



**CONSEJO DE ESTADO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**SECCIÓN CUARTA**  
**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., veintitrés (23) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2019-00578-01 (27645)  
**Demandante:** ECOPETROL S.A.  
**Demandado:** DIAN  
**Tema:** IVA - 4 Bim. de 2015. Marcación de hidrocarburos. Actividad de servicio gravado. Ventas a comercializadoras internacionales. Exención. Requisitos. Certificado al Proveedor.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 16 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que dispuso:

«**PRIMERO:** Se **DECLARA** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial 312412018000050 del 15 de junio de 2018 y de la Resolución 992232019000070 de 30 de mayo de 2019, por medio de las cuales la DIAN determinó oficialmente el impuesto sobre las ventas a cargo de ECOPETROL S.A. por el año gravable 2015- 4 y resolvió el recurso de reconsideración, respectivamente, de conformidad con el análisis realizado en la parte motiva de esta providencia.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho se determina la obligación tributaria por el impuesto sobre las ventas del año gravable 2015-4 a cargo de la actora, conforme a los conceptos y guarismos incluidos en la liquidación vertida en la parte considerativa de esta providencia<sup>1</sup>».

**ANTECEDENTES**

El 30 de marzo de 2016, Ecopetrol S.A. corrigió la declaración del impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre de ese año, presentada el 17 de septiembre de 2015, reportando ingresos brutos por operaciones gravadas de \$1.026.400.325.000; ingresos brutos por ventas a sociedades de comercialización internacional por \$47.620.671.000; ingresos brutos por operaciones excluidas de \$2.494.518.526.000; impuesto generado a la tarifa general de \$164.226.823.000; impuestos descontables por compra de bienes gravados a la tarifa general de \$103.958.311.000 y un saldo a favor de \$28.361.367.000<sup>2</sup>, cuya solicitud de devolución fue posteriormente desistida.

<sup>1</sup> El Tribunal no condenó en costas.

<sup>2</sup> Fls. 110, 111 c. p.



El 15 de septiembre de 2017, la División de Gestión de Fiscalización de la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá profirió el Requerimiento Especial 312382017000090, donde advirtió el incumplimiento de requisitos para acceder a la exención sobre \$11.128.619.000 de los ingresos reportados por ventas a sociedades de comercialización internacional, la inexistencia de servicios excluidos en los ingresos provenientes de la actividad de marcación de combustibles SD por \$3.619.960.434, y la improcedencia de \$49.403.000 de impuestos descontables solicitados con base en la fecha y la TRM del día de la factura. Propuso modificar los renglones respectivos de la declaración e imponer sanción por inexactitud.

Mediante Liquidación Oficial de Revisión 312412018000050 del 15 de junio de 2018 se aceptaron las modificaciones propuestas, incrementando a \$1.041.148.904.000 los ingresos brutos por operaciones gravadas; reduciendo a \$36.492.052.000 los ingresos brutos por ventas a sociedades de comercialización internacional y a \$2.490.898.566.000 los ingresos brutos por operaciones excluidas; aumentando a \$166.586.596.000 el impuesto generado a la tarifa general por operaciones gravadas; disminuyendo los impuestos descontables por compra de bienes gravados a la tarifa general de \$103.908.908.000, imponiendo sanción por inexactitud de \$2.409.176.000 y reliquidando el saldo a favor del periodo en \$23.543.015.000<sup>3</sup>.

La anterior liquidación fue confirmada por la Resolución 992232019000070 del 30 de mayo de 2019, de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en sede del recurso de reconsideración interpuesto<sup>4</sup>.

## DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, Ecopetrol S.A. solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412018000050 del 15 de junio de 2018 y de la Resolución 992232019000070 del 30 de mayo de 2019. A título de restablecimiento del derecho pidió<sup>5</sup>:

*«B. Declarar la firmeza de la declaración privada de ECOPETROL S. A., correspondiente al IVA del cuarto (IV) bimestre del año gravable 2015.*

*C. Declarar que no son de cargo de ECOPETROL las costas en que hubieren incurrido la autoridad tributaria con relación a la actuación administrativa demandada, ni las de este proceso».*

Estimó como normas violadas los artículos 6, 13, 29, 83, 123, 334, 338 y 363 de la Constitución Política; 420, 479, 481, 647, 648, 683 y 742 del Estatuto Tributario; 4 y 12 del Código de Petróleos y 8 de la Ley 39 de 1987, así como los Decretos 1372 de 1992, 1503 de 2002, 4299 de 2005, 1073 de 2005 y 381 de 2021, además de la Resolución 82438 de 1998 y las Circulares DIAN 034 y 035 de 2014<sup>6</sup>.

<sup>3</sup> Fls. 66-94, c. p.

<sup>4</sup> Fls. 96-107, c. p.

<sup>5</sup> Fl. 3, c. p.

<sup>6</sup> Fl. 3 vto, c. p.



Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La DIAN desborda las exigencias legales frente a la exención de IVA sobre ventas a sociedades de comercialización internacional - SCI, al rechazar la exención de ingresos declarados por falta de soporte, aduciendo que éstos se basaban en certificados al proveedor de fechas diferentes a las registradas en los certificados electrónicos consultados en las bases de datos de la DIAN, no obstante que el referido certificado no es un requisito de la exención de IVA sino un elemento probatorio, y el incumplimiento del plazo para expedirlo tampoco es causa legal para negar el derecho a la exención, sino una infracción de las obligaciones a cargo de citadas sociedades de comercialización.

La expedición extemporánea del certificado al proveedor no afecta la exención ni la vigencia fiscal en que esta se configura, pues se presume que el proveedor efectúa la exportación cuando la sociedad recibe las mercancías y expide el respectivo certificado, la factura o documento equivalente. Los actos demandados pretenden que la sociedad cuente con certificados expedidos el mismo día en que la contribuyente entrega la mercancía y emite la factura, trasladándole la responsabilidad de exigírselos a la SCI cuando la obligación de expedirlo oportunamente, en forma manual o electrónica, y con el contenido que corresponda compete a dicha sociedad.

Los actos incurren en falsa motivación, porque obviando la prevalencia de la realidad sustancial sobre la formal prefirieron el término de los certificados sin considerar los soportes de la efectiva exportación de la mercancía vendida a la SCI, único requisito legal para la exención de ingresos asociados a esa venta. Además, las decisiones acusadas exigen que la demandante contribuya con más de aquello que la ley ha querido, imponiéndole una obligación que desconoce el cumplimiento de la finalidad prevista en el artículo 481 del ET, pues a la SCI le vendió crudo, causando el ingreso asociado a esa venta al momento de entregar el producto o emitir la factura, momento en que se registró la exención.

Ecopetrol solo debe contar con los certificados al proveedor que amparan sus operaciones con las SCI, sin lugar a predicar omisiones en la carga de la prueba sobre aspectos ajenos a la responsabilidad de exportar la mercancía.

La marcación de hidrocarburos no es un servicio para efectos de IVA ni, por tanto, una actividad gravada, porque sólo agrega una sustancia química al combustible que, sin afectar sus propiedades físicas, químicas o visuales, permite que el Gobierno pueda ubicarlo a nivel nacional. Si la medición de concentración de la sustancia añadida está entre los rangos establecidos por Ecopetrol, el producto se declara legalmente comercializado; de lo contrario, se considera producción clandestina o apoderamiento de combustibles, contrabando o dilución con algún producto legal.

