

IMPUESTO DESCONTABLE - Se refiere al IVA cobrado en la adquisición de bienes y servicios

Sobre la retención para el IVA esta Corporación ha indicado que con las disposiciones que la regulan “surge un nuevo concepto de impuesto descontable, esto es el impuesto retenido o autorretenido, que es equivalente al impuesto facturado al responsable y al impuesto pagado en la importación”.

NOTA DE RELATORIA: Sobre impuesto descontable ver sentencia CE; S4, Rad. 14342, 2005/12/07, MP Ligia López Díaz

PROCEDENCIA DEL IVA DESCONTABLE EN OPERACIONES REALIZADAS CON EXTRANJEROS EN EL PAIS - Debe presentarse el contrato celebrado con la persona extranjera sin residencia en el país / CONTRATOS CELEBRADOS CON EXTRANJEROS - Constituye el documento idóneo para la procedencia del impuesto descontable / FACTURA O DOCUMENTO EQUIVALENTE - Contratos celebrados con extranjeros

El documento equivalente es el contrato celebrado con la persona extranjera sin residencia en el país, porque las operaciones con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, no están excluidas de esta obligación. Además por tratarse de una operación generadora de IVA, es necesario para la administración tributaria, el documento o soporte de los hechos generadores de impuestos y su monto para poder determinar la base gravable o de retención, de lo contrario como en reiteradas ocasiones se ha expresado, no sería posible hacer el descuento del IVA. Se advierte que el contrato celebrado con persona extranjera es una de las pruebas para la procedibilidad de los impuestos descontables por haber determinado el Legislador que aquél es el documento equivalente a la factura en tales operaciones y que sirve de sustento para respaldar los impuestos descontables en IVA.

NOTA DE RELATORIA: Sobre procedencia del descuento del IVA ver sentencia CE, S4. Rad. 15698, 2008/07/17, MP Juan Ángel Palacio Hincapié

CONTRATO COMO DOCUMENTO EQUIVALENTE - La existencia de éste no le resta valor probatorio a la factura / CONTRATO CELEBRADO CON EXTRANJERO - Prueba la existencia de la prestación de un servicio gravado más no el pago de la retención en la fuente en el IVA / OPERACIONES CON NO RESIDENTES O NO DOMICILIADOS EN COLOMBIA - Pueden estar soportadas con facturas

Esta Corporación observa que la realidad comercial puede ser demostrada a través de otros medios probatorios que le permitan a la Administración tener certeza de la operación y de su cuantía. Se advierte que el “contrato” para efectos del impuesto descontable en el caso de operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia ha sido previsto como un documento equivalente a la factura, es decir que la norma ha permitido que aquél sirva como soporte para la reclamación del IVA descontable generado en operaciones que de no ser por la calidad de las partes que intervienen estarían soportadas con factura. Además, al ser establecido el contrato como documento equivalente, la Sala advierte que si bien el contrato es el medio idóneo previsto por el Legislador, ello no le resta valor probatorio a la factura, máxime cuando la misma norma ha equiparado a esta el contrato. Ahora bien la exigencia del contrato pretende determinar la existencia de la prestación de un servicio gravado en territorio nacional, mas no constituye la prueba del pago de la retención en la fuente en el IVA, aspecto que en el sub

examine se demuestra con la factura y que además no ha sido discutido por la demandada. Con fundamento en lo anterior a juicio de la Sala, las operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia que originen el derecho a reclamar impuestos descontables bien pueden estar soportadas con facturas, las cuales aunque en virtud del principio de territorialidad de la ley no están sometidas al cumplimiento de los requisitos previstos en la legislación colombiana, deben dar certeza de la operación para lo cual la Administración tributaria cuenta con amplias facultades de fiscalización previstas en el artículo 684 E.T.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Magistrada ponente : MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., mayo siete (7) de dos mil nueve (2009).

Radicación número:25000-23-27-000-2006-00840-01(16846)

Actor: B.P. SANTIAGO OIL COMPANY

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 23 de agosto de 2007, mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, denegó las pretensiones de la demanda contra los actos administrativos por los cuales la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al segundo bimestre del año gravable 2002, presentada por la sociedad actora.

ANTECEDENTES

La sociedad demandante solicitó devolución del saldo a favor liquidado en la declaración del impuesto a las ventas del 2º bimestre del 2002 presentada el 16 de junio del 2002, por valor de \$2.548.515.000. (fl. 1 c.a. # 2). Mediante Resolución 01158 de agosto 5 del 2002 la Administración ordenó devolver el saldo a favor solicitado (fl. 78 c.a. # 2).

El 23 de marzo del 2004 la Administración profirió requerimiento especial 310632004000115 (fl. 200 c.a. # 1) en el que propone rechazar descontables originados en retenciones practicadas a no domiciliados o no residentes en Colombia en la suma de

\$148.895.000 e imponer sanción por inexactitud por la suma de \$238.232.000. Lo anterior con fundamento en los artículos 485 literales a) y b) y 485-1 E.T. por cuanto son los establecidos en las citadas normas los que pueden tenerse como impuestos descontables sin que pueda extenderse a las retenciones practicadas a los no residenciados o no domiciliados en Colombia quienes tampoco pueden tenerse como pertenecientes al régimen simplificado. La sociedad contribuyente dio respuesta al anterior requerimiento en el que se opuso a la modificación planteada.

El 15 de septiembre del 2004 la Administración expidió ampliación del requerimiento especial con el fin de señalar que para la procedibilidad del descontable solicitado por la actora éste debe constar en el contrato de prestación de servicios celebrado entre las partes, por lo que propone a la sociedad demostrar la existencia de los respectivos contratos, ampliación que fue oportunamente atendida por la contribuyente para señalar que no existe fundamento legal para solicitar los contratos exigidos por la DIAN.

