



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., diez (10) de noviembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 25000-23-37-000-2015-00795-01 (25212)
Demandante META PETROLEUM CORP. SUCURSAL COLOMBIA
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas Bimestres 5º y 6º de IVA 2010. IVA Descontable.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 23 de octubre de 2019¹, en la que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, resolvió:

«**Primero: DECLARAR LA NULIDAD** de los siguientes actos administrativos:

- Las Liquidaciones Oficiales de Revisión nros:

	Acto Administrativo	Periodo	Proceso
1	312412013000108 del 7 de noviembre de 2013	1	2015-795-00
2	312412013000106 del 15 de noviembre de 2013	2	2015-794-00
3	312412013000163 del 16 de noviembre de 2013	3	2015-980-00
4	312412013000165 del 17 de noviembre de 2013	4	2015-981-00

- Las Resoluciones por medio de las cuales se resolvieron los recursos de reconsideración interpuestos contra las Liquidaciones Oficiales de Revisión, confirmándolas, nros:

	Acto Administrativo	Periodo	Proceso
1	900.342 del 6 de noviembre de 2014	1	2015-795-00
2	900.341 del 6 de noviembre de 2014	2	2015-794-00
3	900.424 del 18 de noviembre de 2014	3	2015-980-00
4	900.429 del 18 de noviembre de 2014	4	2015-981-00

Segundo: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de los siguientes actos administrativos:

- Las Liquidaciones Oficiales de Revisión nros:

	Acto Administrativo	Periodo	Proceso
5	312412014000046 del 9 de abril de 2014	5	2015-1530-00
6	312412014000047 del 8 de abril de 2014	6	2015-1526-00

Las Resoluciones por medio de las cuales se resolvieron los recursos de reconsideración interpuestos contra las Liquidaciones Oficiales de Revisión confirmándolas, nros:

	Acto Administrativo	Periodo	Proceso
5	003.669 del 5 de mayo de 2015	5	2015-1530-00
6	900.269 del 31 de marzo de 2015	6	2015-1526-00

Tercero: A título de restablecimiento del derecho se determina lo siguiente:

1. Se declaran en firme las declaraciones privadas del impuesto sobre las ventas de los bimestres 1º y 4º del año gravable 2010 presentadas por METAPETROLEUM CORP SUCURSAL COLOMBIA, y
2. Respecto a las declaraciones privadas del impuesto sobre las ventas de los bimestres 5º y 6º del año gravable 2010, **TÉNGASE** como liquidación la efectuada por la Sala en la parte motiva de esta providencia.

Primero: (sic) Sin condena en costas.

¹ Folios 1228 a 1248 cuaderno principal 5 del bimestre I de 2010, exp. 2015-00795.



Segundo: (sic) En firme el presente proveído, y hechas las anotaciones correspondientes, devuélvase los antecedentes administrativos a la oficina de origen y archívese el expediente. Por secretaría devuélvase al demandante y/o a su apoderado el remanente de lo consignado para gastos del proceso. Por secretaria devuélvase al demandante y/o a su apoderado si existiere, el remanente de lo consignado para gastos del proceso, para lo cual deberán cumplirse los requisitos contemplados en la Resolución No. 4179 del 22 de mayo de 20189 de la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial del Consejo Superior de la Judicatura.»

Previo al recuento de los antecedentes del presente debate, es pertinente puntualizar que los actos administrativos que se examinan son aquellos que subsistieron a la oferta de revocatoria parcial de la DIAN², aprobada por este Despacho por auto del 15 de diciembre de 2021³ y cumplida por la autoridad tributaria mediante Resolución Nro. 001221 del 15 de febrero de 2022⁴ en los siguientes términos:

«**ARTÍCULO PRIMERO: REVOCAR** las liquidaciones oficiales de revisión i) 312412013000108 de 7 de noviembre de 2013, que modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2010 y la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración nro. 900.342 del 6 de noviembre de 2014 dentro del expediente GO 2010 2010 000788; ii) 312412013000106 de 15 de noviembre de 2013 que modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del segundo bimestre de 2010 y la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración 900.341 del 6 de noviembre de 2014, dentro del expediente GO 2010 2010 0789; iii) 312412013000163 del 16 de diciembre de 2013, que modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre de 2010 y la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración nro. 900.424 de 18 de diciembre de 2014 dentro del expediente GO 2010 2011 000816; iv) 312412013000165 del 17 de diciembre de 2013, que modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre de 2010 y Resolución que resolvió el recurso de reconsideración nro.900.429 del 18 de diciembre de 2014, dentro del expediente IR 2010 2010 001278; presentadas por METAPETROLEUM CORP SUCURSAL COLOMBIA, NIT. 830.126.302-2, por los motivos expuestos en la parte considerativa de la presente resolución.

ARTÍCULO SEGUNDO: REVOCAR PARCIALMENTE la Liquidación Oficial de Revisión nro.312412014000046 de 9 de abril de 2014 y la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración nro. 003.669 del 5 de mayo de 2015, que modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre de 2010, en los términos contenidos en la parte considerativa de esta resolución y cuya parte resolutive quedará de la siguiente manera:

“**ARTÍCULO TERCERO: FIJAR** en la suma de CUARENTA Y NUEVE MIL TRESCIENTOS VEINTISEIS MILLONES DE PESOS M.L.CTE (\$49.326.000.000) el valor total saldo a pagar por concepto del impuesto sobre las ventas del QUINTO (5) bimestre de 2010 a cargo del contribuyente META PETROLEUM CORP SUCURSAL COLOMBIA NIT. 830.126.302-2.”

ARTÍCULO TERCERO: REVOCAR PARCIALMENTE la Liquidación Oficial de Revisión nro.312412014000047 de 8 de abril de 2014, y Resolución que resolvió el recurso de reconsideración nro. 900.269 del 31 de marzo de 2015 que modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2010; en los términos contenidos en la parte considerativa de esta resolución y cuyo artículo tercero de la parte resolutive quedará de la siguiente manera:

“**ARTÍCULO TERCERO: FIJAR** en la suma de CINCUENTA Y CINCO MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y CINCO MILLONES TRESCIENTOS CINCO MIL PESOS M.L.CTE. (\$55.695.305.000) el valor total saldo a pagar por concepto del impuesto sobre las ventas de SEXTO (6) bimestre de 2010 a cargo del contribuyente META PETROLEUM CORP SUCURSAL COLOMBIA NIT. 830.126.302-2”

(...).»

Así, aun cuando inicialmente este proceso se encontraba integrado por las demandas acumuladas interpuestas contra los bimestres I a VI del impuesto sobre las ventas del año 2010, por efecto de la revocatoria indicada, ahora la discusión se

² SAMAI, índice 15.

³ SAMAI, índice 37.

⁴ SAMAI, índice 43.



contrae al estudio de legalidad de los actos modificatorios de las declaraciones de IVA de los periodos V y VI en comento, solamente en lo que respecta al rechazo de impuestos descontables.

En esas condiciones, los antecedentes de los actos administrativos actualmente en discusión son los que pasan a exponerse.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Bimestre 5º de IVA de 2010 (expediente 2015-01530)

El 22 de noviembre de 2010, la sociedad presentó la declaración de IVA del bimestre 5º de 2010, en la que liquidó un total saldo a pagar de \$49.001.289.000.

Previa expedición de requerimiento especial, la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412014000046 del 9 de abril de 2014, que modificó la declaración tributaria en el sentido de adicionar el IVA generado por consumo de crudo en cuantía de \$2.380.761.000 y desconocer como IVA descontable la suma de \$124.889.000, además, imponer sanción por inexactitud de \$4.009.040.000.

Contra el anterior acto liquidatorio, el contribuyente interpuso recurso de reconsideración, al cual adjuntó declaración de corrección provocada del 9 de junio de 2014, en la que aceptó el rechazo de impuestos descontables por \$110.446.000 y liquidó sanción reducida, más intereses moratorios.

Mediante la Resolución Nro. 003.669 del 5 de mayo de 2015, la Administración aceptó la declaración de corrección provocada, y reiteró la adición de IVA generado por consumo de crudo y el rechazo de impuestos descontables, consecuentemente reliquidó la sanción por inexactitud a la suma de \$3.920.684.000, y en tal sentido, modificó la liquidación oficial.

Bimestre 6º de IVA de 2010 (expediente 2015-01526)

El 20 de enero de 2011, la sociedad presentó la declaración de IVA del bimestre 6º de 2010, en la que liquidó un saldo a pagar de \$55.484.653.000.

Mediante Requerimiento Especial Nro. 312382013000135 del 10 de julio de 2013, se propuso modificar la declaración tributaria en el sentido de adicionar el IVA generado por consumo de crudo en cuantía de \$4.959.332.000 y desconocer como IVA descontable por operaciones gravadas la suma de \$207.706.000 y por operaciones con régimen simplificado por \$2.946.000, además, imponer sanción por inexactitud de \$8.271.974.000.

Con la respuesta al requerimiento, el contribuyente presentó declaración de corrección provocada del 4 de septiembre de 2013, en la que aceptó el rechazo de impuestos descontables por operaciones gravadas de \$182.720.000 y por operaciones del régimen simplificado de \$2.946.000, liquidó sanción reducida e intereses moratorios.

Mediante Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412014000047 del 8 de abril de 2014, la Administración aceptó la declaración de corrección provocada, y reiteró la adición del IVA generado y el rechazo de impuestos descontables,



consecuentemente, reliquidó la sanción por inexactitud a la suma de \$8.049.175.000.