Los actos demandados no explican el nexo entre las normas que los fundamentan y el caso de la demandante, pues se limitan a invocar los elementos de la definición de servicio para la actividad de «*marcación de hidrocarburos*», que jurisprudencialmente se asocia a la existencia de una obligación de hacer, desarrollada por disposición legal para mitigar los efectos negativos del contrabando y hurto de combustibles en el país,



cuyos actos positivos no son a favor de un tercero específico, ni tienen naturaleza contractual que relacione al acreedor ejecutante de la labor y al deudor beneficiado con la misma. En esa actividad solo hay un cliente que acepta que se le vendan combustibles marcados como muestra de que la comercialización es legal.

La delegación de la actividad de marcación en terceros no modifica el hecho de que no constituya un servicio, y la DIAN no cuenta con el soporte fáctico, legal y probatorio para predicar lo contrario, sin que la demandante tenga vínculos laborales con el Ministerio de Minas, ni con el adquirente del combustible o la población que compra lo marcado. Tampoco existe contraprestación en dinero o en especie, al margen de los costos que acarrea el proceso de seguridad y manejo del producto de marcación.

El Decreto 1503 de 2002 [9] buscó reintegrar dichos costos a través de la estructura del precio de venta de combustibles, que incluye el *ítem* de la tarifa de marcación determinada por el Ministerio de Minas como mayor valor del costo de aquéllos, asumido por el consumidor final adquirente del producto en las estaciones de servicio, y que no genera utilidades o incrementos patrimoniales a Ecopetrol pues, de hecho, el EBITDA<sup>7</sup> aportado a la actuación administrativa no fue positivo.

Todo rubro que forme parte del precio final del combustible debe identificarse y enlistarse, de modo que el IVA en la actividad de marcación también tendría que disponerlo normativamente dicho Ministerio, incluyéndolo en la estructura de precios de los combustibles y cargándolo en la cadena de comercialización como mayor valor del costo que incrementa el precio final a cargo del usuario final. Sin embargo, frente a la competencia ministerial de fijar mensualmente la estructura de precios de los combustibles con base en parámetros internacionales, fletes, seguros, inspección de las importaciones y remuneración del transportador de hidrocarburos, la DIAN no puede incluir aspectos ajenos a los puntos comprendidos en dicha estructura, como el ítem adicional de IVA asociado a la marcación.

Entidades con fines recaudatorios no pueden desconocer que el control ejercido sobre el entorno de precios internacionales conlleva la protección al consumidor final del combustible, ni que la cadena de valor de la industria petrolera, incluyendo el transporte y la distribución de petróleo y sus derivados, son de utilidad pública.

No procede el desconocimiento de impuestos descontables liquidados por Ecopetrol, so pretexto de carecer de los soportes legales y la errónea interpretación de los requisitos previstos para la procedencia de aquéllos, cumplidos por la entidad y restringidos a la identificación de vendedores y adquirentes, con nombre y NIT, fecha de expedición de facturas, numeración consecutiva, descripción de servicios prestados o artículos vendidos y el valor total de la operación. No existen exigencias diferentes, como las de solicitar dichos impuestos con base en una TRM diferente a la del día de la factura, máxime cuando el Régimen de Contabilidad Pública no prevé ninguna norma específica para la utilización de dicha tasa, como tal ajena a los requisitos mencionados.

<sup>7</sup> Indicador financiero (acrónimo de los términos en inglés *Earnings Before Interest Taxes Depreciation and Amortization*) que muestra el beneficio de la empresa antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones.



Las actuaciones de la DIAN deben estar motivadas con soportes fácticos, probatorios y jurídicos que justifiquen sus decisiones; sin embargo, los actos demandados sólo se basan en el nombre «servicio» que tiene la cuenta contable en la que Ecopetrol registró la recuperación de los costos de marcación, sin prueba alguna que le permitiera catalogar como tal esa actividad, lo que desconoce que la sustancia económica de la marcación no es un servicio sino una actividad ajena al hecho generador del IVA, y que, por tanto, no está sujeta ni gravada, so pena de violar el principio de justicia y asignar al consumidor final unas consecuencias económicas no previstas en la ley, obligándolo a coadyuvar excesivamente con las cargas públicas, a pesar de que la estructura de precios no haya previsto la liquidación del impuesto sobre las ventas respecto de la marcación para proteger a los adquirentes de combustibles.

No se declararon datos ni factores falsos, incompletos o desfigurados, sino cifras veraces que impiden la configuración de la sanción por inexactitud. Lo declarado es producto de una interpretación razonable de la normativa sobre marcación de hidrocarburos como actividad atípica realizada en virtud de un mandato legal, con reconocimiento de los costos en que incurre quien la ejerce y respecto de la cual existe una discusión conceptual y probatoria con la Administración, constitutiva de una diferencia de criterios que conduce a levantarla.

## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda<sup>8</sup>, con fundamento en lo siguiente:

La actora incurrió en un hecho generador del impuesto sobre las ventas, causado en los términos del artículo 429 del ET, y los bienes exportados están exentos de dicho tributo cuando cumplen los requisitos del artículo 481 *ib*. En el caso de ventas a sociedades de comercialización internacional, el beneficio de exención con derecho a devolución opera respecto de los bienes que se exporten efectivamente y sean vendidos a sociedades de comercialización internacional, previo cumplimiento de los requisitos sustanciales de expedir el certificado al proveedor en el formato que corresponda, una vez recibida la mercancía de la comercializadora internacional y/o emitida la factura por el proveedor, y presentado a través del servicio informático electrónico como medio de control de las operaciones de comercio exterior sin dilaciones, entendiéndose cumplida la obligación cuando dicho servicio informa la emisión del certificado en forma satisfactoria.

La Resolución 107 de 2013, alusiva a la relación entre las fechas de la factura y la entrega de la mercancía, no se refirió al certificado al proveedor ni a la posibilidad de expedirlo en cualquier tiempo. En el *sub lite* los certificados se expidieron en bimestres fiscales posteriores a aquéllos en los que se solicita la exención de IVA, afectando la debida, concreta y oportuna determinación de la obligación tributaria.

La operación cuestionada se refiere a bienes gravados, pero legalmente exentos por la venta a sociedades de comercialización internacional, bajo requisitos legales que la

<sup>8</sup> Samai. Gestión Otras Corporaciones. Índice 9



actora no cumplió. La presunción *iuris tantum* de que el proveedor realiza la exportación desde cuando aquéllas reciben las mercancías y expiden el certificado, imponían a la demandante la obligación de exigírselo a aquéllas; como esa presunción admite prueba en contrario, la DIAN ejerció su poder fiscalizador para verificar la exportación, y consecuentemente reclasificó los ingresos declarados, sin que el deber de expedir los certificados competa exclusivamente a la SCI.

La demandante debió desplegar las acciones para obtener el certificado al proveedor, comenzando por cumplir los requisitos de ley y probando que los bienes vendidos a las SCI se habían exportado efectivamente.

La actividad de marcación de hidrocarburos es un servicio gravado, pues encaja en la definición de este, independientemente de que derive de un mandato legal. Es una obligación de hacer en la que el combustible adicionado por la marcación está bajo la cadena de producción de la actora, cuyo componente se liquida en el precio pagado por el consumidor adquirente del combustible, a quien se presta el servicio antes de venderle el producto, momento en el cual se causa el impuesto que, al no estar excluido, tributa a la tarifa general, de acuerdo con el principio de justicia, en tanto los beneficios fiscales que exoneran el pago del impuesto son de carácter restrictivo.