El 22 de diciembre del 2005 la Administración profiere Liquidación Oficial de Revisión 310642004000252 contra la cual la sociedad actora interpone recurso de reconsideración que es decidido mediante Resolución 310662005000027 de 6 de diciembre del 2005 en el sentido de modificar el valor desconocido en \$66.388.000 y fijar la sanción por inexactitud en \$106.221.000 y el saldo a favor en \$2.375.906.000.

LA DEMANDA

La sociedad actora por intermedio de apoderado formuló demanda en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, a través de la cual pretende la nulidad de los actos administrativos antes mencionados y a título de restablecimiento del derecho se deje en firme la liquidación privada del impuesto sobre las ventas presentada por el 2º bimestre del año 2002.

Cita como normas violadas los artículos 84 de la Constitución, 1500 Código Civil, 824, 826 del Código de Comercio y 483 literal a), 485 literal a), 488, 489, 490, 496, 616-1, 771-2 y 815 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación se sintetiza así:

Los actos acusados violan el artículo 84 de la Carta por cuanto exigen a la actora la presentación de contratos no exigidos por las normas tributarias, con el argumento de que el

artículo 5° numeral 2° literal d) del Decreto Reglamentario 3050 de 1997, así lo establece. Indica que si bien la mencionada norma prevé como documentos equivalentes a las facturas, los contratos celebrados con extranjeros, la interpretación no puede conducir a señalar que si se ha practicado retención en la fuente sea un requisito indispensable para que proceda el descuento del impuesto sobre las ventas.

Señala que se transgreden los artículos 1500 C.C. y 824 y 826 de C. Co. al pretender que para la procedencia del impuesto a las ventas descontable se aporten contratos escritos, cuando en materia contractual la regla general es la consensualidad por lo que existe libertad probatoria y en tal sentido desde vía gubernativa se han allegado documentos de los cuales se puede concluir la existencia de una relación contractual, tales como los comprobantes de diario y las facturas emitidas por los prestadores de servicios del exterior.

Expone que si bien el artículo 771-2 E.T. para la procedencia de los impuestos descontables se requiere de facturas con el lleno de los requisitos legales o de documentos equivalentes que igualmente deben reunir las características allí señaladas, la Administración realiza una interpretación errónea al exigir al emisor de la factura, que para el caso es no residente o no domiciliado en Colombia, tales requisitos de la normatividad colombiana.

En consonancia con lo anterior afirma que la demandada viola el artículo 616-1 del E.T. por cuanto exige un presupuesto no previsto en la disposición consistente en que el contrato del no residente o no domiciliado debe constar por escrito para efectos de ser considerado documento equivalente a la factura.

Explica que la actuación impugnada es contraria al régimen general del IVA contenido en los artículos 483 literal a), 485 literal a), 488, 489 y 490 del E.T. en relación con la regulación de la retención en la fuente tratándose de extranjeros, pues el Consejo de Estado ha señalado que la exigencia de discriminar en el contrato el IVA generado se hizo con el fin de reglamentar la obligación de retener el 100% del tributo que se genere en operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia y que en realidad la fuente del derecho a descontar los impuestos sobre las ventas generados en tales operaciones surge directamente de haberse efectuado, declarado y consignado la retención practicada. Al respecto cita y transcribe apartes de la sentencia de 7 de diciembre del 2005, Expediente 14342, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

Precisa que del artículo 12 del Decreto 1165 de 1996 no se desprende que el hecho de no constar en el contrato el IVA generado por la operación produce el rechazo de los

impuestos retenidos que sean solicitados como descontables, ya que la disposición tiene como finalidad reglamentar la obligación de retener el 100% del tributo cuando se contrate con extranjeros no residentes o no domiciliados y en ningún momento establece que la falta de discriminación de los impuestos generados impide su descuento.

Aclara que siempre que se haya efectuado retención en la fuente del 100% del impuesto cuando se utilicen servicios prestados por un no residente o un no domiciliado y se haya declarado e ingresado al Estado tal retención, el agente retenedor tendrá derecho a solicitar esos impuestos como descontables, porque la fuente de su derecho es haber practicado, declarado y consignado la retención.

Manifiesta que en la Administración en el acto que decidió el recurso de reconsideración indica que los impuestos descontables rechazados fueron solicitados por la demandante extemporáneamente, es decir en el segundo bimestre del 2002 cuando ya había transcurrido el término previsto en el artículo 496 del E.T. Al respecto sostiene que la demandada incurre en el error de confundir el lapso legal para la solicitud del descuento de impuestos repercutidos con la imputación del saldo a favor de un bimestre en los bimestres siguientes.

Explica a la luz del artículo 496 E.T. que en el caso la sociedad actora podía solicitar como descontables los impuestos sobre las ventas repercutidos en el mismo bimestre de su causación, o en los dos siguientes, como ocurrió con PRODRILL ENGINEERING LIMITED, WCS WELL CONTROL SCHOOL, TH HILL ASSOCIATES INC y TUBOSCOPE VETCO INTERNATIONAL SUCURSAL COLOMBIA.

Afirma que de conformidad con el artículo 815 del E.T. y la jurisprudencia del Consejo de Estado, en especial la sentencia de 31 de marzo del 2000, la imputación de saldos a favor es viable aunque se genere un nuevo saldo a favor.

Señala que en relación con las transacciones realizadas con TUBOSCOPE VETCO INTERNATIONAL INC., las cuales fueron originarias de impuestos sobre las ventas solicitados como descontables, para la fecha de las operaciones se trataba de una sucursal de sociedad extranjera, tal y como puede apreciarse en el certificado de cámara de comercio y en este caso, no influye la temática relacionada con la territorialidad de la ley pues los servicios fueron prestados en Colombia por una sucursal localizada en nuestra jurisdicción, operaciones que dieron lugar a facturas que cumplen todos los requisitos del artículo 771-2 del E.T. para que proceda el descuento.