Recurrida la liquidación oficial anterior, la Administración decidió confirmarla mediante Resolución Nro. 900.269 del 31 de marzo de 2015.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

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 demandante en relación con el desconocimiento de impuestos descontables en las declaraciones de IVA de los bimestres V y VI de 2010, formuló las siguientes pretensiones⁵:

- Declaración de IVA del V bimestre de 2010

- «1. Declarar la nulidad del acto administrativo constituido por la liquidación oficial de revisión número 312412014000046 del 9 de abril de 2014, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual se modificó la declaración presentada por mi cliente por concepto del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre de 2010.»
2. Declarar la nulidad del acto administrativo constituido por la resolución número 003.669 del 5 de mayo de 2015, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión número 312412014000046, del 9 de abril de 2014, confirmando parcialmente la liquidación oficial recurrida.
3. En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos anteriormente mencionados, y a título de restablecimiento del derecho, reconocer la firmeza de la declaración de corrección del impuesto sobre las ventas que presentó mi cliente por el quinto bimestre de 2010.»

- Declaración de IVA del VI bimestre de 2010

- «1. Declarar la nulidad del acto administrativo constituido por la liquidación oficial de revisión número 312412014000047 del 8 de abril de 2014, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual se modificó la declaración presentada por mi cliente por concepto del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2010.»
4. Declarar la nulidad del acto administrativo constituido por la resolución número 900.269 del 31 de marzo de 2015, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión número 312412014000047, del 8 de abril de 2014, confirmando la liquidación oficial recurrida.
3. En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos anteriormente mencionados, y a título de restablecimiento del derecho, reconocer la firmeza de la declaración de corrección del impuesto sobre las ventas que presentó mi cliente por el sexto bimestre de 2010.»

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas vulneradas los artículos 107, 488 y 742 del Estatuto Tributario; y 264 de la Ley 223 de 1995. El

⁵ Folios 983 y 984 cuaderno principal 2, exp. 2015-01530, reforma de la demanda (Bim. V) y folios 954 y 956 cuaderno principal 2, exp. 2015-01530, reforma de la demanda (Bim. VI).



concepto de la violación se resume así⁶:

1. Declaración de IVA del 5º bimestre de 2010

1.1. Impuestos descontables

Discutió que la Administración sostiene que los impuestos descontables no cumplen los requisitos del 107 y 488 del Estatuto Tributario, con lo cual omitió valorar el sustento probatorio que demuestra que las operaciones en que se originaron son importantes en el proceso productivo.

Explicó respecto de cada erogación lo siguiente:

- **C&P Construcciones y Proyectos Ltda.:** Se trata del servicio de levantamiento del inventario, la planimetría y deterioros en las locaciones de producción, oficinas y alojamiento donde trabaja y descansa el personal al interior de Campo Rubiales. Así mismo, la actividad de diagnóstico de edificaciones Campo Rubiales para la configuración del proyecto de conservación de edificaciones, fue fundamental para el mantenimiento de los activos del campo, y para la producción de renta, dado que esta se obtiene del correcto funcionamiento del Campo, como las locaciones de trabajo y descanso del personal. Pruebas de esta expensa son: la certificación del administrador de la orden de servicio número OS5000007271, así como las facturas y órdenes de servicios prestados.
- **Key Market S.A. - Beltrán Rojas Mauricio:** Corresponde a los contratos de suministros de papelería Nros. 55-181 y 5000061221, insumo que se destina fundamentalmente a la elaboración de planos y cartografía para ejecutar los procesos globales de exploración y extracción de crudo, elaboración de informes, reportes, registros, etc., de ahí que resulta clara su vinculación directa al proceso productivo. Pruebas de esta expensa son los contratos referenciados y las facturas de ventas allegadas con la respuesta al requerimiento especial aun cuando no se comprende por qué la DIAN manifiesta que no se aportaron, también la certificación del funcionario José Darío Sánchez que da cuenta de la relación de causalidad existente entre la erogación y la actividad productora de Campo Rubiales.
- **Frío Costa S.A.:** Esta expensa se relaciona con los aires acondicionados que se utilizan en la exploración y explotación de petróleo en el Campo Rubiales para los siguientes fines: a) para confort y comodidad en los cuartos de alojamiento de los bomberos, personal que debe estar disponible permanentemente para atender emergencias en el campo; y b) para garantizar el descanso de los bomberos que se encuentran en el Campo, lo que tiene un impacto directo en la seguridad de los empleados, ya que son los bomberos quienes atienden en primer lugar cualquier emergencia que se presente. Este no es un gasto conveniente como lo pretende hacer ver la DIAN, pues la temperatura promedio del Campo es de 29 grados centígrados, por lo que no se trata de un aire acondicionado instalado en zonas de clima frío o templado donde las labores pueden desarrollarse con total normalidad con la temperatura ambiente, sino de un equipo instalado en una zona de calor, condición que puede afectar negativamente el desarrollo de las labores e

⁶ Folios 985 a 1039 cuaderno principal 2, exp. 2015-01530, reforma demanda (Bim. V) y folios 956 a 1006 cuaderno principal 2, exp. 2015-01530 reforma de la demanda (Bim. VI).



impedir el correcto descanso del personal que en el caso de los bomberos es una situación que pone en riesgo la seguridad de todos los trabajadores, las operaciones y los activos del campo. Se demuestra este gasto con la factura de venta y órdenes de compra de las operaciones, y la certificación del coordinador de atención de emergencias Rubiales.

- **Anamana Software:** Se trata de los trabajos software especializados, que se utiliza en los procesos de exploración y explotación de petróleo en el Campo Rubiales para la recolección y almacenamiento de datos e información del proceso de fiscalización de crudo en cada uno de los CPF's, pozos, laboratorios y sistemas de levantamiento artificial. Esta función es de suma importancia para el proceso productivo porque de allí se generan los reportes para los socios y entes gubernamentales con base en los cuales se liquidan las regalías y las participaciones que corresponden a los socios. No se entiende, entonces, por qué sin ningún argumento jurídico o fáctico la Administración mantuvo su posición en cuanto a que esta expensa no es necesaria. Se demuestra esta erogación con las facturas, órdenes de servicio y actas de entrega y de cumplimiento de las operaciones, así como con el certificado del líder de producción en relación con las operaciones.
- **Migtel Comunicaciones:** Corresponde al servicio de comunicación segura de voz entre las sedes de Bogotá y Campo Rubiales por medio de canales análogos y digitales, función de suma importancia para el proceso productivo, porque permite brindar los parámetros en los procesos de reporte para la operación y actividades diarias efectuadas por las diferentes áreas que operan en Campo Rubiales; de manera que es un servicio indispensable porque brinda una comunicación adecuada que permite el correcto desempeño de las labores asignadas y los mejores resultados de la actividad. Las pruebas de esta erogación son las Facturas de venta y órdenes de servicio y la certificación del líder de proyectos AIT.
- **Oracle Colombia Ltda.:** Se trata del software Cristal Ball que se utiliza para el modelamiento predictivo, simulación y optimización de pronósticos. En ese orden de ideas, la herramienta permite la estimación de reservas y petróleo original en sitio, el cálculo de factor de recobro, tasas esperadas de producción, valores netos de recuperación de inversión en operaciones, análisis de riesgo por costos, balance por intervenciones y servicios de workover, riesgo asociado a cambios en propiedades petrofísicas y geológicas, entre otros, todos ellos elementos necesarios y directamente relacionados con el proceso productivo. Se acredita este gasto con la factura de venta y orden de servicio y con la certificación del gerente de yacimientos para Campo Rubiales en relación con la utilización de dicho software, proveído por Oracle Colombia Ltda.
- **Security Business Ltda.:** Este gasto corresponde al circuito cerrado de televisión CCTV y control de acceso al pozo CPF2, necesarios para la protección de los activos fijos y el recurso humano frente a las amenazas de la delincuencia común y los grupos armados al margen de la ley. Esta función también es importante como elemento de prevención y disuasión ante actuaciones que puedan poner en riesgo la infraestructura y la continuidad del negocio. El CCTV sirve como evidencia de orden legal ante los entes de control y autoridades, permite a las áreas de producción controlar y tomar decisiones relacionadas con los procesos industriales de manera remota desde las



instalaciones de la capital del país, sin tener que desplazarse, reduciendo costos y riesgos para el recurso humano.

Además, la adquisición de tecnología de calidad en arrendamiento es una buena práctica de la industria petrolera dada la rápida obsolescencia de los activos electrónicos, las condiciones ambientales extremas y la dificultad de asumir las garantías por fallos ocasionados por condiciones ambientales. Se comprueban estas erogaciones con la factura, la orden de servicio y la hoja de entrada de servicios prestados, así como, con la certificación del líder corporativo de Security Business sobre las operaciones realizadas.

Indicó que todo lo explicado y las pruebas allegadas al plenario no fueron objeto de valoración por la Administración, lo cual es a todas luces irregular y violatorio del derecho de defensa de la demandante.

Asimismo, señaló que en el Concepto DIAN 081763 del 22 de septiembre de 2006, que la entidad demandada se niega a aplicar, en contradicción al artículo 264 de la Ley 223 de 1995, reconoce que el IVA descontable procede sobre expensas que constituyen costo o gasto, y se puedan atribuir con un criterio financiero a las operaciones gravadas o exentas de la empresa.

Y advirtió, que el valor de los descontables rechazados no es de \$24.986.000 como erróneamente lo sostiene la Administración a folio 27 de la Resolución Nro. 003669, sino tan solo de \$14.443.000.

1.2. Sanción por inexactitud

Manifestó que no hay lugar a la sanción por inexactitud, porque todas las operaciones declaradas por la actora son reales. En todo caso, se presenta una diferencia de criterio en la interpretación de la normativa aplicable.

Refirió que de ningún modo se obró en este caso con el deliberado propósito de reducir ilícitamente el impuesto sobre las ventas a cargo, ni de aumentar artificiosamente los impuestos descontables, motivo por el cual no se configuran los presupuestos para que proceda la sanción en referencia.

