre de 2003. Concretamente se debe establecer: a) si para la procedencia del descuento del IVA generado en operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia se

requiere necesariamente del contrato celebrado entre las partes y, b) si los impuestos descontables por conceptos de cuotas de afiliación y sostenimiento a clubes, alojamiento de ejecutivos, etc., constituyen costo o gasto para la actora. Finalmente, deberá determinar si procede la sanción por inexactitud.

Previamente a resolver sobre los anteriores aspectos, la Sala debe determinar si existió incongruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión.

Conforme a los artículos 703 y 711 del Estatuto Tributario, previo a la liquidación de revisión la Administración debe enviar un requerimiento especial con todos los puntos que se propone modificar y con las explicaciones en que se sustenta y la liquidación de revisión se debe contraer exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que fueron contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación. En consecuencia, el requerimiento, la ampliación y la declaración tributaria constituyen el marco dentro del cual la administración puede modificar la liquidación privada del contribuyente. Por ello, la explicación de los hechos y razones tanto del requerimiento como de la decisión, así como el principio de correspondencia, garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente.

A juicio de la Sala del análisis del planteamiento en el Requerimiento Especial y en la Liquidación de Revisión, no existe la alegada falta de correspondencia, pues, el hecho siempre se refirió al rechazo de impuestos descontables.

En efecto, en el requerimiento especial se consideró que las operaciones sobre las cuales se aplicaba la retención en la fuente por el impuesto a las ventas a los extranjeros no podían formar parte de los impuestos descontables; y en la liquidación de revisión la DIAN consideró que la contribuyente tenía razón al señalar que en la prestación de servicios por parte de no residentes o no domiciliados en el país sí procedía el descuento del IVA, sobre la base de la inversión del sujeto pasivo. Sin embargo, mantuvo el rechazo porque para la procedencia de ese impuesto descontable debía existir el contrato de prestación de servicios celebrado entre las partes, lo cual no se probó.

De acuerdo con lo anterior, para la Sala no es cierto que se haya violado el derecho de defensa y el debido proceso por la falta de correspondencia entre el requerimiento y la liquidación de revisión. Por el contrario, en la liquidación de revisión se analizó y aceptó la tesis del contribuyente expuesta en la respuesta al requerimiento especial, pero se mantuvo el rechazo por deficiencia probatoria. En consecuencia, el hecho propuesto en el requerimiento y ratificado en la liquidación de revisión no varió (la improcedencia del impuesto descontable). No prospera el cargo.

Dilucidado lo anterior, la Sala procede a resolver sobre los siguientes puntos:

**a) Procedencia del descuento del IVA generado en operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia.** Se discute si para la procedencia del IVA descontable por operaciones con extranjeros sin residencia o domicilio en el país se requiere necesariamente del contrato celebrado entre las partes.

Para el Tribunal, cuando no hay obligación de expedir factura, el documento equivalente puede ser el contrato celebrado con extranjeros sin residencia en el país, sin embargo, en este caso no se aportó. De otra parte, en las facturas, debidamente traducidas, que fueron aportadas con la demanda no consta el acuerdo de voluntades que permita equipararlas a un contrato de servicios; además, algunas corresponden a períodos distintos al que se discute.

En primer lugar, la Sala reitera las consideraciones expuestas en la sentencia de 12 de febrero de 2010[1] que decidió un caso semejante al ahora discutido con base en el análisis de argumentos similares a los planteados en este proceso:

En efecto, la Sala debía establecer si para la procedencia del IVA descontable proveniente de la retención en la fuente que practicó la actora a título de IVA por servicios adquiridos a personas o entidades no domiciliadas en Colombia eran suficientes las facturas de las operaciones realizadas con dichos proveedores.

Consideró que según el artículo 485 del Estatuto Tributario es impuesto descontable el IVA facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes. La parte que exceda ese porcentaje constituye mayor valor del costo o del gasto respectivo.

Que de acuerdo con el numeral tercero del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, quienes contraten la prestación de servicios gravados en el territorio nacional con personas o entidades sin domicilio o residencia en el país, actúan como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados. Y, según el artículo 437-1 *ibídem*, en tales casos la retención será equivalente al ciento por ciento (100%) del valor del impuesto.

Señaló que el artículo 437-2 fue reglamentado por el artículo 12 del Decreto 1165 de 1996[2], según el cual, “para efectos de lo dispuesto en el numeral 3 de la citada norma, en el contrato respectivo debe discriminarse el valor del impuesto sobre las ventas generado que será objeto de retención por parte del contratante. El contrato servirá como soporte para todos los efectos tributarios.”

Así mismo, se precisó que la discriminación del IVA en los contratos de prestación de servicios suscritos con personas sin domicilio en el país, no es un requisito *ad substantiam actus*, cuya omisión implique la pérdida del derecho al descuento, pues la ley no lo prevé así. Cosa distinta es que pueda aducirse la discriminación del IVA en el contrato, como requisito *ad probationem*, cuando la controversia verse sobre el valor que debió retenerse por la respectiva operación[3].

Por su parte, el artículo 5 (numeral 2) del Decreto 3050 de 1997 prevé que constituyen documentos equivalentes a las facturas, los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, en cuyo caso para la procedencia del IVA

descontable se debe acreditar, “adicionalmente”[4], que se ha practicado la respectiva retención en la fuente.

En el estudio de la legalidad de la norma anterior, la Sala puntualizó que la procedencia del IVA descontable exige la presentación de la factura o documento equivalente a esta, que, para el caso de operaciones con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, es el contrato. Y, por tratarse de una operación generadora de IVA, la administración tributaria requiere el documento o soporte de los hechos generadores de impuestos y la inclusión de su monto para así determinar la base gravable o de retención[5].

A su vez, el Decreto 3050 de 1997 señaló que la factura o documento equivalente debe reunir como mínimo los requisitos contemplados en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, sin perjuicio de la obligación para quien los expide, de hacerlo con el lleno de los requisitos de numeración consecutiva, preimpresión y autorización previa contemplados en las normas vigentes.

Y según el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, para la procedencia de impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requieren facturas con los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del E. T. Y señala que respecto de documentos equivalentes deben cumplirse los requisitos de los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, analizados en conjunto los artículos 485 [9], 771-2 y 5 del Decreto 3050 de 1997 y la jurisprudencia citada, la Sala concluyó que el contrato celebrado con extranjeros es una de las pruebas para la procedencia de los impuestos descontables, puesto que es el *documento equivalente* a la factura en tales operaciones y sirve de sustento para respaldar los impuestos descontables en IVA. De manera que la realidad negocial puede ser demostrada a través de otros medios probatorios que le permitan a la Administración tener certeza de la operación y su cuantía[6].

En efecto, si bien el contrato es el medio legal idóneo para probar las operaciones con proveedores de servicios extranjeros, ello no le resta valor probatorio a la factura, dado que la norma reglamentaria equiparó el contrato a aquella[7].

En conclusión, aunque el contrato determina la existencia del hecho generador de IVA (para el caso prestación de servicios), las facturas y los certificados de retención son los que prueban la retención en la fuente por dicho impuesto. Así, las operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia que originen el derecho a reclamar impuestos descontables pueden soportarse en facturas que den certeza de dichas operaciones.

De acuerdo con el criterio anterior la Sala procede al estudio de las pruebas recaudadas en el proceso.

Los servicios prestados a la actora por las sociedades extranjeras FULBRIGHT & JAWORSKI L.L.P, Con HOLLAND CONSULTANTS L.L.C. y TOTAL EXPLORATION &

PRODUCTION, se acreditan con las siguientes facturas, que están debidamente traducidas:

- 1) Con FULBRIGHT & JAWORSKI L.L.P.

<b>FACTURA</b>	<b>VALOR BASE GRAVABLE</b>	<b>IVA RETENIDO</b>
Ref. 10345364 (fl. 148, c.ppal.)	7.557.637	1.209.222.
<b>TOTAL</b>	<b>7.557.637</b>	
<b>1.209.222</b>		

- 2) Con HOLLAND CONSULTANTS L.L.C.

<b>FACTURA</b>	<b>VALOR BASE GRAVABLE</b>	<b>IVA RETENIDO</b>
Ref. 2003-13 (fl. 154, c.ppal)	16.597.620	
2.655.619		
<b>TOTAL</b>	<b>16.597.620</b>	<b>2.655.619</b>

- 3) Con TOTAL EXPLORATION & PRODUCTION

<b>FACTURA</b>	<b>VALOR BASE GRAVABLE</b>	<b>IVA RETENIDO</b>
Ref. 90021167 (fl. 158, c.ppal.)	29.471.072	4.715.372
Ref. 90021167 (fl. 158, c.ppal)	439.575.663	70.332.106
Ref. 90021167 (fl. 158, c.ppal)	28.524.970	4.520.795
Ref. 90022262 (fl. 169 c.ppal)	3.550.055	568.009
Ref. 90022264 (fl. 165 c.ppal)	8.569.546	1.371.127
Ref. 90021165 (fl. 161 c.ppal)	61.995.337	9.919.254

---

**TOTALES**

**571.686.643**

**91.426.663**

Además de que la contabilización de tales facturas no fue discutida por la DIAN, consta en el proceso su contabilización junto a la copia de las facturas mencionadas (Fls. 143, 144, 155, 159, 163 y 167 c.ppal) .

Las declaraciones de retención en la fuente de julio y agosto de 2003, visibles a folios 316 y 315 c.a., constatan que la actora liquidó, declaró y pagó el valor total retenido a no domiciliados así: 109.912.000. Esta información es corroborada por el certificado del revisor fiscal de la actora (folios 309 c.a. y 86 c.ppal.).

Así las cosas y por cuanto la DIAN no discutió la realidad de las operaciones ni la efectiva liquidación, retención, declaración y pago, ni el valor de las retenciones en la fuente, pues la partida se rechazó por la falta del contrato con los extranjeros, no se podía negar el descuento de las sumas que efectivamente fueron objeto de retención en la fuente.

Finalmente, no tiene razón el Tribunal para restar el mérito probatorio de las facturas emitidas por Fulbright & Jaworski L.L.P. y Holland Consultants L.L.C. con el argumento de que corresponden a períodos distintos al que se discute, pues el artículo 496 del Estatuto Tributario dispone:

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

En este caso, se cumple con lo dispuesto en la norma mencionada en la medida en que los impuestos descontables se contabilizaron en el periodo de su causación. En efecto, la factura de Fulbright & Jaworski L.L.P, es del 23 de junio de 2003 y se contabilizó el 9 de julio del mismo año y la factura de Holland Consultants L.L.C. es del 15 de junio de 2003 y se contabilizó el 1 de julio de ese mismo año, por lo tanto, no hay razón para rechazar el descuento solicitado en el periodo de su contabilización que fue el 4 bimestre de 2003. Prospera el cargo de apelación.

**b) Procedencia de impuestos descontables por \$8.901.211 por concepto de cuotas de afiliación y sostenimiento a clubes, alojamiento de ejecutivos, etc.**

La DIAN rechazó esta partida porque tales pagos se derivan de bienes y servicios que no tienen relación de causalidad con la actividad generadora de renta de la actora conforme al artículo 488 del Estatuto Tributario, el cual dispone:

**“Artículo 488. Sólo son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyan costo o gasto.**

“Sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.”

Por su parte, el artículo 107 del Estatuto Tributario señala que:

“Artículo 107. **Las expensas necesarias son deducibles.**

“Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

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

Ahora bien, el IVA que la actora solicita como descontable corresponde a los siguientes conceptos: afiliación y renovación de la afiliación como asociados de los Sres. Jean Marc Morandean (\$3.393.104, A. Maillard (\$706.897) y Alain Dumortier (\$3.393.104) al Club Guaymaral; cursos de cocina francesa para empleados de Tepma en el Club Los Lagartos por \$57.268 y \$59.255; cuotas de sostenimiento del Metropolitan Club por \$44.192 y \$45.040; varios por alojamiento, alimentación, bebidas y lavandería del Hotel Radisson y Sodexho Pass por comisiones a Juan Pablo Lleras por \$25.320 (folios 88 a 141 c.ppal.).

A juicio del demandante tales gastos, vistos con criterio comercial, son necesarios para la compañía además de tener relación de causalidad con la actividad productora de renta, de manera que reúnen resultan computables como costo o gasto de la empresa y, por ende, el IVA pagado por tales bienes y servicios es descontable.

Pues bien, la actividad desarrollada por TEPMA o su objeto social es la exploración y explotación de petróleo y gas natural, por lo tanto, no encuentra la Sala que tales erogaciones sean necesarias o que tengan relación de causalidad con esa actividad.

En efecto, en materia tributaria las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta. Son indispensables aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige el artículo 107 citado, lo esencial es que el gasto sea “*normalmente acostumbrado en cada actividad*”, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes<sup>[8]</sup>.

La Sala ha reiterado que la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal, de origen -efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la

expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla y que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa - efecto 9.