La contraprestación del servicio se representa en el reconocimiento estatal del componente de «*marcación*», dentro de la estructura de precios del combustible, independientemente de que sirva para establecer los costos asumidos por Ecopetrol. Y, aunque es una actividad derivada de un mandato del Ministerio de Minas que puede subcontratarse, la causación del impuesto a título de servicio no se ve afectada; de hecho, en la titulación de dos subcuentas contables la revisora fiscal de la demandante refirió las actividades de marcación como servicio.

La DIAN basó sus decisiones en la normativa vigente sin violar el principio de buena fe, ni pretender modificar el precio de los combustibles, pues ejerció sus funciones de fiscalización y determinación. El hecho de que el Ministerio de Minas no haya incluido el IVA por la marcación de combustibles en los *ítems* del precio, no impide la causación del impuesto que goza de reserva legal.

La obligación de hacer se da entre la actora y quienes solicitan el servicio de marcación, pero la primera incumple su carga probatoria *Onus Probandi*, porque no demostró que el valor facturado y registrado como operaciones excluidas por servicio de manejo de hidrocarburos corresponda al transporte de estos.

A la luz del Plan General de Contabilidad Pública, las operaciones con proveedores en moneda extranjera deben reconocerse aplicando la TRM de la fecha de la transacción. Lo que pretende la demandante es deducir un IVA que no ingresó al tesoro nacional.

La sanción por inexactitud es procedente, pues la actora declaró como excluidos ingresos gravados, sin que exista diferencia de criterios, porque las normas aplicables son claras y de fácil interpretación. La falta de evidencia sobre la declaración de datos



falsos y de conductas dolosas no impide aplicar la sanción frente a la ocurrencia de los hechos que la tipifican.

## SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, anuló parcialmente los actos demandados, para aceptar los ingresos exentos por ventas realizadas a sociedades de comercialización internacional y mantener el gravamen sobre ingresos por operaciones de marcación de hidrocarburos, así como el rechazo de la diferencia del descontable declarado, por lo siguiente:

La exención de los artículos 479 y 481 del ET exige probar la venta de bienes corporales muebles en Colombia, a una sociedad de comercialización internacional, y la efectiva exportación de las mercancías enajenadas, que se presume cuando la SCI las recibe y expide el Certificado al Proveedor, y cuando de común acuerdo se profiere un certificado que agrupa las entregas durante un periodo no superior a dos meses, caso en el cual la expedición debe ocurrir máximo el día quince del siguiente mes al respectivo bimestre de la venta.

El IVA generado en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios puede descontarse en el periodo correspondiente a la fecha de causación de aquél, o en los dos periodos siguientes, so pena de perderse el derecho al descuento, siempre que se cuente con facturas o documentos equivalentes, con el lleno de los requisitos previstos en los artículos 617 y 618 del ET.

La suma de \$11.128.618.830 debía declararse como ingreso por venta exenta, porque los certificados al proveedor se emitieron en los primeros días de septiembre de 2015, sin desvirtuarse la exportación del producto enajenado. Sin embargo, el hecho imponible se causó con la expedición de las respectivas facturas de venta, que datan del mes de agosto; los eventuales errores en la fecha del certificado al proveedor deben ser dirimidos por quien lo emite, aplicándose las respectivas sanciones, sin lugar a controvertir la operación para determinar la calidad exenta del bien vendido.

Procede la reclasificación de ingresos de \$3.619.960.434 declarados por operaciones excluidas, como ingresos por operaciones gravadas a tarifa general, toda vez que la actividad de marcación de combustibles líquidos se considera un servicio cuya realización genera una contraprestación en dinero.

La obligación legal de marcación para controlar la comercialización ilegal de hidrocarburos no está taxativamente excluida, sino que comporta un servicio por el cual Ecopetrol percibe un ingreso proveniente del Ministerio de Minas.

El IVA descontable puede causarse en cierta fecha y contabilizarse en el mismo periodo o en los dos subsiguientes, y el hecho de que la suma solicitada se registre contablemente en un periodo diferente al que se causó no es óbice para reportar un mayor o menor valor al realmente pagado al momento de nacer la obligación o de surtir la operación económica.



El IVA se causa al momento de expedirse la factura de venta, cuando además se presume el pago, excepto en el caso de que éste sea parcial o posterior a la causación. En el caso no se soportó el momento en que se pagó la obligación ni la TRM entonces utilizada para cancelar la obligación a través del sistema cambiario, lo que impide tener certeza sobre el monto efectivamente pagado por IVA en las facturas correspondientes.

Como Ecopetrol solicitó como impuesto descontable un mayor valor al liquidado en la factura, sin soportar o justificar el valor pagado, la DIAN podía desconocer la diferencia con el valor contabilizado por la sociedad, sin cuestionar el Plan Único de Cuentas y, por la naturaleza de la entidad pública, se limitó a rechazar el mayor impuesto solicitado como descontable, por ser más de lo realmente pagado.

La demandante se centró en debatir la inaplicación de las disposiciones de diferencia en cambio, aduciendo que la TRM no se tomaba en los registros de contabilidad pública, lo cual no es cierto, porque el numeral 224 del Plan General de Contabilidad Pública dispone que las operaciones con proveedores en moneda extranjera deben reconocerse aplicando la TRM de la fecha de la transacción. Asimismo, el fondo del asunto obligaba a dicha entidad a demostrar cuál fue el impuesto realmente pagado, de conformidad con la carga dinámica de la prueba, lo cual no hizo, pues omitió aportar el soporte del pago correspondiente a las facturas 4144, 4143 y 332 del 12 de junio, sin permitir verificar el valor de la transacción y el impuesto cancelado por la misma.

Procede la sanción por inexactitud, porque la contribuyente registró como excluidos los ingresos provenientes de un servicio gravado a tarifa general, y solicitó impuestos descontables respecto de operaciones carentes de facturación; sin poderse endilgar diferencias de criterios para registrar operaciones exentas o impuestos descontables.

## RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia. Al efecto, reiteró los argumentos de la demanda en relación con la exclusión de los ingresos derivados de la actividad de marcación y la procedencia del impuesto descontable declarado.

La sentencia apelada aplicó erradamente el Decreto 1372 de 1992, pues acorde con los elementos de la definición de servicio para efecto de IVA, el Consejo de Estado ha reconocido el mismo en las obligaciones de hacer, entendidas como prestaciones para la realización de actos positivos a favor de un tercero, en las que existe un acreedor que debe ejecutar la labor y un tercero beneficiario de la misma. Las actividades de marcación que desarrolla Ecopetrol no tienen naturaleza contractual, ni la empresa constituye la parte acreedora frente a una contraparte deudora en el contexto de una obligación que imponga realizar una actividad; lo que hay es el desarrollo de actividades por virtud de una imposición legal.

El servicio de marcación no opera por solicitud de parte, sino por el deber legal asignado a Ecopetrol para marcar los combustibles como acto positivo a favor del Ministerio de Minas y Energía, para mitigar los efectos negativos del contrabando y



hurto de combustibles, o de un tercero específico distinto a la población colombiana beneficiada con la legalidad de los combustibles comercializados en Colombia. Entre dichas entidades y entre la demandante y los clientes adquirentes del combustible no existe un vínculo laboral, y si Ecopetrol contrata la marcación con otra persona jurídica, el origen de esa obligación sería igualmente legal, en tanto que esa tercerización también es autorizada por decreto.