2. Declaración de IVA del 6º bimestre de 2010

2.1. Impuestos descontables

Igual a lo sostenido para el bimestre referenciado en precedencia, manifestó que los actos demandados en relación con el bimestre 6º de IVA de 2010, vulneran los artículos 107, 488 y 742 del Estatuto Tributario y el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, en la medida que al proceso se allegó el sustento probatorio que respalda cada una de las operaciones cuyos impuestos descontables fueron desconocidos, el cual fue ignorado por la DIAN en abierta violación del artículo 742 del Estatuto Tributario.

Sobre cada expensa señaló:

- **Consorcio Bureau Veritas - CEG:** Señaló que este gasto es indispensable para la consolidación de inventario de activos fijos en el Campo en que la demandante desarrolla su actividad. El contrato para la prestación de estos servicios se allegó con la respuesta al requerimiento especial, por eso sorprende que la DIAN afirme que no se probó la relación de estos servicios



con la actividad productora de renta de la actora, lo que está en abierto desconocimiento de las normas legales y de la doctrina vigente de la DIAN (Concepto Nro.81763 del 22 de septiembre de 2006). Además, se aportaron las facturas, órdenes de servicio, hojas de entrada y el acta de inicio de inventario, aparte que con la demanda se adjunta certificación del líder de activos fijos de la compañía sobre la efectiva realización del inventario en el campo.

- **Centro de Estudios Sociales y Arqueológicos y Culturales S.A.S.:** Este servicio consistió en la realización de prospecciones arqueológicas para dar cabal cumplimiento a la Ley 1185 de 2008 y, los Decretos 762 de 2009 y 2820 de 2010. Prospecciones que son de obligatoria realización para los proyectos que impliquen movimiento de tierras y licencia o autorización ambiental, como es el caso de la exploración y explotación de hidrocarburos, de modo que, sin su práctica, no es posible llevar a cabo la actividad económica de la Compañía. Para acreditar lo anterior, se allegó la certificación del abogado del Grupo Pacific Rubiales Energy Corp., en la que se pronunció sobre la importancia y obligatoriedad de la contratación de servicios de arqueología para las compañías operadoras de campos petroleros.
- **O&G Consultants S.A.:** Este servicio tuvo por objeto definir, implementar, asegurar y poner a funcionar la plataforma de telecomunicaciones requerida para activar el monitoreo de pozos y garantizar la integración entre los sistemas de instrumentación y control con la plataforma SCADA del Campo Rubiales. Como soporte de la erogación, se aportó la certificación del Gerente de Proyectos AIT de Pacific Rubiales Energy. Por lo tanto, se trata de una erogación necesaria para los fines del negocio y directamente relacionada con el proceso productivo, en tanto permite el monitoreo de los pozos y garantiza el correcto funcionamiento del sistema de información de gestión operacional del campo.
- **Aeroadvanced:** Este gasto corresponde a la asistencia técnica contratada para la realización del plan de implementación del sistema de seguridad operacional (SMS) para el aeródromo de Morelia, explotado y de propiedad de la demandante, de acuerdo con los lineamientos establecidos en el documento OACI 9859 y el Reglamento Aeronáutico Colombiano RAC Parte 22.

El aeródromo, como se precisa en la certificación expedida por los funcionarios Carolina Falcón y José Luis Cristancho, está ubicado en el Campo Rubiales y permite transportar con facilidad el personal y contratistas que desempeñan labores propias de la operación en el campo, toda vez que la única carretera que arriba a Campo Rubiales no está en buenas condiciones y, por esa misma razón, el trayecto Bogotá-Campo Rubiales-Bogotá, toma aproximadamente 14 horas, lo que en transporte aéreo es de 1 hora y 33 minutos. Esto aumenta la eficiencia de la actividad generadora de renta en un 91%, en tanto permite el ahorro de 170.250 horas hombres al mes. También resulta fundamental este aeródromo porque sin él, los trabajadores y los contratistas tomarían aproximadamente 7 horas en llegar a Rubiales y 7 horas en devolverse del campo a Bogotá, es decir, empeñarían un aproximado de 14 horas diarias solo en desplazamiento.

Sin esta erogación sería inviable la operación del aeródromo, con lo cual tampoco podría llevarse a cabo el proceso productivo comoquiera que los contratistas y personal que trabaja en el campo no podrían desplazarse a



realizar sus funciones ya que gastarían 14 horas diarias en desplazamiento, es decir, más de una entera jornada laboral.

- **Migtel Comunicaciones:** Se trata del servicio de comunicación de voz por medio de canales análogos y digitales contratado para ser utilizado en los procesos de exploración y explotación de petróleo, de suma importancia para el proceso productivo porque permite la comunicación segura entre las sedes de Bogotá y Campo Rubiales mediante el cual se brindan los parámetros en los procesos de reporte para la operación y actividades diarias efectuadas por las diferentes áreas que operan en Campo Rubiales.

Es innegable que este gasto, tienen relación directa e inmediata con el proceso productivo de la demandante, fundamentalmente porque permite al interior del campo las comunicaciones y la conexión con las oficinas ubicadas en otros lugares del país, permitiendo la coordinación del proceso productivo de la empresa. Para soportar esta erogación, es aportó certificación del líder de proyectos AIT.

A su vez, sostuvo que de acuerdo con el Concepto DIAN Nro. 81763 de 22 de septiembre de 2006, vigente para el periodo gravable en discusión, todos los impuestos descontables rechazados por la demandada son procedentes tratándose de gastos necesarios para la actividad generadora de renta. Tampoco, es de recibo que dicha entidad afirme, que desconoció este concepto porque no está probado que los referidos servicios se requieran directa o indirectamente en la actividad productora de renta de la compañía, puesto que en el expediente puede evidenciarse que obra prueba suficiente sobre la necesidad de cada uno de los servicios, con la explicación respectiva sobre la importancia de cada uno de estos para la actividad petrolera.

2.2. Sanción por inexactitud

Señaló que habiéndose demostrado que no le asistía razón a la DIAN para expedir los actos demandados no procede esta sanción, y en el hipotético de que procediera la liquidación del mayor valor del tributo, este es atribuible a una diferencia de criterio en la interpretación del derecho aplicable.

Refirió que de ningún modo se obró en este caso con el deliberado propósito de reducir ilícitamente el impuesto sobre las ventas a cargo, ni de aumentar artificialmente los impuestos descontables, motivo por el cual no se configuran los presupuestos para que proceda la sanción en referencia.

Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda⁷, exponiendo sobre el desconocimiento de impuestos descontables de las declaraciones de IVA de los bimestres 5^o y 6^o de 2010 lo siguiente:

Sobre el IVA bimestre 5^o del año 2010, aclaró que el rechazo de impuestos descontables corresponde a la suma de \$14.443.000, dado que con posterioridad a la liquidación oficial de revisión, la actora aceptó parcialmente el rechazo de este rubro en cuantía de \$110.446.000. Que una vez analizada la descripción de las facturas consideró que si bien, los servicios de *“levantamiento de inventarios, planimetría*

⁷ Folios 921 a 946 cuaderno principal 5 (exp. 2015-00795 al que se acumularon los procesos de todos los bimestres).



y deterioro en locaciones de producción de oficinas, alojamiento donde trabaja y descansa el personal al interior del Campo Rubiales (C&P Construcciones y Proyectos Ltda.); suministros de papelería (Key Market S.A. y Beltrán Rojas Mauricio); equipos de aire para el confort y comodidad en los cuartos de alojamiento de bomberos (Frio Costa S.A.); servicio software (Anamana Software E.U.); servicio para la comunicación de voz (Migtel Comunicaciones); utilización del software cristal ball (Oracle Colombia Limitada) y arrendamiento CCTV y control de acceso pozo guaduas PF2 (Security Business Limitada)” pueden ser útiles o benéficos para la actora, lo cierto es que no tienen relación directa con los ingresos por exportación declarados durante el 5º bimestre de 2010 o la actividad productora de renta y, no son necesarios para el desarrollo del objeto social de exploración y explotación de petróleo y gas natural, de manera que no cumplen con lo exigido en los artículos 107 y 448 del Estatuto Tributario.

Advirtió que en este caso, no se probó que los servicios descritos tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta, que hayan generado ingresos, ni que sean necesarios para el desarrollo del objeto social, por consiguiente, tampoco está demostrado que se hubieren destinado a operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas, condición exigida por el artículo 488 del Estatuto Tributario, de manera que la Administración no ha desconocido el Concepto Nro. 81763 del 22 de septiembre de 2006 invocado en la demanda.

Señaló que el actor allegó certificados, entre otros, el suscrito el 4 de junio de 2014 por el administrador del contrato con Key Market S.A., según el cual “los insumos y/o consumibles de impresión del contrato Nro. 5500000181 se facturaron con el documento COTA-1004170 del 05 de octubre de 2010 y se entregaron en la bodega Roldán para ser embalados a Campo Rubiales y ser utilizados posteriormente en las impresoras del campo entre los meses de agosto y septiembre de 2010, según remisiones adjuntas (folio 1074 del expediente 2015-01530)”. Asimismo, señaló que las 6 remisiones expedidas por Key Market, no son el documento exigido para la procedencia de impuestos descontables según el artículo 771-2 ib., puesto que este es la factura o documento equivalente que no fueron allegados en sede administrativa. Concluyó que estos documentos aportados por la actora no son pruebas idóneas, suficientes, útiles y eficaces.

Respecto a los impuestos descontables del 6º bimestre de IVA del año 2010 que se rechazaron en cuantía de \$24.986.000, explicó que observó que los gastos para la “consolidación de inventario de activos fijos (Consortio Bureau Veritas-CEG); realización de prospecciones arqueológicas, para el cumplimiento de las siguientes normas: Ley 1185 de 2008, Decretos 762 de 2009 y 2820 de 2010 (con el Centro de Estudios Sociales Arqueológicos y Culturales); definir, implementar, asegurar y poner a funcionar la plataforma de telecomunicaciones requerida para activar el monitoreo de pozos y garantizar la integración entre los sistemas de instrumentación y control con la plataforma SCADA del campo Rubiales (OYG Consultores); implementación del sistema de seguridad operacional (SMS) al aeródromo de Morelia (AEROADVANCED); y comunicaciones de voz (MIGTEL COMUNICACIONES)” son útiles y benéficos para la actividad de la actora, pero carecen de relación directa con los ingresos por exportación declarados durante el 6º bimestre de 2010 y no son necesarios para el desarrollo del objeto social, de manera que, no cumplen con lo exigido en los artículos 107 y 448 del Estatuto Tributario. Esto también evidencia que la Administración no desconoció el Concepto 81763 del 22 de septiembre de 2006 que refiere la demandante.