En cuanto a la sanción por inexactitud indica que el artículo 647 del E.T. no consagra tal sanción de manera llana sino que se requiere que exista un propósito de defraudación del fisco y el aprovechamiento indebido del contribuyente para liquidarse un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor, situación que no se configura en el caso por cuanto la realidad económica de la actora demuestra que los impuestos descontables solicitados no encuadra en ninguno de los supuestos previstos en la mencionada disposición.

LA OPOSICION

La UAE-DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos.

En primer término precisa que la sentencia del Consejo de Estado citada en la demanda en ningún momento afirma que no pueda o deba ser exigible el contrato como prueba de las operaciones a partir de las cuales se genera el IVA retenido, sino que la providencia señala que no es posible exigir que en el contrato se deba discriminar el valor del IVA para tener derecho a él.

Transcribe los artículos 485 del E.T., 2°, 3°, 5°-2 y 31 del Decreto 3050 del 23 de diciembre 1997, 12 del Decreto 1165 del 28 de junio de 1996, numeral 3° del artículo 437-2 E.T., para concluir que sólo procede la solicitud de impuestos descontables y retenciones en la fuente que hayan sido facturados y que la factura o documento equivalente debe reunir los requisitos legales. Indica con fundamento en las citadas normas que si el documento del vendedor o adquirente del bien y/o servicio proviene de extranjeros sin residencia o domicilio en el país, en el contrato debe acreditarse además que se practicó la retención y llevar un registro contable específico para ello con los correspondientes soportes.

Respecto del término para solicitar el descuento de impuestos repercutidos expresa que debe remitirse a lo afirmado por el recurrente con ocasión del recurso de reconsideración conforme a lo cual algunos de los impuestos descontables rechazados no fueron solicitados en la declaración del impuesto a las ventas del segundo bimestre del 2002 sino del primer bimestre del mismo año.

En cuanto a la sanción por inexactitud sostiene que se cumplen con los presupuestos previstos en el artículo 647 E.T. y señala que no es cierto que se requiera la existencia de un ánimo defraudatorio para que sea procedente la sanción. Agrega que la actora incluyó en

la declaración tributaria del impuesto sobre las ventas el valor de impuestos descontables, cuando el derecho a descontar no había sido probado, lo cual equivale a su inexistencia y que derivó en un mayor saldo a favor.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, negó las pretensiones de la demanda.

En relación con la procedencia del descuento del IVA retenido a no domiciliados en el país transcribe apartes de la sentencia del Consejo de Estado de 7 de diciembre del 2005, Expediente 14342, C.P. Dra. Ligia López Díaz, para precisar que con la expedición de la Ley 223 de 1995, que adicionó los artículos 437-1, 437-2 y 437-3 del E.T. surgió un nuevo concepto de “impuesto descontable”, esto es el “impuesto retenido” o autorretenido que es equivalente al “impuesto facturado” al responsable y al “impuesto pagado en la importación” a que se refiere el artículo 465 del E.T.

Indica que en la citada providencia en cuanto a la exigencia de discriminar el IVA se señaló que no puede entenderse con fundamento en el artículo 12 del Decreto 1165 de 1996 que la falta de discriminación del IVA en el contrato, genere la pérdida del derecho al descuento, dado que tal condicionamiento no surge del precepto legal que lo consagra.

Señala que en el caso no es objeto de discusión que la actora es agente retenedor del IVA y que en tal calidad efectuó retención por los servicios contratados y pagados a sociedades residentes en el exterior, por la suma de \$82.506.953 como se reconoció en el acto que decidió el recurso de reconsideración y que la suma solicitada por la actora como impuestos descontables fue de \$148.894.902, por lo que del análisis probatorio respecto del valor que fue rechazado por la Administración precisa:

TUBOSCOPE VETCO INTERNATIONAL INC. De las pruebas allegadas al proceso concluye que el valor solicitado por la actora fue de \$77.438.718 de los cuales se aceptaron \$36.283.150 y la diferencia fue rechazada por cuanto no corresponde al 2º bimestre de 2002 y por no obrar documentos o facturas con los cuales se pretende demostrar el derecho a los impuestos descontables.

INDEPENDENT WELL TECHNOLOGY LIMITED. Verificados los anexos de la demanda el a quo afirma que se anexó fotocopia de una factura en idioma inglés sin anexar

la respectiva traducción oficial (arts. 102 y 260 C.P.C.) y no obran contrato u orden de servicios que soporten las transacciones. (arts. 50 C. Co., 123 y 124 Dcto. 2949 de 1993)

SMITH INTERNATIONAL SOUTH AMERICA INC. Sostiene que la actora no aporta pruebas adicionales que permitan comprobar la diferencia de \$922.848 objeto de rechazo.

WCS WELL CONTROL SCHOOL SERVICES. Precisa que la actora no justifica en la demanda la diferencia rechazada por la Administración ni anexa prueba adicional alguna.

DADE HAMILTON INC. No se adjuntó la traducción oficial de la Orden de Servicio con la cual el contribuyente debe probar la prestación del servicio por parte de la entidad o persona sin residencia o domicilio en el país, la cual está sometida a una retención por IVA del 100%.

WOOD GROUP PRODUCTION. La actora en vía gubernativa solo anexó la orden de servicio 49134 de octubre 18 del 2000 pero no aportó factura ni comprobante de registro que permitiera confrontar y soportar el IVA descontable. De las pruebas allegadas se advierte que allegó factura con su respectiva traducción oficial, pero la fecha de la operación que soporta y su contabilización corresponde al sexto bimestre del 2001, que no es objeto de revisión, conforme a lo establecido en el artículo 496 del E.T.