En este caso, los conceptos cuyo IVA descontable solicitó la actora, como cuotas de afiliación a clubes sociales, cursos de cocina francesa, alojamiento, lavandería, alimentación y bebidas de empleados y ejecutivos de la compañía, así como el pago de la comisión por medio de Sodexho Pass carecen de relación causal con la renta y no son necesarios para el desarrollo normal del objeto social (exploración y explotación de petróleo). Si bien, para otros contribuyentes esos pagos podrían ser expensas necesarias, para el caso de la actora, esa relación causal y necesidad no se da.

De otra parte, los documentos en que se soportan los impuestos descontables acreditan que los pagos cuestionados brindan comodidad y sitios de esparcimiento a sus empleados, pero que tales bienes y servicios estén destinados a las actividades propias de la compañía o que hacen parte de los insumos necesarios para la exploración y explotación del petróleo o gas natural. Tampoco se demostró que esos conceptos redundaron en beneficio de la empresa. En relación con el pago con Sodexho Pass por concepto de comisión por la expedición de tiquetes de alimentación para sus empleados, la Sala no advierte tampoco esa relación de causalidad porque no se trata un pago por concepto de alimentación sino de comisión que no es un gasto necesario en los términos que se dejó expuesto. En consecuencia, fue ajustado a derecho rechazar esos impuestos descontables conforme al artículo 488 del Estatuto Tributario. No prospera el cargo.

**c) Sanción por inexactitud.**

Advierte la Sala en primer lugar que se debe levantar la sanción por inexactitud en relación con el rechazo de IVA descontable por operaciones con extranjeros como consecuencia de que prosperó el cargo respectivo.

Y en relación con los impuestos descontables derivados de bienes y servicios que no tienen relación de causalidad con la actividad generadora de renta de la actora, se debe mantener por cuanto la contribuyente incluyó descuentos improcedentes conforme al artículo 488 del Estatuto Tributario.

En relación con esta partida no se advierte que exista una diferencia de criterios entre la Administración y la actora. El argumento de la demandante se refiere a la diferencia de criterios en cuanto a los requisitos de los impuestos descontables, es decir, en relación con el primer cargo y no en relación con la procedencia de los mismos. En consecuencia la sanción por inexactitud correspondiente a este cargo se mantendrá.

En consecuencia la Sala procede a practicar nueva liquidación del impuesto a las ventas a cargo de la actora por el 4 bimestre del año gravable 2003 la cual queda en los siguientes términos:

CONCEPTO	DECLARACIÓN	LIQUIDACIÓN	LIQUIDACIÓN C.
----------	-------------	-------------	----------------

	<b>PRIVADA</b>	<b>OFICIAL</b>	<b>DE E.</b>
IMPUESTO A CARGO POR OPERACIONES GRAVADAS	0	0	0
TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	<b>1.720.295.000</b>	<b>1.618.384.000</b>	<b>1.711.394.000</b>
SALDO A FAVOR POR EL PERIODO FISCAL	<b>1.720.295.000</b>	<b>1.618.384.000</b>	<b>1.711.394.000</b>
MAS SANCIONES*	<b>0</b>	<b>163.058.000</b>	<b>14.242.000</b>
TOTAL SALDO A FAVOR	<b>1.720.295.000</b>	<b>1.455.326.000</b>	<b>1.697.152.000</b>

\* La sanción por inexactitud corresponde al 160% de la diferencia entre el saldo a favor declarado y el liquidado que se relaciona con la partida que no se aceptó por \$8.901.000.

En este orden de ideas, se revocará la sentencia apelada y en su lugar se anularán parcialmente los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho se fijará como saldo a favor del impuesto a las ventas por el cuarto bimestre de 2003 **\$1.697.152.000.**

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

#### **FALLA**

**REVÓCASE** la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

**PRIMERO: ANÚLANSE PARCIALMENTE** la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000010 del 7 de febrero de 2005 y la Resolución 310662005000082 del 18 de noviembre de 2005 que determinaron oficialmente el impuesto sobre las ventas correspondiente al 4 bimestre de 2003 de la sociedad TEPMA.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **SE FIJA** como nuevo saldo a favor de TEPMA por el impuesto a las ventas del 4 bimestre de 2003 la suma de MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y SIETE MILLONES CIENTO CINCUENTA Y DOS MIL PESOS MONEDA LEGAL (**\$1.697.152.000M.L.**).

**TERCERO: RECONÓCESE** personería a la abogada AMPARO MERIZALDE DE MARTÍNEZ como apoderada de la DIAN.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**Presidente**

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**