Discutió que para la aceptación de los impuestos descontables de los bimestres 5º y 6º de 2010, la actora pretende hacer valer unas pruebas que no fueron aportadas en sede gubernativa, sino con ocasión de la demanda, y que por tanto, la DIAN no tuvo la oportunidad de conocer ni debatirlas, aunado a que se allegaron certificaciones que no son prueba idónea para la aceptación de los impuestos



descontables, sino que basta con las facturas que fueron aportadas en algunos de los casos.

En cuanto a la sanción por inexactitud, indicó que es procedente, sin que exista causal eximente de su aplicación, porque en el caso en estudio está probado que la actora de manera voluntaria incluyó en su declaración impuestos descontables improcedentes de los cuales se derivó un menor valor a pagar. Que en este caso, no se presenta una diferencia de criterios, sino el desconocimiento del derecho aplicable. Y agregó que, para la imposición de la sanción no se requiere probar que el contribuyente actuó con intención dolosa o culposa, en tanto la infracción se tipifica por configurarse alguno de los supuestos previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Sentencia apelada

El Tribunal negó la nulidad de los actos demandados en lo referente al desconocimiento de impuestos descontables de las declaraciones de IVA de los bimestres 5º y 6º de 2010⁸, por considerar que:

En relación con la declaración de IVA del 5º bimestre de 2010, juzgó que los servicios por el levantamiento de inventario, planimetría y deterioros en las locaciones de producción, oficinas y alojamiento del personal, prestado por C&P Construcciones y Proyectos Ltda., y el suministro de aire acondicionado para el alojamiento de los bomberos del campo, contratado con Frío Costa S.A., si bien son gastos útiles, no resultan necesarios para el desarrollo de la actividad productora de renta, en tanto no intervienen directa ni directamente en la efectiva obtención de renta, razón por la cual, no proceden los impuestos descontables solicitados sobre estas erogaciones.

Situación diferente se dio con las expensas por papelería e insumos de impresora con Key Market S.A. y Beltrán Rojas Mauricio; los trabajos de software especializados para la recolección y almacenamiento de datos para el proceso de fiscalización del crudo en cada uno de los pozos, laboratorios y sistemas de levantamiento artificial, contratado con Anamana Software E.U.; los servicios de comunicación de voz mediante canales análogos y digitales prestado por Migtel Comunicaciones; el software de modelamiento predictivo cristal ball de Oracle Colombia Ltda.; y, el arrendamiento del circuito cerrado de televisión CCTV y el control de acceso al pozo Guaduas PF2, suministrado por Security Business Limitada. Eso, porque encontró demostrada su relación de causalidad con la actividad productora de renta de la demandante, ya que los mismos eran necesarios para el proceso productivo, con lo cual estaba acreditado que satisfacían los requisitos de los artículos 107 y 488 del Estatuto Tributario, resultado improcedente el rechazo de los impuestos descontables asociadas a estas expensas.

Respecto de la declaración de IVA del VI bimestre de 2010, el Tribunal consideró que no procedían impuestos descontables por los servicios contratados con el Consorcio Bureau Veritas - CEG para la consolidación del inventario de activos fijos de Campo Rubiales, y Aeroadvanced para la implementación del sistema de seguridad operacional del aeródromo Morelia ubicado en Campo Rubiales, toda vez

⁸ Folios 1228 a 1248 cuaderno principal 5 (exp. 2015-00795 al que se acumularon los procesos de todos los bimestres).



que corresponden a expensas útiles, pero no necesarias, debido a que no tienen injerencia directa en la actividad productora de renta de la actora.

En cuanto a los gastos incurridos para la realización de prospecciones arqueológicas a cargo del Centro de Estudios Sociales y Arqueológicos y Culturales S.A.S.; la implementación, aseguramiento y puesta en funcionamiento de la plataforma de telecomunicaciones requerida para el monitoreo de pozos y garantizar la integración entre los sistemas de instrumentación y control con la plataforma SCADA de Campo Rubiales prestado por O&G Consultants S.A.; y, el servicio de comunicación de voz suministrado por Migtel Comunicaciones, la primera instancia encontró que los elementos probatorios aportados al proceso evidencian la relación de causalidad de estas erogaciones con la actividad productora de renta de la demandante y su necesidad para el proceso productivo, con ello, el cumplimiento de los requisitos previstos en los artículos 107 y 488 del Estatuto Tributario, de donde resulta que era procedente el rechazo de los impuestos descontables asociados a tales expensas.

Frente a la sanción por inexactitud, consideró que debe mantenerse, por cuanto la actora declaró mayores impuestos descontables a los procedentes, lo que denota la inexactitud de los denuncios de IVA de los Bimestres 5º y 6º de 2010. No obstante, esa penalidad debe ajustarse al 100% de la diferencia resultante entre el saldo a pagar declarado y el determinado oficialmente dando aplicación al principio de favorabilidad sancionatoria.

Ordenó no condenar en costas, porque no se encuentra demostrada su causación en este proceso.

Recursos de apelación

La demandante⁹ apeló el fallo de primera instancia discutiendo que:

En relación con **la declaración de IVA del 5º bimestre de 2010**, consideró que no es procedente que el Tribunal desconociera los impuestos descontables causados en:

- El pago de los servicios prestados por **C&P Construcciones y Proyectos Ltda.** está acreditado con las facturas y órdenes de compra, además, con el certificado emitido por el administrador, en el que se señala que esta actividad permitió identificar los deterioros en esas instalaciones para su posterior corrección, conservándolas en las condiciones de seguridad necesarias para el correcto desempeño de los empleados en sus actividades productivas. Pruebas que evidencia la necesidad de esa erogación, en tanto los activos del campo son precisamente los que se utilizan en la actividad productora de renta.
- Las operaciones realizadas con **Frío Costa S.A.** redundan en el confort y comodidad de quienes tienen a su cargo la seguridad del Campo, el personal y bienes que se encuentran en él, siendo indiscutible que se debe asegurar a los bomberos un buen descanso para que esto no afecte su capacidad de respuesta ante una emergencia. Prueba de estas expensas obran en el expediente factura de venta y órdenes de compra de las operaciones, también, certificación del coordinador de atención de emergencias Rubiales.

⁹ SAMAI, índice 52, pdf. 3.



Respecto a la **declaración de IVA del 6º bimestre de 2010**, señaló que no es procedente que en la sentencia de primera instancia se desconocieran los siguientes impuestos descontables, por las siguientes razones:

- El inventario de activos fijos de Campo Rubiales, servicio para el que fue contratado **Consortio Bureau Veritas** es necesario tratándose del debido conocimiento (inventario, clasificación, análisis y valoración) de los activos directamente vinculados a la actividad productora de renta de la actora, especialmente, los operacionales ubicados en dicho campo. Lo cual se demostró con el contrato de prestación de servicios. De ahí que, sorprende que el a quo haya dado la razón a la Administración, incluso en abierto desconocimiento de las normas legales y del Concepto DIAN Nro. 81763 del 22 de septiembre de 2006.
- El correcto funcionamiento del aeródromo Morelia ubicado en Campo Rubiales a cargo de **Aeroadvanced**, tiene incidencia directa en la actividad productora de renta de la demandante porque dota de eficiencia el proceso de transporte de personal en un 91% permitiendo el ahorro de 170.250 horas hombre al mes; y porque, fundamentalmente, sin él, los trabajadores del Campo y los contratistas no podrían desempeñar sus funciones en el Campo. Por eso no es comprensible que el Tribunal, en su sentencia, reconozca que esta erogación permite garantizar agilidad en el transporte del personal y contratistas al Campo, pero a renglón seguido, concluya que es un gasto conveniente pero no necesario.

Con fundamento en lo anterior, señaló como improcedente la sanción por inexactitud, toda vez que no había lugar al desconocimiento de los impuestos descontables, y en el hipotético caso de que lo fuera, se presentaría una diferencia de criterios en el derecho aplicable en la medida que los impuestos descontables solicitados provienen de operaciones efectivamente realizadas.

Sin perjuicio de la improcedencia de la sanción por inexactitud, se advierte que el Tribunal erró en la liquidación de esta sanción para el bimestre 5º de IVA de 2010, pues en lugar de tomar el valor de impuestos descontables de la declaración de corrección (\$18.253.563.000) validada por la DIAN, tomó el de la liquidación privada inicial (\$18.364.009.000), arrojando una diferencia mayor de saldo a pagar y una mayor sanción por inexactitud a la que procedería legalmente.

La demandada¹⁰ se opuso a la liquidación realizada por el Tribunal en relación con el impuesto sobre las ventas del 5º bimestre de 2010, pues en su cálculo erró al tomar la declaración inicial de dicho tributo, en lugar de la declaración de corrección provocada (validada en la resolución de reconsideración) en la que la actora aceptó el rechazo de impuestos descontables en cuantía de \$110.446.000, por lo que discusión se mantuvo únicamente en la suma de \$14.433.000. Error que llevó al reconocimiento de mayores impuestos descontables por valor de \$21.056.000, y afecta el cálculo de la sanción por inexactitud, que se ve disminuida de manera injustificada.