PODRILL ENGINEERING. El Tribunal rechaza el impuesto descontable por cuanto si bien anexó la traducción oficial de las facturas no ocurrió lo mismo con la orden de servicios.

TH HILL ASSOCIATES INC. Al respecto señala que frente a este rechazo la actora no argumentó nada en la demanda y tampoco aportó prueba.

WCS WELL CONTROL SCHOOL. El a quo afirma que no obran en el expediente la orden de servicio ni la correspondiente traducción oficial que se invoca como soporte de la factura, documento con el cual el contribuyente debe probar la prestación del servicio por parte de la persona o entidad sin residencia o domicilio en el país, la cual está sometida a una retención por IVA del 100%.

Sostiene que no es de recibo el argumento de la demandante en cuanto que la ley no exige la presentación o acreditación del contrato que da origen a la prestación del servicio puesto que como lo ha sostenido la Administración, el Decreto 3050 de 1997 en su artículo 5° expresamente señala que el contrato u orden de servicios (que se asimila a contrato)

celebrado entre la sociedad o persona no domiciliada o domiciliada en el país para la prestación de servicios, es el documento equivalente a la factura para efectos de acreditar el derecho a impuestos descontables, además del pago de la correspondiente retención.

En cuanto a la sanción por inexactitud manifiesta que la sociedad actora al no poder acreditar en la forma exigida en la ley que los pagos sobre los cuales realizó la retención del IVA se originaron en la prestación de servicios por personas o entidades no residentes ni domiciliadas en Colombia no puede admitirse el descuento establecido en el literal a) del artículo 485 del E.T. e igualmente la parte actora no subsanó las omisiones e inconsistencias señaladas por la Administración, lo que dio lugar a que la sociedad descontara indebidamente unos conceptos de su liquidación del impuestos sobre las ventas y así obtuvo un mayor saldo a favor, supuesto fáctico establecido en la norma para la imposición de la sanción por inexactitud.

EL RECURSO DE APELACION

La parte demandante sustentó el recurso así:

- 1. El Tribunal desconoció las sentencias de 23 de mayo de 1997 y 7 de diciembre del 2005 del Consejo de Estado.*

En la sentencia de 23 de mayo de 1997 la Corporación fue enfática al advertir que los requisitos para la procedencia de los impuestos descontables, sólo puede establecerlos la ley y no una norma de inferior jerarquía que debe respetar lo previsto en aquélla, por lo que concluye el apoderado que resulta evidente la interpretación errónea de la mencionada providencia al contrastar lo concluido en ésta y la inferencia que sobre la misma realiza el Tribunal.

Insiste en que el artículo 5° del Decreto Reglamentario 3050 de 1997 en ninguna parte prevé que ante la ausencia del contrato no procede el impuesto descontable, sino que establece que el contrato es soporte del impuesto descontable y del retenido en su caso, pero jamás hace referencia, porque no puede hacerlo al no disponerlo así la ley, que si no hay contrato no hay impuesto descontable. Agrega que no existe fundamento legal para asimilar, como lo hace el a quo, la orden de servicios con el contrato, aclaración que resulta importante porque si existe tal orden se soluciona el problema de la aceptación del descuento.

En relación con la sentencia de 7 de diciembre del 2005 del Consejo de Estado explica que también el a quo incurre en contradicción frente a los claros planteamientos de la providencia citada, con fundamento en los cuales al Tribunal no podía compartir el rechazo que efectuó la demandada de los impuestos descontables, por el solo hecho de no mediar un contrato o una orden de servicios, menos aún si las circunstancias de la prestación del servicio y la práctica y pago de la retención en la fuente no han sido objeto de controversia.

2. Ilegalidad del planteamiento del Tribunal sobre la necesidad de un contrato escrito u orden de servicios para que procedan impuestos descontables por servicios prestados por no residentes. Oportunidad en la solicitud.

Sobre este punto reitera que la regla general es la consensualidad, más aún cuando la ley colombiana no exige para ningún efecto, la existencia de un contrato escrito y para evidenciar tal conclusión transcribe los artículos 12 del Decreto 1165 de 1996 y 5° del Decreto 3050 de 1997 para indicar que las normas no mencionan de forma alguna que la inexistencia de un contrato escrito con un extranjero sin residencia o domicilio en el país acarree el desconocimiento de descontables de los impuestos sobre las ventas sufragados con motivo de la respectiva operación.

Insiste en que por tratarse de normas reglamentarias no podrían establecer una condición no prevista en la ley y además la consecuencia que se pretende aplicar en el caso viola el principio general de derecho según el cual no hay pena sin ley previa.

En cuanto a la oportunidad para la solicitud de los impuestos descontables sostiene que el Tribunal interpreta erróneamente el artículo 496 del E.T. debido a que los dos momentos previstos en la norma no necesariamente coinciden. Aclara que cuando la disposición alude a “la fecha de su causación” no se refiere a los eventos previstos en el artículo 492 del E.T. sino a aquéllos que desde el punto de vista contable puede verificarse el registro de que se trate, es decir que no se define el momento del descuento en función de la causación del tributo por parte del proveedor o prestador del servicio sino de la causación del “impuesto por debitar” por el comprador o usuario, por lo que igualmente resulta factible que el reconocimiento contable de los costos o de los gastos y de los impuestos repercutidos ocurran en fechas diferentes.