Quien encarga u ordena la actividad de marcación es una norma; quien la ejecuta es Ecopetrol; quien obtiene los beneficios de la marcación y el combustible legal es el consumidor final, y quien permite un reintegro de gastos es el Ministerio de Minas y Energía, de manera que no existe un acreedor y un deudor, y si no hay parte contratante tampoco puede hablarse de servicio, ni menos de IVA.

Como actividad, la desarrollada por Ecopetrol corresponde a un asunto material técnico, en tanto que el marcador se vierte en los combustibles, atendiendo a requisitos especiales técnicos para no modificar el producto. Las obligaciones de hacer no traen intrínseco el hecho de que se desarrollen a favor de un tercero como ocurre con la marcación ejecutada por Ecopetrol por imposición legal.

Ningún agente de la cadena de marcación paga por esa actividad, a pesar de existir un consumidor como beneficiario final llamado a pagar por el producto, no por la actividad de marcación. El Ministerio de Minas y Energía, por su parte, tampoco hace pagos, sólo permite la recuperación de gastos vía inclusión de estos en la estructura del precio de venta de los combustibles, como mayor precio del refinado

El valor que el consumidor final paga por la adquisición de un combustible en Colombia se traduce en el precio de un producto, resultante de una operación de comercialización entre el consumidor final (*comprador*) y la estación de servicio o comercializador minorista (*vendedor*).

Lo pagado por el consumidor final no es el resultado de un servicio de marcación; si ello fuera así se desnaturalizaría la relación jurídica diferente e independiente entre el consumidor final con la estación de servicio o comercializador minorista. Los elementos que integran el precio del combustible son una cuestión accesoria a la relación de compraventa del combustible por parte del consumidor final. Y si el elemento de la contraprestación se dilucidara claramente en la actividad de marcación de hidrocarburos, esa contraprestación tendría que provenir del mismo Ministerio de Minas y Energía, como máxima autoridad sobre la reglamentación de la actividad.

El reintegro de costos difiere de la remuneración por servicios prestados. La referencia a un valor en pesos solo es una tarifa que dota al Ministerio de una fuente objetiva para realizar el reintegro de costos, sin que la marcación de hidrocarburos, sin sujeto pasivo económico, pueda considerarse servicio generador de IVA, máxime ante la inexistencia de nexo causal entre las normas tributarias y la conclusión de que la marcación de hidrocarburos sea un servicio. Por lo demás, la tarifa de marcación no es una contraprestación, sino el reintegro de los costos en que incurre Ecopetrol, y que se determina de acuerdo con los parámetros definidos en la normativa aplicable, sin consenso entre partes.



El *a quo* incurrió en falsa motivación por indebida valoración probatoria. Ecopetrol aportó los actos administrativos preparatorios y oficiales, así como los elementos probatorios técnicos como el modelo con la estructura de los costos que componen la tarifa de marcación de hidrocarburos que es fijada por el Ministerio de Minas y Energía; la copia simple del Contrato 5212968 suscrito entre Ecopetrol y Rohm and Haas Chemicals Colombia Ltda; las facturas y cuentas contables que explican en qué consiste la cuenta aditivo para marcación en relación con el proceso que Ecopetrol lleva a cabo sobre los productos que Refinería de Cartagena comercializa con terceros; la respuesta al derecho de petición emitido por el Ministerio de Minas y Energía en relación con la marcación de hidrocarburos; y la comunicación enviada por el Líder de Marcación de Combustibles de Ecopetrol al Director de Hidrocarburos del Ministerio de Minas y Energía, en la cual resuelve los interrogantes planteados por la DIAN. Dichas pruebas deben valorarse en conjunto y bajo las reglas de la sana crítica.

El modelo con la estructura de los costos que componen la tarifa de marcación de hidrocarburos fijada por el Ministerio de Minas y Energía demuestra que la distribución de combustibles líquidos en Colombia está regulada y no puede incluir factores adicionales como el IVA. Para el año 2013 la estructura de precios de los combustibles incluía los impuestos asociados que aplicaban en la correspondiente vigencia; la marcación de hidrocarburos no estaba gravada con el impuesto sobre las ventas en ese año, ni tampoco actualmente.

La estructura de precios de los combustibles fijada por el Ministerio de Minas y Energía no puede ser modificada por ninguna entidad externa ni por la Administración, sin considerar la utilidad pública que cobija a la industria de los hidrocarburos en Colombia y la protección final de la colectividad. La comunicación enviada a la DIAN por el Líder de Marcación de Combustibles a la Dirección de Hidrocarburos del Ministerio de Minas y Energía, a la DIAN, explicó desde el punto de vista técnico que no puede hablarse de remuneración en el proceso de marcación, pues el Decreto 1073 de 2015 sólo quiso prever la recuperación de los costos en los que Ecopetrol incurre para cumplir el mandato legal que soporta.

La sentencia apelada atenta contra el principio de prevalencia de lo sustancial sobre lo formal, porque se basó en la denominación de las cuentas 4204020101 y 4204020103, y no en el entendimiento de la actividad de marcación de hidrocarburos líquidos, ni en las explicaciones técnicas ofrecidas. Esa denominación es un factor de forma que no debe derivar en el gravamen impuesto a Ecopetrol, porque el costo que se le reintegra sólo corresponde a la recuperación de los valores en los que tuvo que incurrir para cumplir con los cometidos que el Decreto 1073 de 2015 le impuso.

El desconocimiento de impuestos descontables obedeció a la errónea interpretación de los efectos de las normas que los regulan. La DIAN extralimitó sus funciones al exigir requisitos adicionales para la procedencia de dichos impuestos, aduciendo que la demandante solicitó mayores valores de los soportados en las facturas del proveedor, calculados a una TRM diferente de la fecha de emisión de tales facturas. La discusión gira en torno a la tasa representativa del mercado utilizada para liquidar el valor del impuesto descontable, a pesar de que el régimen de contabilidad pública nada prevé sobre la utilización de determinada TRM. Esa ausencia normativa condujo

a que Ecopetrol registrara en su contabilidad las facturas que daban lugar a impuestos descontables, en tanto cumplía los requisitos establecidos para hacerlo, sin desconocer las normas sobre causación del impuesto a las que la DIAN hace referencia para llegar a la errónea conclusión de que la inutilización de la TRM señalada por la misma DIAN conllevaba el incumplimiento de los requisitos de los impuestos descontables.

Acorde con los artículos 485 y 488 del ET, la TRM utilizada para la conversión a moneda funcional no es un requisito de los impuestos descontables, de modo que la DIAN dio a dichas normas una consecuencia ajena a las mismas. Ecopetrol pagó el valor de la factura que dio derecho al impuesto descontable y el valor facturado en pesos colombianos no es el exactamente pagado, sino uno sugerido que utiliza la TRM de la fecha de expedición de la factura. Dicha compañía paga el valor expresado en dólares.

La demandante satisfizo los requisitos legales de «apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor, Apellidos y nombre o razón y NIT del adquirente, numeración consecutiva, fecha de expedición, descripción de los artículos vendidos o servicios prestados y valor total de la operación» previstos para la procedencia del impuesto descontable, que no puede estar sujeto a una exigencia diferente de las establecidas en la Ley, máxime cuando para Ecopetrol el Régimen de Contabilidad Pública no prevé ninguna norma específica en lo que se refiere a la utilización de determinada TRM.

La demandante es una Sociedad de Economía Mixta con participación estatal superior al 50 % y su desarrollo tributario se ciñe a los postulados legales vigentes para la elaboración de las declaraciones privadas. Por su misma naturaleza estatal, no busca optimizaciones distintas a las que pueden derivarse de la interpretación de las normas.

El artículo 647 del ET debe consultar la subjetividad con la que el contribuyente actúa en la elaboración de su declaración privada que, tratándose de la modificada por los actos demandados, no incluyó datos o factores falsos, incompletos o desfigurados, sino que acató las normas aplicables en materia de IVA, y se basó en elementos de hecho y de derecho necesarios para la determinación de la obligación tributaria, sin omitir intencional ni negligentemente información necesaria para la fiscalización

De acuerdo con la jurisprudencia, la adecuada comprensión del principio de culpabilidad implica que, *«si el contribuyente cumple sus obligaciones tributarias con fundamento en hechos completos y cifras veraces, basadas en interpretaciones plausibles y razonables, no es justo ni acorde con el ordenamiento jurídico que se le impongan sanciones por simples controversias y discrepancias en la aplicación de la ley»*.

La marcación de hidrocarburos y el IVA es un tema novedoso por involucrar una actividad atípica en virtud de un mandato legal impuesto por el Ministerio de Minas y Energía a Ecopetrol, sobre el combustible circulante en el territorio nacional y en zonas de frontera, reconociéndole la recuperación de los costos en los que incurrió, abriendo paso a una diferencia de criterios entre Ecopetrol y la DIAN, que de hecho ha motivado criterios de decisión diferentes entre las dos subsecciones de la Sección Cuarta del Tribunal de Cundinamarca.



## TRÁMITE DE SEGUNDA INSTANCIA

Admitido el recurso y agotadas las oportunidades previstas en el artículo 247 del CPACA, modificado por la Ley 2080 de 2021, sin pronunciamiento de los sujetos procesales, ni concepto del Ministerio Público<sup>9</sup>, procede la Sala a proferir sentencia.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos que modificaron la declaración de impuesto sobre las ventas de la demandante por el cuarto bimestre de 2015, en cuanto rechazaron parte de los ingresos declarados por operaciones excluidas asociadas a la marcación combustibles líquidos y por ventas a sociedades de comercialización internacional, y rechazaron impuestos descontables por compra de bienes gravados a la tarifa general.

En los términos del recurso de apelación, corresponde analizar sí la actividad de marcación configura un servicio gravable para efectos de IVA; sí podía solicitarse el IVA descontable generado y pagado con base en la fecha y la tasa representativa del mercado TRM del día de la factura. De acuerdo con ello, se establecerá sí proceden la exclusión y los impuestos descontables declarados, al igual que la sanción por inexactitud.

### ***Exclusión de ingresos provenientes de la marcación de combustibles líquidos***

Del total de ingresos declarados por operaciones excluidas (\$2.494.518.526.000), la DIAN estimó improcedentes \$3.619.960.434, correspondientes a la actividad de marcación de hidrocarburos, por reunir las condiciones para considerarse un «servicio gravado con IVA», en cuanto involucraba una prestación de hacer a cambio de una remuneración integrada al precio del combustible, con la cual se recuperan los costos de la actividad. Así, el impuesto se causa al momento de prestarse el servicio, independientemente de que el IVA no esté incluido en la estructura de precios dispuesta por el Ministerio de Minas y Energía, y de que la marcación tenga fuente normativa, pues esta última circunstancia tampoco fue prevista como causal de exclusión.

Por su parte, la actora desconoce la naturaleza de «servicio gravado» de esa actividad, porque la marcación del combustible se ejecuta por mandato legal y se limita a la venta al cliente que acepta comprarlo marcado, sin contraprestación acordada entre partes inexistentes. Además, el cobro del impuesto tiene reserva normativa y, por tanto, debe encontrarse incluido en la estructura de precios mencionada; sin embargo, ésta sólo contempló la tarifa de la marcación como mayor valor a cargo del consumidor final del combustible adquirido, para reintegrar los costos de dicha actividad.

El problema jurídico así formulado fue analizado por la Sala en sentencia del 28 de septiembre de 2023, dentro del expediente 26973, correspondiente al medio de control

<sup>9</sup> Samai, índice 00004



de nulidad y restablecimiento del derecho tramitado entre las mismas partes y por razones fácticas y jurídicas idénticas a las que motivan la presente causa, pero dirigidas a atacar los actos de determinación oficial del impuesto sobre las ventas del V bimestre gravable del año 2014, bajo los siguientes parámetros:

Acorde con el literal b) del artículo 420 del ET vigente para la época de los hechos discutidos<sup>10</sup>, el impuesto sobre las ventas se aplica a la prestación de servicios en el territorio nacional; entendiéndose sistemáticamente, que dicha regla se aplica respecto de servicios no excluidos por el artículo 476 *ib*, o normas especiales.

Para efecto del impuesto sobre las ventas, el artículo 1.º del Decreto 1372 de 1992 define «servicio», como «Toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración».

La Sección ha señalado que las «obligaciones de hacer» a que alude el precepto anterior, tienen por objeto una actividad material o jurídica del deudor, que no corresponda a dar, esto es, al deber de transferir el dominio total o parcial de una cosa o de constituir un derecho real sobre ella<sup>11</sup>.

El Decreto 1503 de 2002<sup>12</sup> definió la **Marcación del combustible** como un proceso por el cual se adiciona una sustancia química denominada «marcador» que, sin afectar sus propiedades físicas, químicas ni visuales, o sus especificaciones, permite garantizar su procedencia, previa constatación de su presencia y/o concentración a través de una sustancia o equipo detector<sup>13</sup>, aplicable a la gasolina y al ACPM<sup>14</sup> almacenados, manejados, transportados y distribuidos en el territorio nacional, antes de transferirse a los distribuidores mayoristas.

Según las consideraciones expuestas en el mencionado Decreto 1503 de 2002, se trata de un método de autenticación que revela cualquier signo de dilución en el combustible y permite identificar la eventual distribución ilícita del mismo por prácticas de contrabando, hurto y mezclado o adulteración, generadoras de pérdidas fiscales, de seguridad y salubridad, así como de daños al sector productivo formal, requirentes de

<sup>10</sup> Modificado por el artículo 25 de la Ley 6 de 1992.

<sup>11</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 12 de septiembre de 2019. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Exp. 21572

<sup>12</sup> "Por el cual se reglamenta la marcación de los combustibles líquidos derivados del petróleo en los procesos de almacenamiento, manejo, transporte y distribución". Decreto posteriormente compilado por el Decreto 1073 de 2015, Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía.

<sup>13</sup> Sustancia o equipo que permite detectar la presencia y/o concentración del "marcador" en el combustible (Decreto 1503 de 2002. Art. 1.)

<sup>14</sup> *Ibidem*.

ACPM. Para los efectos del presente decreto el ACPM o diesel marino corresponde a una mezcla de hidrocarburos entre diez y veintiocho átomos de carbono que se utiliza como combustible de motores diesel y se obtiene por destilación directa del petróleo. Las propiedades de este combustible deberán ajustarse a las especificaciones establecidas en la Resolución 068 del 18 de enero de 2001 de los ministerios del Medio Ambiente y Minas y Energía y las disposiciones que la modifiquen o deroguen.

Gasolina motor o gasolina. Para los efectos del presente decreto la gasolina es una mezcla compleja de hidrocarburos entre tres y doce átomos de carbono formada por fracciones combustibles provenientes de diferentes procesos de refinación del petróleo tales como destilación atmosférica, ruptura catalítica, ruptura térmica, alquilación, polimerización, reformado catalítico, etc. Las propiedades de este combustible deberán ajustarse a las especificaciones establecidas en la Resolución 068 del 18 de enero de 2001 de los ministerios de Medio Ambiente y Minas y Energía y las disposiciones que la modifiquen o deroguen.

mecanismos del control suficientes para que las autoridades mineras gubernamentales puedan prevenir y controlar las situaciones que propician dichas prácticas ilegales.

Y es que ante la naturaleza pública del transporte y distribución de petróleos y sus derivados, las medidas y controles sobre la exploración, explotación, transporte, refinación, distribución, procesamiento, beneficio, comercialización y exportación de recursos naturales no renovables se hacen apremiantes; y el debido acatamiento de las normas pertinentes a distribuidores mayoristas, minoristas y transportadores, y de las obligaciones de abastecimiento de combustibles líquidos derivados del petróleo y/o gaseosos mediante personas legalmente autorizadas para hacerlo y frente a productos de lícita procedencia, se torna prioritario<sup>15</sup>.

El reglamento de marcación<sup>16</sup> asignó a Ecopetrol la responsabilidad de fijar dicho procedimiento y el marcador utilizable en el país, seleccionando el más conveniente desde el punto de vista técnico, como también adoptando y manteniendo las precauciones y controles necesarios para garantizar su seguridad y exclusividad, sin perjuicio de variar las características de aquél, cuando lo estime necesario. Igualmente, se le responsabilizó de determinar los procedimientos de detección<sup>17</sup> y de marcar la gasolina y el ACPM importados o producidos en Colombia<sup>18</sup>, en los puntos de entrega física del producto del poliducto a las plantas de abastecimiento de los distribuidores mayoristas y, en los muelles y llenaderos de refinería, cuando se vende a distribuidores mayoristas, minoristas y grandes consumidores.

Bajo esos cometidos, Ecopetrol implementó dos tecnologías de marcación que apoyan estrategias para el control de la comercialización de productos y manejo tarifario para el combustible nacional y de frontera<sup>19</sup>, por designación directa del Ministerio de Minas y Energía, quien ejerce la regulación del proceso ante la cadena de distribución, a través de la Dirección de Hidrocarburos. De la misma forma, aprueba y supervisa los sistemas de inyección de marcadores en 41 plantas, como distribuidoras mayoristas transportadoras por ducto, refinadores locales y almacenadores en puertos, con varios pasos secuenciales que comprenden:

*i) la investigación de mercados para buscar y desarrollar los marcadores de combustibles que, permaneciendo diluidos homogéneamente y estables dentro de aquéllos, permitan identificar los legalmente comercializados en la cadena de abastecimiento; ii) la compra y adquisición de los combustibles a los proveedores idóneos, previa selección de las tecnologías a utilizar, garantizando su transporte y nacionalización hasta las bodegas de almacenamiento en las instalaciones de Ecopetrol; iii) la distribución del marcador a los agentes en las plantas donde se adiciona, enviándolo bajo estricta vigilancia y en transportes especializados, con la utilización de vuelos chárter desde las bodegas de almacenamiento hasta el aeropuerto emisor y desde el aeropuerto receptor hasta la*

<sup>15</sup> Código de Petróleos [212], Ley 39 de 1987 [1], Ley 26 de 1989, Decretos 283 de 1990, 353 de 1991, 300 de 1993, 1521 de 1998 [41, 45, 52], 70 de 2001

<sup>16</sup> Decreto 1503 de 2002 [2 y sgts]

<sup>17</sup> Proceso mediante el cual se usa el "detector" para comprobar si el combustible tiene o no "marcador". El resultado es comparado después con un patrón que permite garantizar la procedencia del combustible (*Decreto 1503 de 2002. Art. 1.*)

<sup>18</sup> Esta segunda responsabilidad también fue asignada a los importadores o refinadores locales, facultados para adicionar el marcador suministrado por Ecopetrol, en el punto de venta a los distribuidores mayoristas o minoristas y a los grandes consumidores.

<sup>19</sup> Marcador nacional Quimiomark, desde el 2002, y Marcador de frontera desde el 2006



planta donde su ubican los tanques de almacenamiento local; iv) *inyección del marcador con bombeo del mismo desde dichos tanques a la corriente a marcar según las estipulaciones técnicas de ECOPETROL*, dejando registro digital o físico del movimiento del marcador para posterior auditoría y control de inventarios, y observando estrictos parámetros de dosificación y revisión realizando entregas a los diferentes distribuidores mayoristas; v) *medición de concentración de combustibles*, agregando al combustible marcado y entregado una proporción del biocombustible regulada por el Ministerio de Minas y Energía, en los carro tanques que llevan el combustible a los distribuidores minoristas y grandes consumidores. El incremento de volumen que ello produce diluye nuevamente el marcador y conduce a medirlo otra vez, y las concentraciones de productos vendidos y almacenados en las estaciones de servicio son objeto de frecuentes inspecciones para mantener control sobre la cadena y, en caso de que el producto no tenga marcador o lo tenga con concentración más baja a lo estipulado por Ecopetrol, se retiene por la autoridad hasta clarificarse su origen; vi) *control al proceso de marcación*, a través de la supervisión de inventarios de marcador en las diferentes plantas y de las condiciones de seguridad de los sistemas de inyección, la revisión de concentraciones y calidad de marcadores, mantenimiento de equipos detectores y apoyo a contingencias presentadas. Las desviaciones del marcador, los cambios en la estrategia de marcación y la depreciación tecnológica que permita usarlo, activa el proceso de investigación y desarrollo de marcadores; y, vii) *inventarios de marcador*, que refuerzan el paso de compra y adquisición, con base en las previsiones de cantidad de marcador a comprar y las actividades que de ella se derivan, con las que se establecen los consumos de marcador y las proyecciones de consumos de combustibles<sup>20</sup>.

La anterior descripción constata la activa intervención de Ecopetrol en todo el procedimiento de marcación, con la disposición y desarrollo de la estructura y elementos usados en el mismo, el sistema, estrategia y tecnologías aplicables, y la definición de los marcadores y demás recursos requeridos para ejecutar el proceso; en razón a la competencia y las responsabilidades que le asigna la normativa reglamentaria sobre la materia, y de la autoridad con la que fue revestido para realizar la función ejecutiva de precaver y mantener los controles que dotan de seguridad y exclusividad a la marcación y su detección en la cadena de combustibles distribuidos.

De hecho, el procedimiento de «detección» desarrollado por Ecopetrol debe aplicarse a los combustibles que los distribuidores mayoristas, transportadores, grandes consumidores y distribuidores minoristas reciben de su agente suministrador en la cadena de comercialización, certificando su recibo a satisfacción y asumiendo la responsabilidad sobre el combustible recibido<sup>21</sup>. Y, al tenor de la prohibición del artículo 13 del Decreto 1503 de 2002, los actores dedicados al almacenamiento, manejo, transporte y distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo, señalados por el artículo 2 de la Ley 39 de 1987, deben abstenerse de tener en su poder, a cualquier título, gasolina motor o ACPM que no hayan sido marcados debidamente.

<sup>20</sup> Oficio 2-2016-093-30073 del 26 de octubre de 2016 (Samai, índice 2)

<sup>21</sup> Para tal fin, Ecopetrol debe suministrar el "detector" tanto a dichos sujetos como a las autoridades y organismos de control que colaboren en la búsqueda de combustibles ilícitos, y debe divulgar, capacitar y distribuir el procedimiento de "detección" (arts. 10-12, Decreto 1503 de 2002)



Así pues, la demandante materializa un instrumento de política minero - energética que garantiza la licitud de los combustibles en su cadena de distribución y, con ello, protege el interés público en la legal comercialización de petróleo y sus derivados, así como en el transporte, procesamiento, exportación y demás procesos.

Para cumplir las obligaciones referidas, el artículo 9 del Decreto 1503 de 2012 ordenó al Ministerio de Minas y Energía reconocer un componente dedicado a la marcación y detección de combustibles, dentro de su respectiva estructura de precios.

En el contexto del artículo 1.º del Decreto 1372 de 1992, se entiende que la marcación de combustibles por la que se percibieron los ingresos declarados como excluidos, corresponde a una actividad, labor o trabajo constitutiva de una «obligación de hacer», ajena a vínculos laborales y en la que predominan factores materiales e intelectuales de la persona jurídica a cuyo cargo se encuentra. Quien ejecuta dicha actividad no lo hace en calidad de deudor de una relación contractual entre partes con prestaciones recíprocas acordadas voluntariamente por aquéllas, para su provecho conjunto, sino en cumplimiento del deber legal que le impone la normativa reglamentaria del procedimiento de marcación, el cual opera al margen de un consenso entre partes y en el marco de una función administrativa dirigida a alcanzar fines superiores para controlar, evitar y conjurar prácticas ilícitas sobre el combustible almacenado, manejado, transportado y distribuido en el territorio nacional, antes de transferirse a los distribuidores mayoristas.

La fuente legal de la actividad de marcación restringe y se superpone al elemento prestacional identificado en la misma, ya que si bien el Decreto 1503 de 2002 autorizó la contratación con terceros de comprobada idoneidad técnica para ejecutarla, esa tercerización no opera en el marco de un servicio adquirido por Ecopetrol por sí y para sí, en razón de las actividades que le competen como sociedad comercial, vinculada al Ministerio de Minas y Energía, participe en todos los eslabones de la cadena de hidrocarburos<sup>22</sup> (*exploración, producción, transporte, refinación y comercialización*) y en la infraestructura lineal; sino en el ámbito del cometido legal específicamente impuesto por dicho decreto para autenticar la pureza del combustible distribuible, a través de un control de contenido dirigido a garantizar la licitud de su origen y la consiguiente idoneidad de sus propiedades, así como las condiciones de seguridad apremiantes en el comercio de recursos naturales no renovables, entre ellos, el petróleo.

Es así, porque la descripción de la actividad de marcación, expuesta líneas atrás, pone de presente sobre ella un relevante interés público por el que deben precaver tanto las normas rectoras del abastecimiento de combustibles líquidos derivados de los recursos naturales mencionados, como la dinámica de distribución mayorista y minorista en procura de la efectividad y eficiencia de la política minero energética estatal en términos de transparencia y calidad, con directos beneficios sobre el consumidor final.

<sup>22</sup> Decreto 1760 de 2003 "Por el cual se escinde la Empresa Colombiana de Petróleos, Ecopetrol, se modifica su estructura orgánica y se crean la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la sociedad Promotora de Energía de Colombia S. A." [33]



De allí que, por expresa prescripción normativa, en los casos en que lo exige la adecuada realización del procedimiento de marcación, la contratación de la actividad de marcación no relega la responsabilidad de Ecopetrol en cuanto a las diferentes actuaciones de control sobre dicho procedimiento, su tercerización y el suministro de insumos que ello requiere (*arts. 8, 10, 11, 12 ib*), sin perjuicio de que parte del precio pagado por el consumidor final del combustible legal se destine a redimir los costos y tareas asociados a la actividad de marcar los combustibles por galón<sup>23</sup>, en tanto el ordenamiento no la estableció con carácter gratuito.

En este orden de ideas, la Sala estima que la «*marcación de combustibles líquidos*» de la cual se derivaron los ingresos declarados como excluidos, no corresponde a una actividad de servicios gravada con el impuesto sobre las ventas, máxime cuando el legislador tampoco incluyó dicho tributo entre los componentes de la estructura de precios de los combustibles.

Conforme a tales razonamientos jurisprudenciales, constitutivos de precedente aplicable al tema analizado, se estima improcedente el rechazo de \$3.619.960.434, de los ingresos excluidos declarados, así como la determinación oficial de los mismos en \$2.490.898.566.000.

***Impuestos descontables por compra de bienes gravados a la tarifa general***

La demandante declaró impuestos descontables por compra de bienes gravados a la tarifa general por \$103.958.311.000, de los cuales la Administración rechazó \$49.402.822, correspondiente a la sumatoria de las diferencias encontradas entre el IVA facturado y el impuesto descontable informado respecto de las operaciones respaldadas en las facturas que a continuación se detallan, dos de ellas liquidadas en dólares y pesos colombianos:

| Factura                                | Nombre                           | Valor operación | Tarifa IVA | Impuesto descontable informado | IVA facturado | Diferencia | Valor Descontable |
|----------------------------------------|----------------------------------|-----------------|------------|--------------------------------|---------------|------------|-------------------|
| 4144 del 12 de junio de 2015 (fl. 433) | Gran Tierra Energy Colombia LTD  | 12.112.174.764  | 16 %       | 1.937.947.953                  | 1.903.043.893 | 34.904.060 | 1.937.947.953     |
| 4143 del 12 de junio de 2015 (fl. 434) | Gran Tierra Energy Colombia LTD  | 20.887.725.633  | 16 %       | 3.342.036.110                  | 3.329.471.316 | 12.564.794 |                   |
| 332 del 12 de junio de 2015 (fl. 447)  | Southeast Investment Corporation | 3.215.031.935   | 16 %       | 514.405.120                    | 514.471.152   | 1.933.968  |                   |

Según la demandada, el IVA generado por el tercero y pagado con determinada TRM no podía generar un impuesto descontable con una TRM superior, pues éste no

<sup>23</sup> La Resolución 91349 de 28 de noviembre de 2014 “*Por la cual se dictan disposiciones en relación con la tarifa de marcación para la gasolina motor corriente, la gasolina motor corriente oxigenada, el ACPM y el ACPM mezclado con biocombustible para uso en motores diésel*” actualizó la “Tarifa de marcación”, y la Circular 034 del 29 de diciembre de 2014, “*Por la cual se adoptó la estructura de precios de los combustibles a partir del 1º de enero de 2015*”, la incluyó como ítem de reconocimiento económico a favor de Ecopetrol, representativo de la contraprestación por el desarrollo de la labor de marcación.





equivaldría a lo que la Nación recibió por dicho tributo. Cuestiona la solicitud de IVA descontable producto de la diferencia en cambio ante la distorsión respecto de la fecha de contabilización de las facturas.

A su vez, la demandante apunta que la TRM utilizada para la conversión a moneda funcional, no es un requisito legal de los impuestos descontables y que su exigencia constituye una extralimitación de funciones por parte de la DIAN, máxime cuando el régimen de contabilidad pública no prevé normas específicas sobre la tasa representativa aplicable por parte de las sociedades de economía mixta que, como en el caso de Ecopetrol, acreditan las normas sobre causación del impuesto.

Los artículos 485 y 488 del ET reconocen al impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, como un tributo descontable, siempre que pueda computarse como costo a gasto de la empresa y que se destine a operaciones gravadas con IVA.

El legislador condicionó la procedencia de impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas al aporte de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 *ejusdem*.

En el *sub lite*, las facturas 4144, 4143 y 332 del 12 de junio de 2015 cumplen tales requisitos y reportan un valor calculado con base en la TRM de ese día (\$2.538,55); sin embargo, el 30 de junio de 2015 esa tasa se incrementó a \$2.585,11 y tal valor se encontraba vigente para el primero de julio de 2015, cuando aquéllas fueron registradas contablemente.

Acorde con el 496 del ET<sup>24</sup>, para el caso de los responsables que deban declarar bimestralmente el impuesto sobre las ventas, las deducciones e impuestos descontables sólo pueden contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación que, al tenor del artículo 429 *ib.*, ocurre al momento de emitirse la factura o documento equivalente, o en alguno de los dos períodos bimestrales inmediatamente siguientes *-tres bimestres con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016-*, y solicitarse en la declaración del período en el cual haya sido contabilizado. Por su parte, el artículo 224 de la Resolución 634 de 2014<sup>25</sup>, norma

<sup>24</sup> Antes de la modificación introducida por el artículo 194 de la Ley 1819 de 2016, “Cuando se trate de responsables que deban declarar bimestralmente, las deducciones e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los dos períodos bimestrales inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.

*El Gobierno nacional reglamentará los mecanismos de control para la correcta imputación del mismo como descontable.”*

<sup>25</sup> “Por la cual se modifica el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, incorporando el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los fondos de reservas de pensiones y se dictan otras disposiciones.”

Sección VIII NORMAS TÉCNICAS

NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS GRUPOS QUE INTEGRAN EL PASIVO

“9.1.2.3. Cuentas por pagar.

223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad adeudada al momento de adquirir la obligación. En el caso de operaciones con proveedores en moneda extranjera, éstas deben reconocerse aplicando la tasa representativa de mercado (TRM) de la fecha de transacción. Los costos de endeudamiento, como intereses y comisiones por pagar, se reconocen por el valor devengado o causado, de acuerdo con las condiciones pactadas. Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta.”



especial en materia de contabilidad pública, dispone que las operaciones en moneda extranjera deben reconocerse aplicando la tasa representativa del mercado de la fecha de la transacción<sup>26</sup>.

A la luz de tal preceptiva legal, la liquidación de impuestos descontables debía tener en cuenta la fecha de las transacciones soportadas en las facturas 4144, 4143 y 332 del 12 de junio de 2015, cuando tenían un valor cierto de TRM, sin la variación reclamada por Ecopetrol respecto del momento de su contabilización, entendiéndose, además, que el ajuste de las transacciones económicas realizadas en moneda extranjera sólo afecta la cuenta de diferencia en cambio contra la deuda.

De acuerdo con lo anterior, procedía el rechazo de impuestos descontables por \$49.402.822 por compra de bienes gravados a la tarifa general, tal como lo concluyó el Tribunal.

**Sanción por inexactitud**

Como quiera que la declaración de impuestos descontables por bienes gravados a la tarifa general que esta sentencia encuentra improcedentes y que conllevaron un mayor saldo a favor de la demandante, configuran inexactitud sancionable en los términos del numeral 3 del artículo 647 del ET, en cuanto corresponden a un concepto inexacto o inexistente que no proviene de diferencias de criterio en la interpretación del derecho aplicable, sino de la inaplicación de la ley tributaria y las normas especiales del régimen de contabilidad pública.

En consecuencia, como prosperó el recurso de apelación respecto del rechazo de \$3.619.960.434 de los ingresos excluidos declarados por la actividad de marcación de hidrocarburos (\$2.494.518.526.000), la Sala practicará una nueva liquidación del impuesto sobre las ventas a cargo de la demandante por el cuarto bimestre del 2015, así:

| Concepto                                         | LIQ PRIVADA       | L.O.R.            | LIQ TRIBUNAL      | LIQ. C. de E.     |
|--------------------------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Ingresos brutos por operaciones gravadas         | 1.026.400.325.000 | 1.041.148.904.000 | 1.030.020.285.000 | 1.026.400.325.000 |
| Ingresos brutos por exportación de bienes        | 3.625.862.375.000 | 3.674.672.929.000 | 3.674.672.929.000 | 3.674.672.929.000 |
| Ingresos brutos por ventas a S.C.I.              | 47.620.671.000    | 36.492.052.000    | 47.620.671.000    | 47.620.671.000    |
| Ingresos brutos por ventas a zonas francas       | 68.476.264.000    | 19.665.710.000    | 19.665.710.000    | 19.665.710.000    |
| Ingresos brutos por operaciones excluidas        | 2.494.518.526.000 | 2.490.898.566.000 | 2.490.898.566.000 | 2.494.518.526.000 |
| Impuesto generado a la tarifa general            | 164.226.823.000   | 166.586.596.000   | 164.800.475.000   | 164.226.823.000   |
| Total impuesto Generado por operaciones gravadas | 164.625.745.000   | 166.985.518.000   | 165.199.397.000   | 164.625.745.000   |

<sup>26</sup> Armónicamente, el artículo 80 del ET, antes de ser derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, ordenaba estimar los costos incurridos en divisas extranjera por su precio de adquisición en moneda colombiana, lo cual implicaba reconocerlos por la fecha de la transacción, bajo la prioritaria revisión de las normas de reconocimiento, independientemente de que pudieran llevarse en los dos bimestres siguientes.





|                                                          |                 |                 |                 |                 |
|----------------------------------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Impuesto descontable por compra de bienes tarifa general | 103.958.311.000 | 103.908.908.000 | 103.908.908.000 | 103.908.908.000 |
| Impuesto descontable pagado                              | 192.682.661.000 | 192.633.258.000 | 192.633.258.000 | 192.633.258.000 |
| Total impuestos descontables                             | 192.902.500.000 | 192.853.097.000 | 192.853.097.000 | 192.853.097.000 |
| Saldo a favor del período fiscal                         | 28.276.755.000  | 25.867.579.000  | 27.653.700.000  | 28.227.352.000  |
| Retenciones                                              | 84.612.000      | 84.612.000      | 84.612.000      | 84.612.000      |
| Sanciones                                                | 0               | 2.409.176.000   | 623.055.000     | 49.403.000      |
| Total saldo a favor                                      | 28.361.367.000  | 23.543.015.000  | 27.115.257.000  | 28.262.561.000  |

| LIQUIDACION DE LA SANCION POR INEXACTITUD           |                |            |
|-----------------------------------------------------|----------------|------------|
| Saldo a favor declarado                             | 28.361.367.000 |            |
| Menos: Saldo a favor determinado antes de sanciones | 28.311.964.000 |            |
| Base de la sanción por inexactitud                  |                | 49.403.000 |
| Tarifa sanción por inexactitud: E.T. artículo 648   |                | 100 %      |
| Sanción por inexactitud                             |                | 49.403.000 |

En consecuencia, se modificará el ordinal segundo de la sentencia apelada para, en su lugar, liquidar el impuesto a cargo por operaciones gravadas en \$164.625.745.000 y la sanción por inexactitud en \$49.403.000; y fijar el saldo a favor en \$28.262.561.000, de acuerdo con la anterior liquidación.

De conformidad con lo previsto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP<sup>27</sup>, no se condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

1.- **MODIFICAR** el ordinal segundo de la sentencia del 16 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, el cual queda así:

«**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** el impuesto sobre las ventas a cargo de la demandante por el cuarto bimestre del año gravable 2015,

<sup>27</sup> C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».





*en los términos establecidos en la liquidación contenida en la parte motiva de esta providencia».*

2.- **CONFIRMAR** en lo demás la sentencia apelada.

3.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Presidenta

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Salva parcialmente el voto

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**