En cuanto a la aceptación las expensas realizada por el Tribunal, insistió en que la demandante no probó que los servicios adquiridos en los bimestres 5º y 6º de IVA del año 2010, tenían relación de causalidad con su actividad productora de renta, que los mismos fueron necesarios para el desarrollo de su objeto social de

¹⁰ SAMAI, índice 52, pdf. 2.



explotación y exploración de petróleo y gas natural, o que generaron ingresos, por ende, no demostró que esas adquisiciones estaban destinadas a operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas, condición exigida por el artículo 488 del Estatuto Tributario.

Agregó que, si bien esas erogaciones se enmarcan en aquellas útiles, convenientes o de beneficio para la empresa, no son obligatorias o no tiene nexo causal con los ingresos por exportaciones o la actividad productora de renta, por lo que, con mayor razón no está acreditado que se destinaron a actividades gravadas o exentas del impuesto sobre las ventas.

Alegatos de conclusión

La **demandante** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación¹¹.

La **demandada** insistió en lo argumentado en su apelación¹².

Concepto del Ministerio Público

El Procurador delegado ante esta Corporación¹³, conceptúo a favor de que se revoque la sentencia de primera instancia para que en su lugar se declare la nulidad de los actos demandados en consideración a que la operación realizada con C&P Construcciones y Proyectos Ltda., correspondiente al 5º bimestre de IVA de 2010, cumple con el requisito de asociación en la actividad productora de renta, en tanto su finalidad es la preservación del activo como unidad de producción, y además propende por el mejoramiento del entorno de la actividad laboral, con ello a preservar la productividad de empresa. Igualmente, el mantenimiento y reparación de los equipos de aire acondicionado contratado con Frío Costa S.A., requeridos en las instalaciones donde se explora y explota el petróleo es necesario en la medida que mejora las condiciones donde la demandante desarrolla su objeto social.

Se presenta igual situación con los impuestos descontables rechazados para el 6º bimestre de IVA de 2010, contratados con el consorcio Bureau Veritas relacionado con la elaboración de un inventario de activos fijos, actividad requerida para el funcionamiento de la empresa, y más concretamente para cumplir con sus deberes como comerciante, como lo es, el de llevar su contabilidad; y, con Aeroadvanced el cual permite el transporte de empleados y contratistas al campo petrolero en un tiempo menor al trayecto vía terrestre, lo que incrementa la productividad de la empresa, con esto, la actividad generadora de renta, aunado a que en la actividad petrolera, la atención oportuna y los turnos del personal demandan un transporte de los trabajadores eficiente, entonces, de no existir esta manera de traslado aéreo, la operación de la compañía se tornaría demorada y expuesta a los imprevistos del transporte terrestre. En su criterio esas erogaciones dan derecho al descuento discutido.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se deciden los cargos de apelación formulados por las partes demandante y demandada contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas. En tal sentido, corresponde a

¹¹ SAMAI, índice 53.

¹² SAMAI, índice 54.

¹³ SAMAI, índice 55.



la Sala establecer la legalidad de los actos demandados respecto de si procedía el desconocimiento de impuestos descontables de las declaraciones de IVA de los Bimestres 5º y 6º de 2010, por consiguiente, si hay lugar a imponer sanción por inexactitud. Ninguna de las partes recurrió la decisión del Tribunal de no condenar en costas.

1. Cuestión previa

La Sala debe pronunciarse sobre el impedimento para conocer del proceso manifestado por la Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto¹⁴, con fundamento en el ordinal 2º del artículo 141 del Código General del Proceso¹⁵. Para la Sala, el impedimento es procedente porque conoció el proceso en la primera instancia¹⁶.

Con todo, existe *quorum* para decidir, razón por la cual, la Sala se pronunciará sobre el litigio planteado por las partes.

2. Impuestos descontables

Se pone de presente que inicialmente la Administración desconoció impuestos descontables por operaciones gravadas en el bimestre 5º del año 2010 por \$124.889.000 y en el bimestre 6º de 2010 por \$207.706.000. Glosas a las que se allanó parcialmente el contribuyente mediante declaraciones de corrección provocadas (5º bimestre en \$110.446.000, y 6º bimestre en \$182.720.000), aceptadas por la DIAN. Por lo anterior, la discusión que plantea el demandante, se circunscribe al rechazo de impuestos descontables del 5º bimestre de 2010 en la suma de \$14.443.000 y del 6º bimestre de 2010 por \$24.986.000.

Valores que según los actos demandados corresponden a los impuestos descontables originados, en el bimestre 5º¹⁷ por: “el levantamiento de inventario, la planimetría y deterioros en las locaciones de producción, oficinas y alojamiento donde trabaja y descansa el personal al interior de (sic) Capo Rubiales (C&P Construcciones y Proyectos Ltda); suministros de papelería (Key Market S.A. y Beltrán Rojas Mauricio); equipos de aire para confort y comodidad en los cuartos de alojamiento de los bomberos (Frio Costa S.A.); servicio de trabajo de software (Anamana Software EU); servicio para comunicación de voz (Migtel Comunicaciones); utilización de software cristal ball (Oracle Colombia Limitada) y arrendamiento CCTV y el control de acceso pozo guaduas PF2 (Scurity Business Ltda.)”; y en el bimestre 6º en¹⁸: “la prestación de servicios profesionales de consolidación de inventario de activos fijos (Consortio Bureau Veritas-CEG); realización de prospecciones arqueológicas para dar cabal cumplimiento a las siguientes normas: Ley 1185 de 2008, Decreto 762 de 2009 y Decreto 2820 de 2010 (Centro de Estudios Sociales Arqueológicos y Culturales S.A.S.); definir, implementar, asegurar y poner a funcionar la plataforma de telecomunicaciones requerida para activar el monitorio de pozos y garantizar la integración entre los sistemas de instrumentación y control con la plataforma SCADA del campo Rubiales (OYG Consultores); implementación del sistema de seguridad operacional (SMS); el aeródromo de Morelia (Aeroadvanced); y comunicación de voz (Migtel Comunicaciones)”, todos los cuales fueron desconocidos porque no cumplían con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, porque si bien pueden ser “útiles o benéficos” no tienen relación directa con los ingresos por exportaciones, ni son necesarios para el desarrollo del objeto social de la sociedad, y por tanto, no estaban destinados a operaciones gravadas como lo determina el artículo 488 del Estatuto Tributario.

¹⁴ SAMAI, índice 57.

¹⁵ Código General del Proceso. “Artículo 141. (...)

2. Haber conocido del proceso o realizado cualquier actuación en instancia anterior, el juez, su cónyuge, compañero permanente o algunos de sus parientes indicados en el numeral precedente”.

¹⁶ Folios 883 y 884 cuaderno principal 1 (exp. 2015-01526 Bimestre V de IVA 2010).

¹⁷ Folio 90 vto cuaderno principal 1, liquidación oficial (exp. 2015-01526 Bimestre V de IVA 2010).

¹⁸ Folio 93 cuaderno principal 1, liquidación oficial (exp. 2015-01530 Bimestre VI de IVA de 2010).



El Tribunal consideró ajustado a derecho el rechazo de los impuestos descontables derivados de las operaciones realizadas con C&P Construcciones y Proyectos Ltda., Frio Costa S.A., Consorcio Bureau Veritas -CEG, y Aeroadvanced; y le dio la razón al demandante, aceptando los originados en las demás erogaciones. Frente a lo cual, presentaron recursos de apelación ambas partes, la actora discutió la procedencia de los impuestos descontables por ser necesarios y tener relación con su actividad de explotación y exploración de petróleo en el Campo Rubiales, mientras que la demandada insistió en el incumplimiento de los requisitos del artículo 107 y 488 del Estatuto Tributario.

Al respecto, la Sala advierte que el presente análisis se enmarcará en los precisos cuestionamientos en que sustentó la DIAN la glosa. Así, debe tenerse en cuenta que el motivo del rechazo se concreta en que los gastos carecen de relación directa con los ingresos de exportación y no son necesarios para el desarrollo de su objeto social que se circunscribe a la exploración y explotación de petróleo y gas natural¹⁹, lo cual no cumple los criterios del artículo 107 del Estatuto Tributario, y a partir de esto, igualmente, concluyó la DIAN el incumplimiento del artículo 488 ibidem, sin que hubiere mediado un análisis sobre el alcance de la exigencia de la destinación del bien o servicio a la operación gravada. Por lo que la Sala no efectuará ningún análisis adicional sobre este particular.

Desde esta perspectiva, se realizará el estudio de las pruebas relevantes recaudadas en el expediente:

- (I) Certificado de existencia y representación de Meta Petroleum Corp. Sucursal Colombia²⁰, en el que consta como objeto social de esta compañía:

«Los negocios y las actividades que la sucursal llevará a cabo en Colombia serán los negocios y actividades de exploración, explotación, desarrollo, importación, exportación, comercialización, distribución mayorista o minorista a través de estaciones de servicio automotriz, de aviación, marítima o fluvial, almacenamiento, consumo, refinación, manejo, transporte y demás actividades conexas, de hidrocarburos incluyendo pero sin limitarse a petróleo, gas y combustibles líquidos derivados del petróleo. (...)»

- (II) Facturas y certificaciones del personal a cargo de los servicios para el 5º bimestre 2010:

C&P Construcciones y Proyectos Ltda.
<ul style="list-style-type: none">Factura Nro. 0138 del 21 de septiembre de 2010. Concepto: «LEVANTAR Y LISTAR DETERIORO FÍSICO EDIFICIO SERVICIO GENERAL»²¹.Certificación del Coordinador Administrativo con la siguiente explicación²²: <i>«(...) en mi condición de Administrador de la Orden de servicio No. OS5000007271, certifico que los servicios recibidos por la firma CONSTRUCCIONES Y PROYECTOS LTDA, se utilizaron directamente en CAMPO RUBIALES, para los siguientes fines:</i><ul style="list-style-type: none"><i>- levantamiento del inventario, planimetría y deterioros en las locaciones de producción, oficinas y alojamiento donde trabaja y descansa el personal al interior de Campo Rubiales.</i><i>Esta actividad permitió identificar los deterioros en las instalaciones productivas y de alojamiento del personal en campo para su posterior corrección, conservando condiciones de seguridad necesarias para el correcto desempeño de los empleados en sus actividades productivas».</i>
Frio Costa S.A.