Expone que si lo anterior no fuera así, la interpretación del artículo 496 E.T. no tendría sentido porque sería claro que en el período de la contabilización del costo o gasto tendría que hacerse la contabilización y declaración del impuesto descontable. Cita concretamente

para el caso TUBOSCOPE VETCO INTERNATIONAL, en el que el costo se registró en diciembre del año 2001 porque las facturas eran de esa vigencia fiscal, de conformidad con el artículo 59 E.T., pero no significa que en ese mismo período se haya registrado el impuesto repercutido porque como se puede evidenciar en los comprobantes de contabilidad allegados, el impuesto sobre las ventas se refleja en la cuenta PUC 150825 que corresponde a un registro temporal del IVA y por tanto no necesariamente corresponde, como en efecto no ocurrió, al período en el cual finalmente se contabilizó el IVA repercutido, como débito en la cuenta del impuesto sobre las ventas por pagar, esto es, en el 2° bimestre del 2002.

Frente al rechazo de impuestos descontables en el período discutido originados en la prestación de servicios por parte de TH HILL ASSOCIATES, WELL CONTROL SCHOOL y PRODRILL ENGINEERING, manifiesta que resulta sorpresivo que no obstante la aceptación explícita en la resolución que falló el recurso de reconsideración, sobre la inclusión de estos tres proveedores en la declaración de ventas correspondiente al primer bimestre del 2002, en la sentencia se haya hecho caso omiso de esta circunstancia y se hayan rechazado como de 2° bimestre unos impuestos descontables que habían sido solicitados en el 1° bimestre.

3. *Error del Tribunal de exigir el contrato u orden de servicios como condición para la procedencia de los impuestos descontables por prestación de servicios de no residentes ni domiciliados.*

Afirma que contrario a lo señalado en la sentencia recurrida no es cierto que en la demanda se hayan anunciado documentos como prueba que realmente no se hubieran aportado como tampoco que los documentos en idioma inglés no se hubieran aportado con su traducción oficial a la lengua castellana.

- a) TUBOSCOPE VETCO INTERNATIONAL INC. Indica que del total de \$41.155.568 que inicialmente fue rechazado por la Administración Tributaria por concepto de impuestos sobre las ventas descontables, se prueban fehacientemente la suma de \$20.676.137 con las facturas números 4120 y 4076, la nota débito 003 y la nota crédito 078 y a la luz de los comprobantes de diario números 933033, 923307, 933825 y 933349. Concluye que por lo anterior sólo es aceptable el rechazo por la suma de \$20.179.431.
- b) INDEPENDENT WELL TECHNOLOGY LIMITED. Señala que con ocasión de la demanda se allegó como prueba documental la traducción oficial de la

factura 100272, junto con la copia auténtica de la misma, por lo que no hay motivo para el rechazo de la suma de \$4.510.454.

- c) DADE HAMILTON INC. Insiste que nunca ha sido cuestionado por la Administración si se prestó o no el servicio por lo que resulta insólito que el a quo aluda a la falta de prueba de la prestación del servicio. Agrega que obran en el expediente las facturas y comprobantes que demuestran la procedencia del descuento sin necesidad de contrato escrito y orden de servicios.
- d) WCS WELL CONTROL SCHOOL. Indica que la traducción oficial de la factura se allegó con la adición de la demanda y que los servicios prestados tuvieron un valor de \$3.200.000 y un impuesto a las ventas de \$512.070 por lo que del total de \$611.791 rechazados se acreditan \$512.070 de impuestos descontables, es decir que podrían ser rechazados \$99.721.
- e) SMITH INTERNATIONAL SOUTH AMERICA. Explica que si se hubiera realizado un estudio riguroso del material probatorio se había podido evidenciar que si bien en el comprobante de diario número 932273 solamente se registró la retención en la fuente de \$2.768.444, suma que fue aceptada como descontable en la resolución que falló el recurso de reconsideración, tal suma corresponde al 75% del impuesto sobre las ventas \$3.691.392 generado en la operación, porque cuando se registró el documento en la contabilidad y para la fecha de los hechos económicos, la norma de retención vigente para el IVA era el artículo 24 de la Ley 633 del 2000. Y no se practicó retención del 100% porque como se evidencia de la factura 18561, se trata de un proveedor domiciliado en el país.

En relación con la sanción por inexactitud señala que si bien es cierto que en este recurso se aceptan impuestos sobre las ventas descontables rechazados por la suma de \$21.216.416, no procede sanción por inexactitud ni siquiera sobre ese mayor impuesto por pagar porque no nos encontramos ante datos desfigurados o falsos de los cuales se pretenda un beneficio para mi representada. Indica que los impuestos si fueron repercutidos pero su rechazo se acepta por deficiencias en materia probatoria y de oportunidad.

Finalmente solicita que se revoque parcialmente la sentencia impugnada y, en su lugar, se declare que los únicos impuestos descontables materia de rechazo ascienden a la suma de \$21.216.416, discriminados así: a) \$937.264 correspondientes a servicios prestados por WOODGROUP PRODUCTION, b) \$20.179.431 correspondientes a servicios prestados

por TUBOSCOPE VETCO INTERNATIONAL y c) \$99.721 correspondientes a servicios prestados por WCS WELL CONTROL SCHOOL.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La **demandante** reitera en síntesis los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

La **demandada** señala que los soportes exigidos por la normatividad fiscal para la procedencia de costos, gastos e impuestos descontables, cuando se contrata la prestación de servicios en Colombia con extranjeros no domiciliados, el Decreto 1165 de 1996 en su artículo 12 establecía que para efectos de la retención en la fuente prevista en el numeral 3 del artículo 437-2 del E.T., en el contrato respectivo debía discriminarse el valor del impuesto sobre las ventas que sería objeto de retención por parte del contratante, pero posteriormente la Ley 383 de 1997 adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 771-2 para establecer que cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, la prueba respectiva tiene que cumplir con los requisitos mínimos establecidos por el Gobierno Nacional, quien mediante Decreto 3050 de 1995, artículo 5° numeral 2° señaló que los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, constituyen documentos equivalentes a la factura y para la procedencia del IVA descontable se deberá acreditar que se ha practicado la respectiva retención en la fuente.

Sostiene que aceptar el planteamiento de la actora sería tanto como permitir que el señalamiento de los requisitos establecidos por la disposición legal quedara al arbitrio de los ciudadanos, cuando el cumplimiento de aquéllos no es potestativo.

En cuanto a la afirmación del contribuyente conforme a la cual algunos de los impuestos descontables rechazados no fueron solicitados en la declaración del IVA del 2° bimestre del 2002 sino del primer bimestre del mismo año, señala que la Administración constató el origen del saldo a favor arrastrado del 1° al 2° bimestre, a través del listado de impuestos descontables aportado por la sociedad, lo que permitió concluir la inclusión de impuestos descontables correspondientes al primer bimestre.

Finalmente manifiesta que la sanción por inexactitud debe confirmarse por cuanto los hechos que dieron origen a su imposición encajan en los supuestos previstos en el artículo 647 del E.T.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Como asunto previo se advierte que si bien la sociedad actora acepta en el recurso de apelación el rechazo de algunos de los impuestos descontables, contenido en los actos demandados, ello no afecta la cuantía y por ende la competencia de esta Corporación para conocer en segunda instancia el proceso.

De acuerdo con los términos del recurso de apelación corresponde a la Sala dilucidar en primer término si para la procedencia del descuento del IVA generado en operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia, es requisito indispensable el contrato celebrado entre las partes. Determinado lo anterior deberá estudiarse si la actora tiene derecho al descuento liquidado en la declaración privada del impuesto a las ventas del 2º bimestre del 2002.

Se advierte que la actora fundamenta su posición sobre la no exigibilidad de los contratos, en lo dispuesto en el artículos 5º del Decreto 3050 de 1997 y en las sentencias de 23 de mayo de 1997 y 7 de diciembre del 2005 proferidas por esta Corporación. Al respecto se observa lo siguiente:

El artículo 485 literal a) del E.T., aplicable al caso, establece como impuesto descontable:

“a) El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes; la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo, y (...)”

Para el caso de las operaciones realizadas con no residentes o domiciliados en el país, el artículo 437-2 del E.T. en el numeral 3º estableció que actuarán como agentes retenedores *“Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, con relación a los mismos”*.

Sobre la retención para el IVA esta Corporación¹ ha indicado que con las disposiciones que la regulan *“surge un nuevo concepto de impuesto descontable, esto es el impuesto retenido o autorretenido, que es equivalente al impuesto facturado al responsable y al impuesto pagado en la importación”*.

¹ Sentencia de diciembre 7 del 2005, Expediente 14342, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

Ahora bien en el caso en estudio por tratarse de operaciones con personas o entidades extranjeras que no están obligadas a expedir factura o documento equivalente, el artículo 771-2 del E.T. en relación con la procedencia de impuestos descontables prevé:

“Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.”

En desarrollo de la anterior disposición el Gobierno Nacional en el Decreto 3050 de 1997 estableció:

“ARTICULO 5o. DOCUMENTOS EQUIVALENTES A LA FACTURA. Además de los contemplados en otras disposiciones, constituyen documentos equivalentes a la factura los siguientes:

- 1. Los expedidos para el cobro de peajes, siempre y cuando reúnan los requisitos previstos en el artículo 17 del Decreto 1001 de 1997.*
- 2. Los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, en cuyo caso, para la procedencia del IVA descontable se deberá acreditar, adicionalmente, que se ha practicado la respectiva retención en la fuente.* (Subrayas fuera de texto).

Sobre la norma transcrita la Sala² se pronunció con ocasión de una acción de simple nulidad en la que señaló:

“Para que proceda el descuento del IVA, salvo las excepciones que la ley consagra en el art. 616-2 del Estatuto Tributario, debe presentarse la Factura o el documento equivalente a la misma, porque esta es la forma de acreditar plenamente los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas (art.771-2) y para el caso concreto, teniendo como fuente jurídica el artículo 616-1 del Estatuto Tributario desarrollado por la norma acusada, el documento equivalente es el contrato celebrado con la persona extranjera sin residencia en el país, porque las operaciones con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, no están excluidas de esta obligación. Además por tratarse de una operación generadora de IVA, es necesario para la administración tributaria, el documento o soporte de los hechos generadores de impuestos y su monto para poder determinar la base gravable o de retención, de lo contrario como en reiteradas ocasiones se ha expresado, no sería posible hacer el descuento del IVA”. (Subrayas fuera de texto).

Del análisis concordado de las normas antes señaladas y de la jurisprudencia transcrita, se advierte que el contrato celebrado con persona extranjera es una de las pruebas para la procedibilidad de los impuestos descontables por haber determinado el Legislador que

² Sentencia de julio 17 del 2008, Expediente 15698, Actor: Mauricio Alfredo Plazas Vega

aquél es el *documento equivalente* a la factura en tales operaciones y que sirve de sustento para respaldar los impuestos descontables en IVA.

No obstante, esta Corporación observa que la realidad comercial puede ser demostrada a través de otros medios probatorios que le permitan a la Administración tener certeza de la operación y de su cuantía. Se advierte que el “contrato” para efectos del impuesto descontable en el caso de operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia ha sido previsto como un *documento equivalente* a la factura, es decir que la norma ha permitido que aquél sirva como soporte para la reclamación del IVA descontable generado en operaciones que de no ser por la calidad de las partes que intervienen estarían soportadas con factura.

Además, al ser establecido el contrato como documento equivalente, la Sala advierte que si bien el contrato es el medio idóneo previsto por el Legislador, ello no le resta valor probatorio a la factura, máxime cuando la misma norma ha equiparado a esta el contrato.

En efecto, de la lectura de la exposición de motivos tanto de la Ley 223 de 1995 que introdujo el mecanismo de la retención en la fuente para el IVA como de la Ley 383 de 1997 que estableció los requisitos para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, se advierte que tales normas fueron expedidas con el objeto de conseguir mayor equidad, neutralidad y eficiencia en el sistema tributario y de implantar una política de lucha contra la evasión, por lo que para el caso se observa que la retención del IVA a personas o entidades sin residencia o domicilio en el país tiene un efecto financiero para la Administración tributaria pero con ello se asegura igualdad de condiciones con los prestadores de servicios o proveedores de bienes nacionales y se asegura el recaudo del IVA en tales operaciones.

Esta Corporación ha sostenido en relación con el IVA descontable que surge para quienes contratan con personas o entes sin residencia o domicilio en el país, que *“es el hecho de la retención en la fuente del cual surge, para el agente retenedor, en su condición de responsable del impuesto, el derecho a descontar el IVA que liquidó, declaró y pagó en forma anticipada”*³.

Ahora bien la exigencia del contrato pretende determinar la existencia de la prestación de un servicio gravado en territorio nacional, mas no constituye la prueba del pago de la

³ Sentencia de diciembre 7 del 2005, Expediente 14642, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

retención en la fuente en el IVA, aspecto que en el sub examine se demuestra con la factura y que además no ha sido discutido por la demandada.

Con fundamento en lo anterior a juicio de la Sala, las operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia que originen el derecho a reclamar impuestos descontables bien pueden estar soportadas con facturas, las cuales aunque en virtud del principio de territorialidad de la ley no están sometidas al cumplimiento de los requisitos previstos en la legislación colombiana, deben dar certeza de la operación para lo cual la Administración tributaria cuenta con amplias facultades de fiscalización previstas en el artículo 684 E.T.

Resulta pertinente precisar que si bien esta Corporación en la sentencia citada de julio 17 del 2008 analizó la legalidad de la expresión “adicionalmente” contenida en el artículo 5° del Decreto 3050 de 1997, la cual encontró ajustada a derecho, tal decisión no resulta desvirtuada por la conclusión a la que ahora llega la Sala por cuanto en aquélla el estudio giró en torno a la facultad del Gobierno Nacional para establecer el contrato como documento equivalente a la factura y si éste constituía un requisito adicional no previsto en la Ley.

Ahora bien, la Administración ni en vía gubernativa ni ante esta jurisdicción ha cuestionado o controvertido la realidad de las operaciones como tampoco que la sociedad demandante haya liquidado, declarado y pagado el IVA descontable soportado en facturas, por lo que la controversia se ha concretado en el aspecto probatorio, es decir los elementos allegados por la demandante para sustentar el IVA descontable reclamado en la declaración del 2° bimestre del 2002.

De otra parte debe precisarse, contrario a lo señalado por el a quo, que en el presente caso no es objeto de discusión, la oportunidad de la solicitud del descuento pues tal aspecto fue analizado en los actos administrativos demandados respecto de cada uno de los impuestos descontables rechazados y la misma demandada en la Resolución que decidió el recurso de reconsideración verificó que no hubieran sido objeto de solicitud en la declaración del primer bimestre del 2002.

A luz de lo anterior se analizarán los documentos soporte allegados por la actora para justificar los impuestos descontables que son objeto de discusión⁴:

1) TUBOSCOPE VETCO - valor rechazado \$41.155.568

⁴ Valores rechazados en la Resolución que decidió el recurso de reconsideración. (fl. 409 c.a.)

Al respecto se advierte que ante esta jurisdicción la actora allegó certificado de existencia y representación legal de la sociedad (fl. 132 c.p.) en el que consta que era una sucursal de sociedad extranjera que fue registrada en Colombia el 12 de octubre de 1995 y aprobada la cuenta final de liquidación el 10 de octubre del 2005, por lo que frente a las retenciones que le fueron practicadas a la actora en las operaciones realizadas con la mencionada sociedad debía aportarse la respectiva factura, las cuales fueron allegadas y reúnen los requisitos del artículo 771-2 del E.T., así:

(i) 4120 expedida el 14 de enero del 2002 (fl. 161 c.p.), en la que se discrimina un IVA de US\$2.954,61 que según comprobante diario 933933⁵ (fl. 159 c.p.) equivale en pesos colombianos de \$6.816.663 por concepto de IVA facturado a B.P. Santiago Oil Company.

(ii) 4076 de 15 de noviembre del 2001 (fl. 104 c.p.) con un IVA de USD\$4.763.50 que según comprobante diario 929307 (fl. 102 c.p.) da un total de \$10.959.338 correspondiente al IVA pagado por la demandante.

En cuanto a las notas débito y crédito aportadas (fls. 100 y 108 c.p.) no se allegan las facturas correspondientes y aquéllas simplemente reflejan un ajuste de una cuenta a un tercero, razón por la cual no pueden servir de soporte para el IVA descontable.

Así las cosas, resulta procedente el descuento solicitado por la suma de \$17.776.001

2) *INDEPENDENT WELL TECHNOLOGY LIMITED - valor rechazado \$4.510.490*

La actora ante la Administración solicitó como impuestos descontables por operaciones con esta sociedad extranjera la suma de \$32.932.784 de la cual la demandada reconoció \$28.422.294 en la resolución que decidió el recurso de reconsideración por encontrar los soportes para ello. La diferencia ahora reclamada de \$4.510.490 es sustentada con la factura 100272 (fl. 222) y que esta registrada en el comprobante diario 931119 de diciembre del 2001, en el que consta un impuesto a las ventas por el valor solicitado, por lo cual procede su reconocimiento.

Se advierte que la mencionada factura fue allegada al expediente traducida al idioma español de conformidad con el artículo 260 del C.P.C.

⁵ Se señala la tasa de cambio a la fecha.

3)Smith International South America Inc. - valor rechazado \$922.848

La demandante aporta la factura 18561 de 14 de diciembre del 2001 (fl. 94) junto con el Comprobante diario 932273 (fl. 93), documentos de los que se advierte, que como lo señala el demandante, se trata de una sociedad con domicilio en Colombia y cuya factura reúne los requisitos del artículo 771-2 del E.T.

Además se observa que el impuesto a las ventas de la operación fue de \$3.691.392 y que el IVA retenido por la demandante fue de \$2.768.544, valor reconocido por la Administración. De lo anterior se advierte que como lo señala la recurrente la retención practicada fue del 75% de acuerdo con el artículo 24 de la Ley 633 del 2000 vigente para la época, razón por la cual procede el reconocimiento de los \$922.848 desconocidos por la Administración.

4) WCS - WELL CONTROL SCHOOL SERVICES, valor rechazado \$611.791

La actora allega la factura 2010520 de 29 de noviembre del 2001 (fl. 220) traducida al idioma español junto con el comprobante diario 930467 (fl. 155) en el que consta que los servicios técnicos prestados por la sociedad extranjera fueron por valor de \$3.200.437 y un IVA retenido de \$512.070, el cual se acepta.

5) DADE HAMILTON INC. - valor rechazado \$2.507.550

Obra en el expediente a folio 97 factura 494-C expedida por la sociedad extranjera junto con la traducción oficial (fl. 98). En el comprobante diario consta que por el suministro de materiales se causó un impuesto descontable de \$2.507.550, el cual debe ser aceptado.

6) WOOD GROUP PRODUCTION - valor rechazado \$937.264

la Sala advierte que de los documentos allegados al expediente obra la factura NV-01-3812 correspondiente a la orden de servicios 49134, la cual no fue aportada en vía gubernativa sin embargo el soporte contable allegado no coincide con el impuesto descontable solicitado. (fl. 117 c.p.)

7) PRODRILL ENGINEERING - valor rechazado \$10.882.480

Respecto de esta sociedad, la Administración rechazó el impuesto descontable por no obrar contrato, sin embargo la actora allegó copia de las facturas 60130470 y 60130341 (fls. 121 y 124 c.p.) junto con los comprobantes contables (fls. 120 y 123 c.p.) en los que consta IVA descontable retenido las sumas de \$6.591.465 y \$4.291.015, respectivamente, facturas que constituyen prueba idónea para sustentar la solicitud del IVA descontable.

8) TH HILL ASSOCIATES INC., valor rechazado \$1.310.297

De los documentos allegados al proceso no se advierte que la demandante haya allegado contrato para sustentar el IVA descontable. De otra parte si bien ante la Administración aportó una factura, esta no fue traducida de conformidad con los artículos 102 y 260 del C.P.C.

Finalmente, en relación con la sanción por inexactitud la Sala advierte que al aceptarse los valores solicitados como IVA descontable, pierde sustento frente a este rubro la sanción. Además a la luz de la disposición legal citada no se evidencia una conducta dirigida a omitir ingresos, impuestos generados por operaciones gravadas, bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, o la inclusión de factores inexistentes que aminoran la tributación y en general la utilización de datos equivocados, incompletos o desfigurados de los cuales se derivara una menor impuesto o saldo a pagar.

En consecuencia la Sala procede a practicar nueva liquidación del impuesto a las ventas correspondiente al 2º bimestre del año gravable 2002, de acuerdo con lo antes expuesto, así:

B.P. SANTIAGO OIL COMPANY

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS 2º BIMESTRE DE 2002

Ingresos brutos por exportaciones	48.429.858.000
Ingresos brutos por operaciones excluidas y no gravadas	542.678.000
Total ingresos netos recibidos	48.972.536.000

Impuesto descontable por operaciones		
Gravadas	1.827.622.000	
(+) IVA aceptado	37.111.439	1.864.733.439
Total impuestos descontables		1.864.733.439
Saldo a Favor del período fiscal		1.864.733.439
Saldo a favor del período fiscal anterior		654.505.000
Total saldo a favor		2.519.238.439

En consecuencia, esta Corporación revocará la sentencia apelada y en su lugar anulará parcialmente los actos demandados de acuerdo con la liquidación efectuada.

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,

F A L L A :

1. **REVOCASE** la sentencia del 23 de agosto del 2007 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. En su lugar:

2. **ANULANSE PARCIALMENTE** la Liquidación Oficial de Revisión 310642004000252 de 22 de diciembre del 2004 y la Resolución 310662005000027 de diciembre 6 del 2005 que determinaron oficialmente el impuesto sobre las ventas correspondiente al 2° bimestre del año gravable 2002 de la sociedad B.P. SANTIAGO OIL COMPANY (antes TRITON COLOMBIA INC.)

3. A título de restablecimiento del derecho, **FIJESE** el saldo a favor del 2° bimestre del año gravable 2002 para la sociedad B.P. SANTIAGO OIL COMPANY (antes TRITON COLOMBIA INC.) en la suma de DOS MIL QUINIENTOS DIECINUEVE MILLONES DOSCIENTOS TREINTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y NUEVE PESOS M/CTE (\$2.519.238.439)

Se reconoce personería a la doctora BIVIANA NAYIBE JIMENEZ GALEANO como apoderada de la parte demandada, en los términos y para los efectos del poder que obra a folio 335 del cuaderno principal.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente de la Sección

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