



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., seis (6) de febrero de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00333-02 (28645)
Demandante: Unión Temporal Tayrona Shore Base
Demandado: DIAN

Temas: IVA bimestre 6 de 2012. Adición de ingresos. Causación del IVA en prestación de servicios.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la demandante contra la sentencia del 15 de febrero de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió²:

PRIMERO. DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412016000209, del 29 de diciembre de 2016, que modificó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al 6º bimestre del año 2012, presentada por la Unión Temporal Tayrona Shore Base y de la Resolución nro. 000.074 del 5 de enero de 2018, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto de liquidación.

SEGUNDO. Como restablecimiento del derecho, DECLARAR que la demandante está obligada a sufragar por concepto del impuesto sobre las ventas del periodo 2012-6, la suma de \$428.601.000, de conformidad con la liquidación que antecede.

TERCERO. En lo demás, NEGAR las pretensiones de la demanda.

CUARTO: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas.

ANTECEDENTES

Mediante liquidación oficial de revisión del 29 de diciembre de 2016, la DIAN rechazó la corrección provocada por el requerimiento especial, presentada por Unión Temporal Tayrona Shore Base (en adelante Unión Temporal) por concepto de IVA del bimestre 6 de 2012, corrección la que se fijó un impuesto de \$428.601.000. Por tanto, modificó la corrección voluntaria a la declaración de IVA del bimestre en mención. Lo anterior, para adicionar ingresos, incrementar el impuesto a cargo e imponer la correspondiente sanción por inexactitud. Tras la interposición del recurso de reconsideración el anterior acto fue modificado por resolución del 5 de enero de 2018, para rebajar la sanción por inexactitud del 160% al 100% del mayor impuesto determinado³.

DEMANDA

Unión Temporal Tayrona Shore Base, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones⁴:

¹ Ingresó al despacho por primera vez el 5 de abril de 2024.

² Samai del Tribunal, Índice 51.

³ Fols. 145 a 158 reverso, c.p.

⁴ Samai Consejo de Estado, índice 4.



(i) Que se declare la nulidad de la Resolución nro. 000074 del 5 de enero de 2018, expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (la DIAN), por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412016000209, del 29 de diciembre de 2016, notificada el 26 de enero de 2018 (la resolución), por estar viciada de nulidad, debido a la falsa motivación en que ella se fundamentó.

(ii) Que se declare la nulidad de la liquidación oficial de revisión nro. 322412016000209, expedida por la DIAN el 29 de diciembre de 2016.

Que, como consecuencia de la declaración anterior, a título de restablecimiento del derecho, se acojan las siguientes pretensiones y condenas:

(i) Que se declare válida y/o en firme la declaración de IVA correspondiente al sexto bimestre del 2012, presentada por la UT mediante el formulario nro. 3001000499985 del 18 de julio de 2016.

(ii) Que se declare que ni la UT ni los miembros de la UT se encuentran obligados a cancelar la sanción por inexactitud impuesta por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, toda vez que, contrario a lo afirmado por la DIAN, en los actos administrativos demandados, la UT sí declaró la totalidad de los ingresos obtenidos en el 2012 en las correspondientes declaraciones del impuesto sobre las ventas. Por ende, no son procedentes las sanciones impuestas por la administración en los actos administrativos demandados, ni el valor correspondiente al mayor valor del impuesto, ni los intereses moratorios derivados de este último.

(iii) Como consecuencia de la declaración anterior, en caso de existir, se obligue a la DIAN a cesar de inmediato los eventuales procesos coactivos y/o judiciales que hubiere iniciado con el fin de hacer efectivo el pago de la sanción establecida en las resoluciones por este medio impugnada, junto con las sumas accesorias correspondientes.

(iv) Ordenar a la DIAN para que dé cumplimiento al fallo dentro de los términos previstos en el artículo 192 de la Ley 1437 de 2011.

Que, en caso de que no se acojan las anteriores pretensiones, de manera subsidiaria se declare lo siguiente:

(i) Que el método utilizado por la UT para, durante el último bimestre del 2011 y durante el 2012, causar y declarar los ingresos derivados de la ejecución del contrato establecido con Equion Energía Limited (Equion) en las respectivas declaraciones del impuesto sobre las ventas, tiene como fundamento la interpretación razonable en la apreciación o interpretación de las normas contenidas en el artículo 28 y 429 del Estatuto Tributario.

(ii) Que como consecuencia de la pretensión anterior se declare que, de acuerdo con lo establecido en el párrafo segundo del artículo 647 del Estatuto Tributario, no hay lugar a la sanción por inexactitud que pretende imponer la DIAN en la Resolución 000074 del 5 de enero de 2018”

La demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 28, 29, 429 y 647 del Estatuto Tributario (ET).
- Artículos 12 y 48 del Decreto 2649 de 1993.

El concepto de la violación se sintetiza así⁵:

1. Es válida la corrección provocada. Contrario a lo afirmado por la DIAN, Unión Temporal declaró y pagó correctamente la sanción por inexactitud reducida, prevista en el artículo 709 del ET, puesto que correspondió a la cuarta parte de la sanción resultante en relación con los hechos parcialmente aceptados, de manera que no cabía rechazar la corrección presentada con ocasión del requerimiento especial, por supuestamente liquidar de forma incorrecta dicha sanción.

2. No procede la adición de ingresos. El literal c) del artículo 429 del ET establece que, en la prestación de servicios, el IVA causa en las fechas de: (i) emisión de la

⁵ Samai Consejo de Estado, índice 4.



factura o documento equivalente; (ii) terminación de los servicios o (iii) del pago o abono en cuenta, la que fuere primero. En este caso, el impuesto se causó en la segunda de las hipótesis planteadas, lo cual quedó patente, según la dinámica del contrato de prestación de servicios que Unión Temporal celebró con Equion Energía Limited, en las actas de bienes y/o servicios a facturar que se levantaban cuando se concluían o finalizaban los servicios ofrecidos al contratista (Equion) y no en la fecha de pago o abono en cuenta, como lo determinó la DIAN en los actos demandados tomando como prueba de la supuesta omisión, el certificado de retención en la fuente a título de IVA del sexto bimestre de 2012. Debido a ello, la DIAN adicionó ingresos a este último periodo que ya habían sido declarados en el quinto bimestre de ese año porque la causación del IVA había tenido lugar en ese periodo, como lo dispone la citada norma.

De esta manera, la diferencia hallada por la DIAN entre los ingresos declarados y las sumas sobre las que Equion practicó retención durante el periodo fiscalizado se explica en el hecho de que estos dos eventos no tenían ocurrencia en el mismo periodo, lo cual también se ve reflejado en los demás bimestres. En efecto, entre el sexto bimestre de 2011, cuando se suscribió el contrato de prestación de servicios con Equion y el tercer bimestre de 2012, los ingresos declarados por Unión Temporal siempre fueron mayores a los certificados por Equion debido que la Unión Temporal causó el ingreso con el acta de bienes y/o servicios a facturar y no con el pago o abono en cuenta, evento que, por lo general sucedía en el periodo siguiente. Esta dinámica se revirtió al final del año 2012, cuando Unión Temporal presentó la mayoría de las facturas.

Dicho de otro modo, el IVA siempre se generó antes que el pago, pero esta situación no fue tenida en cuenta por la DIAN. De todos modos, al término del contrato, al hacer el comparativo entre las declaraciones del IVA presentadas durante la vigencia del contrato suscrito por Equion y los certificados de retención, no hubo diferencia de ingresos, lo cual es indicativo de que Unión Temporal declaró todos los ingresos por operaciones gravadas.

3. Sanción por inexactitud. Teniendo en cuenta lo analizado en el punto anterior, no se dan los supuestos previstos en el artículo 647 del ET para imposición de la sanción por inexactitud. Sin perjuicio de ello y de acuerdo con lo expuesto, existe una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable que exonera a Unión Temporal de la sanción.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera⁶:

Es procedente la adición de ingresos. Confrontado el certificado de retención en la fuente a título de IVA del sexto bimestre de 2012, con la declaración del IVA presentada por ese mismo periodo, se evidencia una omisión de ingresos por los valores adicionados en la liquidación oficial de revisión. Así, de acuerdo con esta prueba y las demás que reposan en el expediente, los ingresos adicionados se causaron y pagaron en el periodo fiscalizado, situación que no fue desvirtuada por la demandante, de manera que los actos demandados conservan su presunción de legalidad.

⁶ Fols. 192 a 197 reverso c.p.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados únicamente para aceptar la corrección presentada por la actora con ocasión del requerimiento especial.

En lo demás, mantuvo la adición de ingresos. Las razones, fueron las siguientes⁷:

1. La corrección provocada es válida. Contrario a lo fijado en los actos acusados, la sanción por inexactitud reducida liquidada en la corrección provocada cumple los requerimientos del artículo 709 del ET, en la medida en que la reducción correspondió a la cuarta parte de la sanción resultante en relación con los hechos parcialmente aceptados. Inclusive, practicada la liquidación, puede advertirse que la actora pagó un monto mayor por sanción, pues solamente debía pagar \$7.298.000 y con la corrección declaró y pago por sanción por inexactitud el monto de \$7.570.000. Por tanto, se da validez a la corrección provocada.

2. Procede la adición de ingresos. La adición de ingresos gravados estuvo soportada en certificados de retención en la fuente expedidos por Equion, a quien la demandante prestó sus servicios durante el periodo objeto de fiscalización, los cuales dan cuenta de que por el sexto bimestre de 2012 la actora obtuvo ingresos por operaciones gravadas en cuantía de \$6.604.764.963. Además, las facturas expedidas por la Unión Temporal a Equion por ese mismo periodo reflejan ingresos por \$6.618.357.313, como también lo corrobora el acta de liquidación del contrato. No obstante, la contabilidad refleja unos ingresos de \$4.104.864.000, que coincide con el valor declarado por el periodo discutido, lo que denota que no se declararon todos los ingresos.

No es aceptable la explicación de que la diferencia de ingresos se debió a la dinámica del contrato, pues el artículo 429 del ET es claro en señalar que la prestación de servicios gravada con IVA se causa en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior, lo que significa que, como para el caso analizado los ingresos se percibieron en los meses de noviembre y diciembre al ser estos los de la emisión de las facturas de prestación de servicios, a falta de prueba en contrario, son dichos los meses de causación del IVA, por lo cual debían declararse en el sexto bimestre de 2012, como lo determinó la DIAN.

3. Sanción por inexactitud. Conforme al artículo 647 del ET, es procedente esta sanción toda vez que hubo una injustificada omisión de ingresos que derivó en una menor obligación a cargo.

4. Costas. Por no haberse demostrado su causación, no se condena en costas y agencias en derecho.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia de la siguiente manera⁸:

1. No procede la adición de ingresos. Como se expuso en la demanda, en este caso el IVA se causó con la «*terminación de los servicios*», cuyo soporte es el acta de bienes y/o servicios a facturar, situación que no fue valorada por el Tribunal, dado que hizo un estudio fragmentado de las pruebas. En efecto, el Tribunal omitió valorar

⁷ Samai del Tribunal, Índice 51.

⁸ Samai del Tribunal, Índice 54.



de forma integral las pruebas, dado que únicamente verificó los ingresos del sexto bimestre de 2012, pero era necesario valorar todas las pruebas con lo cual se habría concluido que el IVA determinado oficialmente se causó y declaró en el periodo anterior al fiscalizado y que no hubo omisión de ingresos, como se explicó con suficiencia en la demanda.

Así, no tiene asidero la consideración del Tribunal en el sentido de que el IVA se causó en noviembre y diciembre de 2012, periodo en el que se emitieron las facturas y se efectuó el pago, pues, se insiste, dicha causación ocurrió con la terminación del servicio, como se demuestra con las actas de bienes y/o servicios a facturar, prueba que no fue practicada por el Tribunal a pesar de que, en el curso del proceso, mediante auto del 12 de enero de 2023, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ordenó su práctica. De este modo, Unión Temporal declaró los ingresos y pagó el respectivo impuesto en el periodo en que se causó el IVA y no en el periodo de realización del pago.

Además, al resolver el recurso de reconsideración, la DIAN analizó la causación del IVA en el asunto objeto de controversia con base en el literal a) del artículo 429 del ET, siendo que éste hace referencia a la venta de bienes y no a la prestación de servicios, cuya causación se gobierna por el literal c) de esta misma disposición, comportando una vulneración de esta norma.

2. Sanción por inexactitud. Teniendo en cuenta lo analizado en el punto anterior, no se dan los supuestos previstos en el artículo 647 del ET para imposición de la sanción por inexactitud. Sin perjuicio de ello, existe una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, que no fue analizada por el Tribunal y que, de ser necesario, se pide valorar.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La parte demandada no se pronunció frente al recurso de apelación interpuesto por la actora.

El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación interpuesta por la demandante, la Sala decide si es procedente la adición de ingresos practicada por la DIAN frente a la declaración del IVA del sexto bimestre de 2012, presentada por Unión Temporal. En particular, si la causación del IVA tuvo lugar en el periodo de terminación de los servicios, como lo defiende la actora o en el periodo de pago o abono en cuenta, como lo determinó la DIAN.

La Sala revoca la sentencia apelada y declara la nulidad de los actos demandados, de acuerdo con el siguiente análisis:

El IVA tiene por objeto imponible el consumo, de ahí que, el aspecto material del elemento objetivo del hecho generador recaiga, entre otros, sobre la venta de bienes y la prestación de servicios (artículo 420 del ET). Dado que lo gravado es el consumo y no el ingreso, el aspecto temporal, entendido como el instante en que se entiende causado el tributo, no está supeditado a la realización fiscal del ingreso⁹, sino, a unos

⁹ En términos generales, para los obligados a llevar contabilidad, la realización de los ingresos atiende a su causación, de acuerdo con lo cual, un ingreso se entiende causado cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro.



precisos momentos fijados en función de los supuestos de hecho generador establecidos, bajo los cuales la ley supone que ha tenido lugar el «consumo». Son estos, en la prestación de servicios, «la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior» (artículo 429 [letra c]) del ET).

Como puede apreciarse, la norma tributaria enfatiza la necesidad de verificar cuál de los supuestos de causación del impuesto ha tenido ocurrencia primero, pues ello permite atribuir, para efectos liquidatorios, el periodo en que nació la obligación tributaria.

Con el objeto de dirimir el problema jurídico planteado, la Sala encuentra probados los siguientes hechos:

Tayrona Offshore Services Limitada, Palermo Sociedad Portuaria, RETRAMAR SAS, COREMAR SAS y PETROCOMERCIAL S.A. conformaron la Unión Temporal Tayrona Shore Base con el objeto de «participar en el proceso de invitación a ofertar identificado con el nro. Doc32820137 RFP Shorebase y Servicios Logísticos Asociados, que adelanta Equion Energía Limited (en adelante Equion) relacionado con servicios de operación portuaria y demás servicios asociados, a través de una base de operaciones en la costa -Shorebase-, en un terminal marítimo existente en la ciudad de Cartagena, con accesos directo a su bahía y su canal navegable, con servicio 24x7, para las operaciones costa afuera (offshore), en el caribe colombiano, de Equion y sus socios»¹⁰.

Tras salir ganadora su oferta, Unión Temporal celebró con Equion el contrato 4610007246 del 7 de diciembre de 2011, para la prestación de los referidos servicios, con un plazo de ejecución de 18 meses, contados a partir del 9 de diciembre de 2011. Se fijó que el precio del contrato «corresponderá a los valores efectivamente pagados por Equion a la finalización del mismo». En cuanto a la medición y forma de pago se convino lo siguiente¹¹:

3.4.1 Proceso de medición

El CONTRATISTA efectuará todas las mediciones necesarias para determinar los SERVICIOS que deben ser pagados según los términos del CONTRATO. **EQUION**, a su discreción podrá efectuar los arreglos necesarios para que el gerente del contrato verifique todas las mediciones hechas por el **CONTRATISTA** y/o realizar mediciones independientes para determinar las cantidades de SERVICIOS que deben ser pagados según los términos del CONTRATO. Las mediciones deberán hacerse de acuerdo con los métodos que EQUION considere apropiados para la clase de trabajo a medirse y conforme las estipulaciones del CONTRATO.

3.4.2 Acta de bienes y/o servicios a facturar

3.4.2.1 El CONTRATISTA preparará y presentará para aprobación de EQUION, al final de cada periodo o trabajo, un acta de bienes y servicios a facturar en el que se indiquen las cantidades y valores de los SERVICIOS realmente ejecutados durante el periodo establecido en la parte especial. En el acta de bienes y/o servicios a facturar, se incluirán solo los SERVICIOS ejecutados de conformidad con el alcance de los mismos y las especificaciones técnicas, a satisfacción de EQUION, así como los débitos correspondientes a materiales, equipos, servicios o trabajos suministrados o por EQUION. Además, el acta de bienes y/o servicios a facturar estará acompañada de los soportes y cálculos que sustenten los servicios ejecutados y que permitan la adecuada revisión del mismo. El CONTRATISTA deberá suministrar al gerente del CONTRATO una versión electrónica del acta de bienes y/o servicios a facturar.

(...)

¹⁰ Fol. 33, c.p.

¹¹ Fols. 69 y 70, c.p.



3.4.2.4 EQUION aprobará el acta de bienes y/o servicios a facturar dentro de los 10 días siguientes a su presentación, siempre y cuando no tenga objeciones en relación con la misma. En caso de existir diferencias que impidan llegar a un acuerdo sobre la totalidad de los bienes y/o servicios a facturar, las partes suscribirán un acta de bienes y/o servicios a facturar que contenga únicamente los valores no discutidos y procurarán solucionar a la mayor brevedad las diferencias sobre los valores en discusión.

(...)

3.1.3 Facturas

3.4.3.1 El CONTRATISTA procederá a preparar y presentar a EQUION la factura comercial correspondiente, con base en las actas de bienes y/o servicios a facturar aprobados por el gerente del contrato, las cuales deben acompañar la factura.

(...)

3.4.4 Pago

3.4.4.1 EQUION pagará al CONTRATISTA dentro de los treinta (30) días posteriores a la fecha de radicación en la ventanilla de recepción y de acuerdo con los horarios de pagos informados en las circulares a contratistas y/o proveedores que periódicamente publica EQUION. Las facturas objetadas y corregidas serán pagadas dentro de los treinta (30) días siguientes, contados a partir de la presentación en ventanilla de recepción de las facturas revisadas y aprobadas. (Subraya la Sala)

En la parte especial de este contrato, se dio alcance a la cláusula 3.4.2.1 para señalar que «*el periodo mencionado es mensual para todos los servicios con excepción del combustible los cuales se liquidarán quincenalmente y la factura se pagará como un pronto pago*»¹².

Con ocasión de la visita realizada por la DIAN el 13 de febrero de 2015, Unión Temporal aportó siguientes las actas de bienes y/o servicios a facturar:

Nro. de acta de bienes y/o servicios a facturar	Periodo de prestación del servicio	Valor a facturar (antes de IVA)
51 de octubre	Octubre	\$32.280.000
52 de octubre	octubre	\$130.000.000
55 de octubre	Octubre	\$303.830.309
56 de octubre	Octubre	\$101.290.200
53 de octubre	Octubre	\$9.649.620
TOTAL		\$577.339.409

Previo a la facturación, Unión Temporal elaboró facturas provisionales o «*proforma*», todas del 1 de noviembre de 2012, por los bienes y/o servicios a facturar, las cuales presentó a Equion para su visto bueno¹³.

Luego de ello, Unión Temporal expidió a Equion las siguientes facturas¹⁴:

Nro. de factura	Fecha	Valor	Acta bienes y/o servicios facturados
UTSB 66	08-nov-12	\$32.569.280	51
UTSB 67	08-nov-12	\$130.000.000	52
UTSB 68	08-nov-12	\$5.677.820	No se aportó
UTSB 68	08-nov-12	\$173.532.076	No se aportó
UTSB 68	08-nov-12	\$485.836.985	No se aportó
UTSB 68	08-nov-12	\$1.135.029.102	No se aportó

¹² Fol. 84, c.p.

¹³ Fols. 94, 115, 121, 128, 132, c.a. Samai del Tribunal, Índice 64.

¹⁴ Fols. 20, 92, 113, 117, 119, 126, 127, c.a. Samai del Tribunal, Índice 64.



UTSB 68	08-nov-12	\$46.684.778	No se aportó
UTSB 69	08-nov-12	\$35.736.857	55
UTSB 69	08-nov-12	\$268.093.452	55
UTSB 70	08-nov-12	\$19.160.791	56
UTSB 70	08-nov-12	\$82.129.409	56
UTSB 71	08-nov-12	\$9.649.620	53
TOTAL		\$ 2.424.100.170	

De acuerdo con la nota crédito nro. UTB 0021, de 29 de noviembre de 2012, la factura 68 del 8 de noviembre de 2012, por suma total de \$1.846.760.761, fue devuelta por Equion¹⁵. Sin embargo, según acta de liquidación del contrato, esta suma fue pagada en su integridad el 14 de diciembre de 2012, tras haberse expedido una nueva factura (UTBS 0073), según se advierte en la siguiente tabla que relaciona los pagos efectuados por el sexto bimestre de 2012¹⁶:

Fecha del pago	Factura	Monto
20/11/2012	UTSB 0071	\$9.649.620
20/11/2012	UTSB 0066	\$32.569.280
20/11/2012	UTSB 0070	\$101.290.200
20/11/2012	UTSB 0067	\$130.000.000
20/11/2012	UTSB 0069	\$303.830.309
14/11/2012	UTSB 0078	\$3.942.730
14/11/2012	UTSB 0077	\$26.398.900
14/11/2012	UTSB 0076	\$114.074.150
14/11/2012	UTSB 0075	\$648.982.468
14/12/2012	UTSB 0073	\$1.846.760.761
14/12/2012	UTSB 0074	\$3.400.858.895
TOTAL		\$6.618.357.313

Unión Temporal presentó las siguientes declaraciones del IVA¹⁷:

Periodo	Ingresos por operaciones gravadas	Ingresos por operaciones no gravadas	Ingresos por operaciones excluidas	Total ingresos declarados por periodo
1 de 2011	\$593.649.000	\$0	\$0	\$593.649.000
1 de 2012	\$2.360.009.000	\$0	\$0	\$2.360.009.000
2 de 2012	\$3.840.630.000	\$3.350.176.000	\$0	\$7.190.806.000
3 de 2012	\$5.571.254.000	\$1.641.766.000	\$0	\$7.213.020.000
4 de 2012	\$4.267.554.000	\$2.307.208.000	\$37.747.000	\$6.612.509.000
5 de 2012	\$4.703.996.000	\$2.431.628.000	\$26.467.000	\$7.162.091.000
6 de 2012 (corrección provocada)	\$4.218.893.000	\$7.669.000	\$0	\$4.226.562.000
TOTAL	\$25.555.985.000	\$9.738.447.000	\$64.214.000	\$ 35.358.646.000

Equion certificó los siguientes montos pagados a Unión Temporal sujetos a retención en la fuente a título de IVA¹⁸:

Periodo	Ingresos
Sexto de 2011	\$0
Primero de 2012	\$1.485.280.844
Segundo de 2012	\$3.225.921.206
Tercero de 2012	\$5.229.085.098
Cuarto de 2012	\$4.369.947.743
Quinto de 2012	\$4.640.984.849
Sexto de 2012	\$6.604.764.963
Total ingresos por periodo	\$25.555.984.703

¹⁵ Fol. 118, c.a. Samai del Tribunal, Índice 64.

¹⁶ Fols. 161 y 162, c.a. Samai del Tribunal, Índice 64.

¹⁷ Fols. 89 a 94 y 103, c.p.

¹⁸ Fols. 97 a 102, c.p.



Mediante Liquidación Oficial de Revisión 322412016000209 del 29 de diciembre de 2016, la DIAN modificó la declaración del IVA del sexto bimestre de 2012, en el sentido de determinar los ingresos por operaciones gravadas en \$6.604.765.000, esto es, en el mismo monto registrado en el certificado de retención, representando una adición de ingresos de \$2.385.872.000 frente al declarado por la actora en la corrección provocada, cuya validez fue aceptada por el Tribunal, decisión que no fue impugnada. Lo anterior, con base en las siguientes consideraciones¹⁹:

(...) el contribuyente investigado debió declarar los ingresos en el periodo gravable que se causaron, hecho que no fue realizado por el investigado en su declaración del IVA año gravable 2012 bimestre 6.

(...)

En visita efectuada por la funcionaria de la División de Gestión de Fiscalización el día 15 de octubre de 2015, al contribuyente Unión Temporal Tayrona Shore Base NIT: 900.481.498, le fue entregado el certificado de retención a título de IVA por el Bimestre 06 del año gravable 2012, el cual fue expedido por el tercero Equion Energia Limited NIT: 860.002.426 al contribuyente investigado. Dicho certificado presenta como base de ingresos gravados la suma de \$6.604.764.963 (folio 431), la funcionaria solicitó y verificó en los auxiliares contables de las cuentas de ingreso gravado 41459519, 41459525, 41459529, 41459530 y 41459531 (folios 456 y 464), que el contribuyente investigado, registró y declaró en el renglón 31 ingresos brutos por operaciones gravadas la suma de \$4.104.864.000 (folio 2), lo cual no es concordante con los ingresos gravados del certificado de retención de IVA expedido por el tercero Equion Energia Limited, por lo anteriormente mencionado, es claro para este Despacho, que existe omisión de ingresos por el investigado en la suma de \$2.499.901.000²⁰.

Así mismo, obran en el expediente las facturas que se emitieron en los meses de noviembre y diciembre de 2012, las cuales obran a folios 92, 113, 119, 126, 131, 135, 137, 139, 141 y 143. Lo anterior, queda sustentado en el acta de Liquidación final del contrato nro. 4610007246 entre la Unión Temporal Tayrona Shore Base NIT: 900.481.498 y el tercero Equion Energia Limited NIT: 860.002.426, visto a folios 161 y 162.

El certificado de retención a título de IVA por el bimestre 06 del año gravable 2012 fue expedido por el tercero Equion Energia Limited (folio 431), el cual tiene plena validez de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 381 del Estatuto Tributario.

Por lo anterior, es claro para el Despacho, que el certificado expedido por el tercero Equion Energia Limited, Por el periodo 06 del año gravable 2012, es prueba de la omisión de ingresos por parte del contribuyente investigado, de conformidad con lo establecido en el artículo 750 del Estatuto Tributario. (Subraya la Sala)

Contra el anterior acto, la demandante interpuso el recurso de reconsideración, señalando que, para efectos de la declaración del IVA se tomó en cuenta el periodo en el cual se aprobó el acta de bienes y/o servicios a facturar y no el periodo en el que se facturó o se hizo el pago o abono en cuenta, los cuales corresponden a momentos diferentes, como se evidencia en el contrato suscrito con Equin²¹.

Mediante Resolución 000074 del 5 de enero de 2018, la DIAN desató el recurso de reconsideración y confirmó el acto impugnado en lo relacionado con la omisión de ingresos, luego de reiterar la divergencia entre lo declarado y la certificación de ingresos en el periodo discutido. Sin embargo, decidió rebajar la sanción por inexactitud al 100%²².

¹⁹ Fol. 134, c.p.

²⁰ Esta suma corresponde a la supuesta omisión de ingresos de la declaración voluntaria, ya que la DIAN rechazó la corrección provocada. Como en la corrección provocada, a la que dio validez el Tribunal, Unión Temporal aceptó declarar mayores ingresos por \$114.029.000, finalmente la diferencia quedó fijada en \$2.385.872.000.

²¹ Fols. 137 a 143, c.p.

²² Fols. 145 a 158 reverso, c.p.



En la demanda, Unión Temporal solicitó al Tribunal que oficiara a Equion «*para que aporte las actas de los servicios prestados por la UT a esta sociedad durante el 2011 y el 2012, con el fin de verificar el momento de causación de ingresos los ingresos UT*»²³, prueba que fue negada en la audiencia de pruebas tras considerarse que «*es la propia demandante quien se encuentra en mejor posición para aportar las (...) actas de recibo de los servicios prestados*».

Esta decisión fue apelada por Unión Temporal, por lo que el Consejo de Estado, mediante auto del 12 de enero de 2023, decidió revocarla, tras considerar que «*los documentos solicitados resultan idóneos para esclarecer el monto de los ingresos percibidos por la unión temporal, y así contribuir a comprobar (o a desmentir) su correspondencia con los declarados por las demandantes*», por lo que se ordenó su decreto y práctica.

Mediante comunicación del 1 de diciembre de 2023, Equion respondió que «*respecto de las actas de los servicios prestados (..) no es posible obtenerla*», sin ofrecer más detalle. El Tribunal no insistió en el recaudo de esta prueba, bajo el entendido de que las facturas y la certificación de retención en la fuente demostraban plenamente la omisión de ingresos por el periodo fiscalizado, razón por la cual agotó el periodo probatorio y siguió adelante con la actuación hasta dictar la sentencia de primera instancia.

Según el anterior recuento probatorio es posible concluir que:

Unión Temporal Tayrona Shore Base se constituyó con la finalidad de participar en el proceso de invitación a ofertar adelantado por Equion para la prestación de servicios de operación portuaria y servicios *shorebase*, resultando ganadora su oferta, por lo cual suscribió el correspondiente contrato con Equion para la prestación de tales servicios.

Según lo pactado y lo probado, al final de cada mes, Unión Temporal elaboraba un «*acta de bienes y/o servicios a facturar*» correspondiente a los servicios efectivamente prestados y concluidos durante dicho mes, la cual era presentada a Equion, quien disponía de un término de diez días para aprobarla u objetarla. Una vez el acta obtenía el visto bueno de la contratante, Unión Temporal elaboraba una factura provisional o «*proforma*» donde se especificaban los bienes y/o servicios sujetos a facturación, a fin de obtener un nuevo visto bueno de parte de Equion. Luego de ello, Unión Temporal expedía la correspondiente factura y Equion contaba con hasta treinta días para efectuar el pago, si la factura no era devuelta.

De acuerdo con la anterior dinámica y a la luz de lo establecido en el artículo 429 [literal c) del ET, tiene razón la demandante cuando sostiene que la causación del IVA tenía lugar con el «*acta de bienes y/o servicios a facturar*», debido a que, con dicha acta había «*terminación de los servicios*», esto es, el «*consumo*» del servicio. Además, la «*emisión de la factura*» y el «*pago o abono en cuenta*», que son los otros supuestos de causación del IVA, tenían lugar en fechas posteriores.

Pese a que, de los tres supuestos descritos en la referida norma, la «*terminación de los servicios*» era el evento que primero ocurría en desarrollo del contrato de prestación de servicios entre Equion y Unión Temporal, la DIAN consideró el «*pago o abono en cuenta*» como momento de causación del IVA. Por ello, tomó como base para liquidar el impuesto los ingresos que constaban en los certificados de retención en la fuente del periodo.

²³ Samai Consejo de Estado, índice 4, pág. 31 de la demanda.



Tal situación conllevó que se adicionaran ingresos por servicios del periodo anterior (quinto de 2012), como los correspondientes a las actas de bienes y/o servicios a facturar 51, 52, 53, 55 y 56 de octubre de 2012, referentes a servicios finalizados en ese mes, cuyo cobro se hizo a través de las facturas 66, 67, 69, 70 y 71 del 8 de noviembre del mismo año y el pago el 20 de noviembre de 2012, esto es, en meses distintos.

Y aunque en el expediente no figura la totalidad de las actas de bienes y/o servicios a facturar, en particular, la concerniente a la factura UTSB 68 del 8 de noviembre de 2012 (pagada tras expedirse la nueva factura UTBS 0073 del 14 de diciembre de 2012), por concepto de «*alistamiento shorebase*» (\$485.836.985), «*operación portuaria plena*» (\$1.135.029.102), «*suministro de agua*» (\$5.677.820), «*servicios operacionales y otros*» (\$173.532.076) y «*horas extras*» (\$46.684.778), para un total de \$1.846.760.761, el hecho de que frente a dichos servicios se haya elaborado también una factura provisional o «*proforma*», con fecha del 1 de noviembre de 2012, que es la misma fecha de las elaboradas para las actas 51, 52, 53, 55 y 56, permite a la Sala inferir que esos servicios también fueron prestados en el periodo anterior, pues, como quedó visto, antes de elaborar la factura provisional y la factura comercial, el acta de bienes y/o servicios finalizados era sometido a consideración de Equion por un periodo de hasta diez días, de forma tal que si dichas actas no tenían el visto bueno de Equion, no había lugar a la expedición de la factura hasta que estuviera subsanada la objeción.

Además, como quedó relacionado páginas atrás, las demás actas que sí se aportaron al expediente, esto es, las 51, 52, 53, 55 y 56 de octubre de 2012, dan cuenta de que, por el restante de los ingresos adicionados, la causación del IVA tuvo lugar en el quinto periodo de 2012, porque allí se dio «*la terminación de los servicios*».

Como quedó dicho, la «*fecha de terminación de los servicios*» es uno de los tres supuestos de causación del IVA previstos en el artículo 429 del ET y, en el caso analizado, fue el que primero ocurrió. Así, por corresponder a servicios prestados en el mes de octubre, el correspondiente IVA atañía declararlo en el quinto bimestre de 2012 y no en el periodo fiscalizado, como lo defendió la demandante.

En este punto, vale pena destacar que Unión Temporal alegó que los únicos ingresos que obtuvo fueron los originados en el contrato suscrito con Equion, situación que no puso en duda la DIAN. De hecho, toda la fiscalización recayó sobre una única fuente de ingresos: el contrato 4610007246, del 7 de diciembre de 2011, a que se hizo mención. Este hecho es relevante porque en los certificados de retención en la fuente a título de IVA constan pagos por operaciones gravadas con ocasión de este contrato por \$25.555.985.000, lo cual corresponde con lo declarado por Unión Temporal en las declaraciones de IVA presentadas durante la vigencia del contrato (periodos 6 de 2011 y 1 a 6 de 2012), lo que es indicativo de que se declararon todos los ingresos por operaciones gravadas. Prospera el cargo de apelación.

En consecuencia, se revoca la sentencia apelada y se declara la nulidad de los actos demandados y a título de restablecimiento se declara la firmeza de la declaración de corrección provocada del IVA presentada por Unión Temporal por el sexto bimestre de 2012.

Costas. No se condena en costas, pues de conformidad con los artículos 188 del CPACA y 365 numeral 8 del CGP, «*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*», requisito que no se cumple en el presente asunto.



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. **Revocar** el fallo apelado. En su lugar, dispone:

PRIMERO. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 322412016000209 del 29 de diciembre de 2016 y la Resolución 000.074, del 5 de enero de 2018, por las cuales la DIAN modificó a la demandante la declaración del IVA del sexto bimestre de 2012.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, **declarar** la firmeza de la declaración de corrección provocada presentada por Unión Temporal Tayrona Shore Base por el sexto bimestre de 2012 con ocasión del requerimiento especial.

2. Sin condena en costas.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador.aspx>