¹⁹ Folios 92, 94 vto, 107 vto, 108, 109 vto, 1278 cp.

²⁰ Folios 28 a 36 cuaderno de antecedentes 2 (exp. 2015-01530).

²¹ Folio 619 cuaderno principal 2 (exp. 2015-01530)

²² Folio 884 cuaderno antecedentes 6 (exp. 2015-01530)



<ul style="list-style-type: none">Factura Nro. FC 000005304 del 7 de septiembre de 2010. Concepto: «AIRE MINISPLIT DE 12000BTU Y 18000BTU MARCA YORK, SEGÚN ORDEN NO. 5000006182»²³Certificación del mismo Coordinador²⁴: <i>«(...) en mi condición de Coordinador de atención de emergencias, certifico que los equipos aire mini Split de 12.000 y 18.000 btu marca York, se utiliza en los procesos de exploración y explotación de petróleo, en el marco del Campo Rubiales, para los siguientes fines:</i> <i>a) De confort y comodidad en los cuartos de alojamiento de los bomberos de campo: Esta función es de suma importancia para el proceso productivo porque es el personal que se encuentra disponible las 24 horas para atender emergencias en campo.</i> <i>b) Al mantener la comodidad de los bomberos ya que deben descansar en turnos en el día y en la noche garantizamos su descanso y en caso de presentarse una emergencia se encuentren totalmente descansados para afrontarla. Esta es una función importante para la seguridad de los empleados que laboran en el Campo porque son las personas quedan la primera respuesta ante una emergencia.»</i>
Key Market S.A.
<ul style="list-style-type: none">Factura Nro. COTA-1004170 del 5 de octubre de 2010 con la descripción de varios elementos para impresoras²⁵.Certificación emitida por el administrador de contratos AIT de la actora²⁶: «Las actividades de la firma KEY MARKET, estuvieron enfocadas en suministrar los insumos de impresoras (Tóner) para campo Rubiales, insumos indispensables para soportar la operación documental necesaria para las actividades diarias del personal.»
Beltrán Rojas Mauricio
<ul style="list-style-type: none">Factura Nro. 1076 del 21 de septiembre de 2010 con la descripción: «servicio de papelería y fotocopiado en general»²⁷, expedida por Beltrán Rojas Mauricio.
Anamana Software
<ul style="list-style-type: none">Factura Nro. 0032 del 6 de septiembre de 2010. Concepto: <i>«PRODUCCIÓN</i> <i>1 Migración de datos operacionales de Batería 2 a base de datos operacional, 2 Reporte gráfico Excel para analizar troncales.3 Creación de base de datos para seguimiento de personal operativo CPF.4 Trabajos varios.</i> <i>OPTIMIZACIÓN</i> <i>1 Modificación del archivo Corte de Agua, para adjuntar el BSW de tres Archivos distintos., 2 Trabajos varios,.</i> <i>LABORATORIO</i> <i>1Se hace migración de forma automática para los fluidos a la base de datos del Laboratorio. 2 Trabajos varios.</i> <i>ARTIFICIAL LIF</i> <i>1 Implementación de Run Life Efectivo.2 Trabajos varios.»</i>²⁸Certificación de la líder de producción de la actora del 23 de agosto de 2013²⁹, en la que hace constar que el servicio de trabajos software especializados, se utiliza en los procesos de exploración y explotación de petróleo, en el Campo Rubiales, con el fin de: «Recolección y almacenamiento de datos e información del proceso de Fiscalización de Crudo en cada una de los CPF's, pozos, laboratorios, sistemas de levantamiento artificial. Esta función es de suma importancia para el proceso productivo porque de allí se generan los reportes para los socios y entes gubernamentales, con los cuales se liquidan Regalías y participaciones a los socios.»
Migtel Comunicaciones

²³ Folio 649 reverso cuaderno principal 2 (exp. 2015-01530)

²⁴ Folio 912 cuaderno antecedentes 6 (exp. 2015-01530)

²⁵ Folio 638 cuaderno principal 2 (exp. 2015-01530)

²⁶ Folio 647 cuaderno principal 2 (exp. 2015-01530)

²⁷ Folio 890 cuaderno antecedentes 6 (exp. 2015-01530)

²⁸ Folio 917 cuaderno antecedentes 6 (exp. 2015-01530)

²⁹ Folio 916 cuaderno antecedentes 6 (exp. 2015-01530)



<ul style="list-style-type: none">Facturas Nros. 1040, 1041 y 1042 del 2 de septiembre de 2010 y, 1052 y 1053 del 15 de octubre de 2010³⁰, por concepto de servicio mantenimiento de planta telefónica.Certificado del líder de proyectos AIT de la actora³¹, en el que indica que el servicio se utiliza en los procesos de exploración y explotación de petróleo, con los siguientes fines:<ul style="list-style-type: none">a) <i>Comunicación de voz entre las sedes de Bogotá y Campo Rubiales por medio de canales análogos y digitales: Esta función es de suma importancia para el proceso productivo, porque permite brindar los parámetros en los procesos de reporte para la operación y actividades diarias efectuadas por las diferentes áreas que operan en Campo Rubiales.</i>b) <i>Comunicación segura: Esta es una función importante para la seguridad de los empleados que laboran en el Campo, porque facilita la comunicación del personal de campo con la oficina y sus familias de manera clara, segura y precisa.»</i>
Oracle Colombia Ltda.
<ul style="list-style-type: none">Factura Nro. 32212 del 21 de septiembre de 2010 con la descripción «<i>Software Update License & Support</i>»³².Certificado emitido por el Gerente de Yacimientos de Campo Rubiales³³ en el que explica: «<i>En mi condición de Gerente de yacimientos para Campo Rubiales, informo que actualmente usamos el software CrisallBall (CB). CB una aplicación soportada en la plataforma Excel, es ampliamente usada en la industria petrolera para modelamiento predictivo, simulación y optimización de pronósticos. Utilizando herramientas probabilísticas y de incertidumbre a través de distribuciones que se ejecutan bajo el modelo de Monte Carlo se pueden generar escenarios y sensibilidades con límites específicos. Teniendo en cuenta esta versatilidad, la herramienta permite: estimación de reservas y Petróleo original en Sitio, cálculo de factor de recobro, tasas esperadas de producción, valores netos de recuperación de inversión en operaciones, análisis de riesgo por costos, balance por intervenciones y servicios de workover, riesgo asociado a cambios en propiedades petrofísicas y geológicas, entre otros.»</i>
Security Business
<ul style="list-style-type: none">Factura Nro. 5150 del 10 de septiembre de 2010. Concepto: «<i>SUMINISTRO DE EQUIPOS Y/O SERVICIOS. SERVICIO DE ARRENDAMIENTO CORRESPONDIENTE AL MES DE AGOSTO DE 2010, GUADUAS</i>»³⁴Certificación emitida por el líder corporativo de la demandante³⁵:<ul style="list-style-type: none">«<i>(...) en mi condición de Líder Corporativo, certifico que durante el año 2010 se prestó el Servicio de ARRENDAMIENTO CCTV Y CONTROL DE ACCESO POZO GUADUAS PF2 a META PETROLEUM CORP, (sic) son utilizados en los procesos de exploración y explotación de petróleo, en la facilidad de producción denominada CPF2 ubicada en campo guaduas, para los siguientes fines:</i>a) <i>El CCTV contribuye a la protección de los activos físicos como el recurso humano frente a las amenazas de la delincuencia común y grupos armados al margen de la ley.</i>b) <i>Esta es una función importante como elemento de prevención y disuasión ante actuaciones que puedan poner en riesgo la infraestructura y la continuidad del negocio.</i>c) <i>El CCTV Sirve como evidencia de orden legal ante los entes de control y autoridades.</i>d) <i>Permite a las áreas de producción controlar y tomar decisiones relacionadas con los procesos industriales de manera remota, es decir desde Bogotá ver lo que pasa en las locaciones de Guaduas PF2 sin tener que desplazarse, reduciendo tanto costos como riesgos para el recurso humano.</i>e) <i>La adquisición de tecnología en calidad de renta es una buena práctica de la industria petrolera en razón de la rápida obsolescencia de los activos electrónicos, las condiciones ambientales extremas y la dificultad de asumir las garantías por fallos ocasionados por condiciones ambientales, por esto la industria toma en arrendamiento tecnología incluyendo el servicio de soporte técnico y la garantía de los equipos.</i>

³⁰ Folios 929 a 938 cuaderno antecedentes 6 (exp. 2015-01530)

³¹ Folio 924 cuaderno antecedentes 6 (exp. 2015-01530)

³² Folio 940 cuaderno antecedentes 6 (exp. 2015-01530)

³³ Folio 939 cuaderno antecedentes 6 (exp. 2015-01530)

³⁴ Folio 943 cuaderno antecedentes 6 (exp. 2015-01530)

³⁵ Folio 942 cuaderno antecedentes 6 (exp. 2015-01530)



- f) Como referencia me permito citar compañías que tienen las mismas prácticas como Ecopetrol, British Petroleum, Lukoil, Oleoducto de los llanos Orientales entre otros.
- g) El ejercicio de contratar servicios de tecnología para la seguridad a las instalaciones petroleras permite encontrar los soportes económicos en la exploración y producción de petróleos y sus derivados el cual es la esencia del negocio de la compañía más no la adquisición de activos que restan recursos económicos a la operación.»

(III) Facturas y certificaciones del personal a cargo de los servicios para el 6º bimestre 2010:

Consortio Bureau Veritas CEG
<ul style="list-style-type: none">Facturas Nros. 0003 del 01 de diciembre de 2010³⁶ y 0007 del 03 de diciembre de 2010³⁷ con la descripción «CONTRATO DE 5400000264 “SERVICIOS DE CONSOLIDACIÓN DE INVENTARIOS DE ACTIVOS FIJOS».Certificación emitida por el líder de activos fijos de la demandante³⁸ en el que se indica: <i>«(...) en mi calidad de líder de activos fijos de META PETROLEUM CORP, me permito informar que la sociedad CONSORCIO BUREAU VERITAS-CEG prestó servicios durante el periodo Noviembre y Diciembre del año 2010 correspondiente al contrato 5400000264 el cual tenía por objeto el servicio de inventariar, analizar, clasificar, marcar, valorar y conciliar los activos fijos administrativos y de la operación de META PETROLEUM CORP. SUCURSAL COLOMBIA ubicados en el campo Rubiales Municipio de Puerto Gaitán Meta.</i> <i>Adjunto contrato de prestación de servicios y copia de la factura de venta contabilizada en el bimestre noviembre diciembre de 2010 y acta de finalización del inventario, marcación, conciliación y valoración de los activos fijos.»</i>
Centro de Estudios Sociales, Arqueológicos y Culturales S.A.S.
<ul style="list-style-type: none">Factura Nro. AQ0045 del 26 de noviembre de 2010³⁹ por la «Elaboración componente arqueológico. Líneas de vertimiento Río Tivallá y Río Planas».Certificación emitida por el abogado corporativo HSEQ/CSR de Pacific Rubiales Energy Corp.⁴⁰ en el que precisa: <i>«(...) en mi calidad de Abogado Corporativo HSEQ/CSR de PACIFIC RUBIALES ENERGY CORP. certifico que las compañías operadoras en Colombia tienen la obligación de contratar servicios de arqueología, lo anterior para dar cumplimiento a lo establecido en las siguientes normas:</i> Ley 1185 de 2008: El artículo 7 numeral 1,4 de la mencionada ley establece que los proyectos que requieran licencia ambiental, registros o autorizaciones equivalentes ante la autoridad ambiental, como requisito previo a su otorgamiento deben elaborar un Programa de Arqueología Preventiva y presentar al ICAHN un Plan de Manejo Arqueológico, el cual debe ser aprobado por éste como requisito indispensable para el inicio de la obra. Decreto 763 de 2009: El artículo 57 del mencionado Decreto establece cuales son lo (sic) sitios de intervención sobre el patrimonio arqueológico y establece la obligación de tener un programa de arqueología preventiva y los correspondientes Planes de Manejo Arqueológico. Decreto 2041 de 2014 y el Decreto 1076 de 2015: Estos decretos exigen como requisito para la solicitud de licencias ambientales, la presentación de la copia de radicación ante el Instituto de Arqueología e Historia Nacional, del Programa de Arqueología Preventiva. <i>Como se puede apreciar, las compañías operadoras tienen la obligación de contratar empresas que presten servicios de arqueología con el objetivo de cumplir con todos los requisitos para solicitar licencias ambientales. Este servicio también debe prestarse para verificar el cumplimiento a los Planes de Arqueología Preventiva y los Planes de Manejo Arqueológico aprobados por la autoridad competente.»</i>
Aeroadvanced

³⁶ Folio 595 cuaderno principal 2 (exp. 2015-01526)

³⁷ Folio 601 cuaderno principal 2 (exp. 2015-01526)

³⁸ Folio 635 a 634 cuaderno principal 2 (exp. 2015-01526)

³⁹ Folio 638 cuaderno principal 2 (exp. 2015-01526)

⁴⁰ Folio 644 cuaderno principal 2 (exp. 2015-01526)



- Factura Nro. 0032 del 5 de noviembre de 2010⁴¹ por la «IMPLEMENTACIÓN DE SMS AERÓDROMO MORELIA».
- Certificación emitida por la funcionaria de Meta Petroleum Corp. Sucursal Colombia, Carolina Falcón⁴², con la siguiente descripción del servicio:

«(...) en mi condición de funcionaria de Meta Petroleum Corp., certifico que la asistencia técnica contratada con Aeroadvanced se ejecutó con el fin de realizar el plan de implementación del sistema de gestión de seguridad operacional (SMS) al aeródromo de Morelia explotado y de propiedad de Meta Petroleum, bajo los lineamientos establecidos en el Documento OACI 9859 y el Reglamento Aeronáutico Colombiano RAC Parte 22.

Esta exigencia por parte de la autoridad aeronáutica busca propender por la seguridad aérea y disminuir los índices de accidentabilidad.»

Se anexó a ese certificado la siguiente explicación:

«La presente con el fin de detallar la utilidad de contar con el aeródromo de Morelia el cual soporta la operación aérea de Campo Rubiales transportando al personal de la compañía y a contratistas autorizados quienes desempeñan las labores propias de la operación del campo.

Teniendo en cuenta las condiciones de la vía en el trayecto Bogotá-Morelia-Bogotá y el flujo de pasajeros promedio movilizados mensualmente en el aeródromo de Morelia, se presenta el siguiente análisis:

Transporte terrestre	
Cantidad promedio de pasajeros mensual en el trayecto Bogotá-Campo Rubiales-Bogotá	13.438
Duración del trayecto Bogotá-Campo Rubiales-Bogotá (horas/trayecto)	14
Horas hombre mensuales (horas/mes)	188.132

Transporte aéreo	
Cantidad promedio de pasajeros mensual en el trayecto Bogotá-Campo Rubiales-Bogotá	13.438
Duración del trayecto Bogotá-Campo Rubiales-Bogotá (horas/trayecto)	1,33
Horas hombre mensuales (horas/mes)	17.873

Análisis	
Horas-hombre ahorradas (horas/mes)	170.259
Aumento en eficiencia	91%

Adicional al aumento en la eficiencia hora-hombre, es indispensable contar con este aeródromo para que además de los vuelos regulares, se soporte la realización de vuelos ambulancia y de requerimientos operacionales de emergencia que implican la salud e inclusive la vida de un empleado, así como pérdidas económicas de alta importancia; las cuales implican la necesidad de contar con una reacción en el menor tiempo posible. Lo anterior teniendo en cuenta que el municipio más cercano a campo Rubiales es Puerto Gaitán estando a un promedio de 7 horas por las condiciones de la vía, la cual (sic) una carretera departamental de categoría 3 (Sin pavimentar).»

O&G Consultants S.A.

- Facturas Nros. 0079 y 0080 del 10 de noviembre de 2010, 0083 del 1º de diciembre de 2010, 0084 del 6 de diciembre de 2010, y 0093 del 16 de diciembre de 2010⁴³, por concepto de honorarios de asesoría técnica especializada y automatización contratado con O&G Consultants S.A.
- Certificación del Gerente de Arquitectura, Tecnología y Automatización de Pacific Rubiales Energy Corp.⁴⁴ en la que este explica: «Las actividades de la firma O&G Consultants estuvieron enfocadas en definir, implementar, asegurar y poner a funcionar la infraestructura de telecomunicaciones necesaria para integrar los datos capturados en las diferentes facilidades de producción tales como pozos y clústeres con los sistemas de supervisión y control tipo SCADA. La integración de ésta información permitió más adelante consolidar información de pozos con información de procesos de planta y configurar de forma eficiente los

⁴¹ Folio 645 cuaderno principal 2 (exp. 2015-01526)

⁴² Folios 648 y 649 cuaderno principal 2 (exp. 2015-01526)

⁴³ Folios 650 a 677 cuaderno principal 2 (exp. 2015-01526)

⁴⁴ Folio 678 cuaderno principal 2 (exp. 2015-01526)



actuales sistemas de información que actualmente soportan las diferentes organizaciones que desarrollan sus actividades en Campo.»

Migtel Comunicaciones

- Facturas Nros. 1073, 1074, 1075, 1076, 1077 del 17 de noviembre de 2010, 1103 del 16 de diciembre de 2010 y, 1106 y 1107 del 21 de diciembre de 2010⁴⁵, por concepto de servicio de telefonía y mantenimiento.
- Certificación del Gerente de Arquitectura, Tecnología y Automatización de Pacific Rubiales Energy Corp.⁴⁶ en la que esta persona precisa: «Las actividades de la firma MIGTEL Comunicaciones estuvieron enfocadas en implementar, soportar y mantener operativos los sistemas de telecomunicaciones y cableado estructurado en las diferentes locaciones del Campo Rubiales tales como oficinas y casas campamento Arrayanes, bodega de almacenamiento de materiales, pista aérea Morelia y otros campamentos dentro del campo. Estas actividades permitieron asegurar una apropiada comunicación entre las personas involucradas en la operación del campo, así como asegurar un apropiado acceso a las diferentes aplicaciones (software) requeridas para desarrollar sus actividades operativas.»

Todos los documentos antes descritos llevan a la Sala a concluir:

- i) La actora en el marco de su objeto social ejecuta las labores de exploración, explotación, desarrollo, importación, exportación, comercialización, distribución, almacenamiento, consumo, refinación, manejo, transporte y demás actividades conexas de hidrocarburos, de manera que observadas las facturas de los bienes y/o servicios aportadas por la demandante, estas sustentan la incursión de los citados gastos con destino a Campo Rubiales, activo a partir del cual, desarrolla la actora las actividades de exploración, explotación y exportación de petróleo y gas natural.

Los certificados de los líderes a cargo de cada prestación de servicios o de suministro de bienes, ilustran eficazmente la funcionalidad que cada uno de estos tenía en la operatividad de la demandante, respecto de lo cual, no formuló la Administración cuestionamiento alguno.

- ii) Ahora bien, en cuanto a los impuestos descontables rechazados por el Tribunal, encuentra la Sala, que el levantamiento de inventario y diagnóstico del deterioro de las edificaciones de Campo Rubiales para la configuración del proyecto de conservación de tales bienes contratado con C&P Construcciones y Proyectos Ltda., configuran expensas indispensables para conservar en óptimas condiciones el activo fuente de los recursos de la demandante, pues un campo petrolero es toda una unidad operativa no solo el pozo de extracción, ello involucra como en cualquier empresa, los lugares en los que técnicos, profesionales, administrativos, operarios y demás personal ejercen sus funciones. Súmese a esto que, el contribuyente debe mantener ese activo en las mejores condiciones que permitan el desarrollo eficiente de la explotación de crudo, siendo un valor agregado el hecho que un tercero diagnostique los deterioros de los activos de la compañía. En tal medida para la Sala resulta improcedente el rechazo efectuado por la DIAN por este concepto.

En lo atinente a la adquisición del aire acondicionado, la Sala no comparte la decisión de la DIAN y del Tribunal, de desconocer el impuesto descontable asociado a este gasto, pues como se explicó en la sentencia de unificación de la Sección del 26 de noviembre de 2020, (exp. 21329, CP. Julio Roberto Piza), la necesidad de una expensa está determinada por el hecho de que es

⁴⁵ Folios 679 a 6702 cuaderno principal 2 (exp. 2015-01526)

⁴⁶ Folio 707 cuaderno principal 2 (exp. 2015-01526)



razonable en una situación de mercado y permita desarrollar o mejorar la actividad generadora de renta, lo que se cumple en este caso, porque el empleador está obligado a proveer a sus empleados, las condiciones adecuadas para el desarrollo de sus funciones, especialmente, tratándose de personal que debe permanecer en las instalaciones del campo atentos, lo que permite una pronta reacción ante una emergencia, sobre todo considerando las condiciones climáticas explicadas por el actor, lo cual no fue controvertido por la demandada. Así, para la Sala, este gasto no es meramente útil o conveniente como lo entendió la primera instancia, sino que es necesario y se relaciona con la actividad productora de renta, en la medida que proporciona a los trabajadores las mínimas condiciones de habitabilidad dentro del campo a la espera de brindar seguridad a los demás empleados y a los bienes que permiten extraer el crudo, fuente de los recursos de la empresa, y por esa razón, resulta procedente que el impuesto de IVA asociado a esta expensa sea tomado por la demandante como descontable.

Ahora, en relación con los servicios de inventariar, analizar, clasificar, marcar, valorar y conciliar los activos fijos administrativos y de la operación, contratado con el Consorcio Bureau Veritas CEG, considera esta Sala que este gasto es necesario dentro de la actividad generadora de renta de la demandante, toda vez que coadyuva en el cumplimiento de las labores propias de la actora.

Respecto del servicio de implementación del sistema de gestión de seguridad operacional (SMS) al Aeródromo Morelia explotado y de propiedad de Meta Petroleum, que fue contratado con la empresa Aeroadvanced, se observa que este gasto tiene por objeto prevenir accidentes o incidentes en el traslado aéreo del personal de la empresa, lo que repercute en el uso seguro del aeródromo, cuyo uso coadyuva eficazmente en el desarrollo de la actividad productora de renta de la demandante, pues según el informe rendido por la actora, no controvertido por la demandada, el traslado de empleados y contratistas vía terrestre consume más de una jornada diaria de trabajo; en contraste el uso del aeródromo con el sistema de seguridad permite el ahorro de 170.259 horas hombre, lo que representa una eficiencia del 91%. En esas condiciones, para la Sala no admite duda que la demandante acreditó la necesidad y relación de causalidad de esta erogación con la actividad generadora de renta, con lo que resulta infundado el rechazo efectuado por la Administración y el Tribunal.

- iii) En relación con los demás servicios y suministros frente a los que el Tribunal concedió la razón a la demandante, la Sala advierte que la DIAN en su apelación no ofreció verdaderos reparos a esta decisión, tan sólo pidió para el bimestre 5º la rectificación de la liquidación practicada en dicha instancia y de manera genérica insistió en lo manifestado desde el inicio de la actuación administrativa en cuanto a que la actora no ha demostrado la relación de causalidad y necesidad de las expensas en comento con la actividad generadora de renta, por lo mismo, que eran propias de una actividad gravada o exenta.

Frente a este argumento, lo advertido por la Sala es que en el proceso se encuentra acreditado en forma clara y suficiente, en las facturas y las certificaciones del personal de la empresa, que las erogaciones por los servicios de suministro de papelería (Key Market y Beltrán Rojas Mauricio),



software especializado para los procesos de exploración y explotación de petróleo, y modelamiento predictivo, simulación y optimización de pronósticos (Anamana Software y Oracle Colombia Ltda.), comunicación segura de voz entre sedes (Migtel Comunicaciones), implementación de la plataforma de telecomunicaciones (O&G Consultants S.A.), circuito cerrado de televisión y control de acceso (Security Business Ltda.), y prospecciones arqueológicas (Centro de Estudios Sociales y Arqueológicos y Culturales S.A.S.); incidieron en la operatividad del campo petrolero -Campo Rubiales-, primordial activo en el que la actora ejecuta su actividad económica de exploración, explotación y exportación.

Importante considerar que, como se precisó en la aludida sentencia de unificación, **«la necesidad vista con criterio comercial, esto es, en una situación de mercado, no está condicionada por la inevitabilidad o indispensabilidad, el carácter forzoso por causas legales o contractuales, la obtención de utilidades y el cariz habitual o novedoso que presente la expensa en el mercado. La razonabilidad comercial de la expensa puede estar motivada, en cada caso concreto, por distintas razones, como podría ser, entre otras, la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad productora de renta, o el modelo de gestión de negocios propio del tipo de actividad generadora de renta que realiza el contribuyente»**. En ese entendido, para estimar la razonabilidad del gasto debe tenerse en cuenta la situación particular del contribuyente, como empresa exploradora y explotadora de petróleo en el Campo Rubiales, que le implicó realizar los gastos por papelería e insumo de impresoras para su personal, adquirir software especializados para la recolección de datos e información del proceso de fiscalización del crudo, y para la predicción, simulación y optimización de pronósticos de las reservas y producción de petróleo, contratar el servicio de comunicaciones y mantenimiento para su planta telefónica, el servicio de arrendamiento de equipo de seguridad, el estudio arqueológico, y la asesoría técnica para la infraestructura de telecomunicaciones, todo en el marco de su actividad empresarial, con lo cual, el contribuyente acredita las condiciones señaladas en la regla de unificación sentada por esta Sección, que le impone la carga de probar las circunstancias fácticas y de mercado, lo que llevó a demostrar que las expensas discutidas son necesarias y guardan relación de causalidad con la actividad productora de renta.

De igual manera, las consideraciones expuestas desvirtúan el desconocimiento de los impuestos descontables por falta de destinación a operaciones gravadas, en la medida que el mismo fue sustentado en que los gastos no tenían relación de causalidad, necesidad y no estaban relacionados con la operaciones de exportación, es decir, toda la glosa giró en torno al incumplimiento del artículo 107 del Estatuto Tributario, y como consecuencia, de ello, se cuestionó el incumplimiento del artículo 488 ibidem. Lo anterior, porque de acuerdo con las pruebas recaudadas se encuentra demostrado que los gastos incidieron en la actividad productora de renta de la compañía, consistente en la exploración, explotación y exportación de petróleo y gas natural.

La DIAN se limitó a afirmar que no se probó la causalidad y necesidad de cada expensa o su relación con la actividad de exportación, sin haber entrado a valorar ni controvertir las pruebas aportadas por la demandante desde la actuación administrativa y en sede judicial, ni tampoco las razones del *a quo* para aceptar la mayor parte de los impuestos descontables que habían sido rechazados en los actos demandados.



- iv) Considerando que la totalidad de las glosas fueron desvirtuadas, se advierte que la conducta de la parte actora es atípica respecto de la sanción por inexactitud, en consecuencia, no procede su imposición respecto de los impuestos descontables analizados.

En síntesis, la Sala encuentra improcedente el rechazo de los impuestos descontables en discusión, por lo que dará prosperidad a la apelación de la actora, lo que impone la revocatoria de la sentencia apelada.

Tras lo anterior la Sala advierte que, por sustracción de materia no procede un pronunciamiento en relación con el cuestionamiento de la entidad demandada respecto del cálculo de impuestos descontables realizado por el *a quo*.

Así las cosas, se debe declarar la nulidad de los actos demandados que modificaron el IVA del 5º y 6º bimestre del año 2010. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho se declarará la firmeza de las declaraciones de corrección provocadas del 9 de junio de 2014 (IVA 5º bimestre) y del 4 de septiembre de 2013 (IVA 6º bimestre), respectivamente, aceptadas por la Administración, en las cuales el contribuyente se allanó parcialmente a las glosas determinadas por la entidad fiscal.

No habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho), puesto que en el expediente no se encuentra acreditada su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 *ibidem*

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. **Aceptar** el impedimento manifestado por la Consejera de Estado, doctora Stella Jeannette Carvajal Basto, para conocer del presente asunto.
2. **Revocar** la sentencia apelada.
3. **Declarar** la nulidad de las Liquidaciones Oficiales de Revisión Nros. 312412014000046 del 9 de abril de 2014 y 312412014000047 del 8 de abril de 2014 y de las Resoluciones Nros. 003.669 del 5 de mayo de 2015 y 900.269 del 31 de marzo de 2015, mediante las cuales la DIAN, modificó las declaraciones del impuesto sobre las ventas de los bimestres 5º y 6º de 2010, respectivamente, a cargo del demandante, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

A título de restablecimiento del derecho se declara la firmeza de las declaraciones de corrección provocadas del impuesto sobre las ventas de los bimestres 5º y 6º de 2010, presentadas el 9 de junio de 2014 y el 4 de septiembre de 2013, respectivamente.

4. Sin condena en costas.

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



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00795-01 (25212)
Demandante: Meta Petroleum Corp. Sucursal Colombia

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Aclara el voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO