



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Bogotá D.C., cuatro (4) de junio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00830-01 (29380)
Demandante: Osprey Navigation Company INC Sucursal Colombia
Demandada: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN

Temas: Impuesto sobre las ventas. Retención en la fuente en servicios prestados desde el exterior por no residentes o domiciliados en Colombia. Pago. Impuesto descontable.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por Osprey Navigation Company INC Sucursal Colombia (en adelante “el demandante” u “Osprey”), frente a la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, del 5 de julio de 2024, mediante la cual se negaron la totalidad de las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos²:

“PRIMERO: DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: No se condena en costas a la parte vencida [...]”.

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

Osprey es una sociedad dedicada a la realización de actividades de apoyo para la extracción de petróleo y gas natural. El 15 de enero de 2015, Osprey presentó: (i) la declaración de retención en la fuente del período doce (12) del año gravable 2014³, mediante formulario 3508624165995 y (ii) la declaración de IVA del sexto (6) bimestre del año gravable 2014, mediante formulario 3001606529394⁴.

Prevía solicitud del contribuyente, el 6 de julio de 2016 la DIAN profirió una Liquidación Oficial de Corrección⁵, a través de la cual se modificó la declaración del Bimestre 6 de 2014, reconociendo los siguientes ajustes:

- Renglón 47:** Gasto por servicios técnicos prestados por la sociedad Sea Bird Exploration Shipping AS⁶, incrementando ese renglón de \$0 a \$12.145.618.000;
- Renglón 52:** Gastos por bienes y servicios excluidos, exentos y no gravados, llevándolo de \$0 a \$2.259.000;
- Renglón 73:** Se reconoció el IVA retenido por servicios prestados en Colombia por no domiciliados, actualizándolo de \$0 a \$1.943.299.000;
- Incrementó el total de impuestos descontables de \$2.325.000 a \$1.945.624.000;

¹ Samai Tribunal, índice 37. Samai CE, índice 5. Ingresó al Despacho el pasado 27 de septiembre de 2024; índice 3.

² Samai Tribunal, índice 34.

³ Expediente administrativo, folios 48 a 49

⁴ Expediente administrativo, folios 12 a 14.

⁵ Expediente administrativo, folios 5 a 7.

⁶ Facturas SHI-TS-0001 (USD \$4.479.172,44 / COP \$10.716.240.896) y SHI-TS-0002 (USD \$ 597.450,58 / COP \$1.429.376.615)



5. **Renglón 81:** Retenciones de IVA practicadas por Shell Exploration and Production Colombia GMBH Sucursal Colombia por \$16.669.000;

La sociedad no presentó recurso alguno en contra de la referida Liquidación Oficial de Corrección, por lo que esta liquidación quedó en firme y reemplazó a la declaración de IVA del bimestre 6 del año 2014, presentada inicialmente.

Posteriormente, el 20 de octubre de 2017, la DIAN profirió un Requerimiento Especial⁷ mediante el cual propuso modificar la referida **declaración de IVA del bimestre 6 del 2014**, rechazando las siguientes operaciones: (i) la suma de \$ 1.943.299.000 registrada en el Renglón 73 - "IVA retenido por servicios prestados en Colombia por no domiciliados o no residentes" y (ii) la suma de \$ 16.669.000 registrada en el Renglón 81 - "Retenciones por IVA que le practicaron". Se propuso, además, la imposición de la sanción por inexactitud sobre el mayor impuesto a cargo.

En paralelo, el 19 de diciembre de 2017, la DIAN profirió una Liquidación Oficial de Revisión⁸, encaminada a modificar la declaración de retención en la fuente presentada por el contribuyente por el periodo 12 del año 2014. A través de este acto, la DIAN pretendió adicionar: (i) un valor de \$ 1.214.562.000 en el Renglón 62 - "Servicios Técnicos, Asistencia Técnica, Consultoría" y (ii) un valor de \$1.943.299.000 en el Renglón 79 - "Retenciones Practicadas por servicios a no residentes o no domiciliados", operaciones asociadas con SeaBird Exploration Shipping AS⁹.

El 3 de julio de 2018, se profirió la Liquidación Oficial de Revisión¹⁰ referente a la declaración de IVA de Bimestre 6 del 2014, reiterando los argumentos expuestos en el requerimiento especial¹¹.

Finalmente, el 5 de septiembre de 2018 el demandante presentó recurso de reconsideración en contra de la Liquidación Oficial de Revisión del 3 de julio de 2018¹². Este recurso fue resuelto mediante la Resolución DIAN No. 992232019000096 del 11 de julio de 2019¹³, que confirmó la totalidad las glosas del acto impugnado. Agotada la vía gubernativa, Osprey presentó la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho que da origen al presente proceso.

DEMANDA Y CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Pretensiones de la demanda y normas violadas

Mediante apoderado judicial, y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), el **demandante** presentó las siguientes pretensiones:

A título de nulidad:

⁷ Expediente administrativo, folios 111 a 117.

⁸ Expediente administrativo, demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, anexo C. Samai Tribunal, índice 6.

⁹ La Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412017000082 del 19 de diciembre de 2017 fue expedida dado que el contribuyente no dio respuesta al Requerimiento Especial Retenciones en la Fuente No.312382017000059 del 21 de junio de 2017, notificado por correo certificado al contribuyente según guía de transporte No.130004565013 del 22 del mismo mes y año.

¹⁰ Expediente administrativo, folio 171.

¹¹ La Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412018000035 del 3 de julio de 2018 fue expedida dado que el contribuyente no dio respuesta al Requerimiento Especial del Impuesto sobre las Ventas No.312382017000099 del 20 de octubre de 2017, notificado por correo certificado al contribuyente el 24 del mismo mes y año según guía de transporte No.130004569147.

¹² Expediente administrativo, folio 198 – Auto Admisorio del Recurso de Reconsideración.

¹³ Expediente administrativo, folios 207 a 213.



1. *“Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412018000035 del 3 de julio de 2018, a través de la cual se modificó la declaración del Impuesto sobre las Ventas presentada por Osprey, para el sexto bimestre del año gravable 2014”.*
2. *“Se declare la nulidad de la Resolución No. 992232019000096 del 11 de julio de 2019, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, a través del cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación Oficial de Revisión”.*

A título de restablecimiento del derecho:

1. *“Se reconozca la firmeza de la declaración del Impuesto sobre las Ventas del sexto bimestre del año gravable 2014, presentada por Osprey el 15 de enero de 2015, mediante formulario No. 3001606529394 y número interno 91000268383812”.*
2. *“Que como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los Actos Administrativos demandados, se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada, de acuerdo con los valores en los que debió incurrir Osprey para defenderse de los actos administrativos de determinación contrarios a la ley, tomando como fundamento de la condena, con los valores consignados en la oferta de servicios presentada por Ernst and Young S.A.S”.*

El demandante no relacionó de manera expresa y sistemática las normas que consideró vulneradas con la expedición de los actos demandados. No obstante, del concepto de violación desarrollado en el cuerpo de la demanda, en primera instancia se identificaron como disposiciones infringidas los artículos 29 de la Constitución Política; los artículos 381, 429, 437-1 y 485 del Estatuto Tributario; y el artículo 43 de la Ley 962 de 2005.

Sobre el concepto de violación formulado en la demanda y en el escrito de oposición presentado en la contestación de la demanda.

La **demandante** sustentó sus pretensiones en los conceptos de violación que se exponen a continuación. A su turno, la **demandada** ejerció el derecho de contradicción en los siguientes términos:

Sobre la procedencia del IVA descontable por servicios técnicos prestados por no residentes (Sea Bird Exploration Shipping S.A.S.) por valor de \$1.943.299.000. Violación a los artículos 429, 437-1 y 485 del Estatuto Tributario.

1. El **demandante** argumentó que el descontable es procedente, y puede ser tomado en la declaración porque: **(i)** los servicios prestados por Sea Bird Exploration Shipping AS en el 2014 fueron reales, efectivamente prestados y soportados en facturas que acreditan la importación de tecnología¹⁴; **(ii)** el IVA se causó con la emisión de las facturas (en conformidad con el artículo 429 ET); **(iii)** la solicitud del descontable se hizo dentro de la oportunidad legal para ello (artículo 496 ET)¹⁵ y **(iv)** la operación satisface los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad (artículo 107 ET).

A su vez, alega que la administración no podía condicionar la procedencia del descontable al pago (previo) de las retenciones en la fuente, pues señala que el derecho a este nace con la mera causación del impuesto y no con su pago¹⁶. Las

¹⁴ Conforme al literal b del numeral 3 del párrafo 3 del artículo 420 del Estatuto Tributario.

¹⁵ El demandante alega que las facturas tienen fecha de expedición del 31 de diciembre de 2014 y que, por ende, las operaciones fueron declaradas en el mismo bimestre en el que fueron realizadas (Bim 6).

¹⁶ Como soporte de esta afirmación, refiere a la sentencia 8157 del 18 de abril de 1997 proferida por esta Corporación.



obligaciones de retener, declarar y pagar son independientes de la determinación del IVA a cargo, por lo que el incumplimiento de aquellas (cuyo cobro debía canalizarse por la declaración de retención en la fuente, como en efecto ocurrió mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412017000082) no podía derivar en el rechazo del descontable en la declaración de IVA.

2. La **DIAN** sostuvo que el descontable solo procede cuando el agente retenedor ha recaudado, declarado y pagado la respectiva retención en la fuente, pues para la procedencia de estos valores a título de descontable estos deben haber ingresado – previamente – a las arcas del Estado. La administración señala que, en el caso concreto, Osprey retuvo el impuesto y lo contabilizó, pero no lo declaró ni lo pagó en la declaración de retención en la fuente del período 12 de 2014; circunstancia que hacía improcedente el descontable por valor de \$1.943.299.000, con independencia de que el proceso de cobro de la retención se adelantara por vía separada¹⁷.

Sobre la falsa motivación por actuación simultánea sobre la declaración de retención en la fuente y la declaración de IVA. Violación al artículo 29 de la Constitución Política.

1. El **demandante** alega que la DIAN incurre en falsa motivación al modificar simultáneamente dos (2) declaraciones sobre un mismo valor: \$1.943.299.000. Primero, exige el pago de retenciones en la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412017000082 (en firme y en etapa de cobro coactivo) y segundo, en el rechazo del descontable registrado en la declaración de IVA del bimestre 6 de 2014. Señala que estas actuaciones paralelas generan un beneficio económico indebido para la administración, pues le permite cobrar la retención por una vía y negar el descuento por la otra sobre el mismo hecho económico. Con fundamento en la sentencia No. 8157 del 18 de abril de 1997, sostuvo que el cuestionamiento debía recaer exclusivamente sobre la declaración de retención en la fuente, sin que ese incumplimiento pudiera trasladarse como causal de rechazo del descontable en la declaración de IVA.

2. La **DIAN** rechazó este planteamiento señalando que no existía doble cobro ni beneficio económico indebido, pues las dos (2) actuaciones recaen sobre obligaciones independientes: una es la obligación de recaudar, declarar y pagar la retención en la fuente (período 12 de 2014), y otra es la obligación de determinar correctamente el impuesto a cargo en la declaración bimestral (Bim. 6 de 2014), cuyo descontable solo procede cuando la primera obligación ha sido cumplida. Preciso que Osprey no solo había incumplido su deber de pagar las retenciones, sino que, además, pretendía obtener un beneficio adicional imputando el impuesto descontable en su declaración de IVA.

Sobre la nulidad por indebida interpretación y violación al derecho de defensa. La admisibilidad de nuevos argumentos en sede judicial respecto del rechazo de los \$ 16.669.000.

1. El **demandante** sostuvo que se vulneró su derecho de defensa al concluir que no podía controvertir judicialmente el rechazo de los \$16.669.000 por no haberlo impugnado en el recurso de reconsideración, dado que en sede judicial se procedió

¹⁷ Sentencia 18234 del 24 de mayo de 2012, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y Sentencia 14342 del 7 de diciembre de 2005, C.P. Ligia López Díaz.



a presentar nuevos y mejores argumentos sobre la misma pretensión, situación que no fue aceptada por la DIAN¹⁸.

2. La **DIAN** se opuso señalando que el numeral 2 del artículo 161 del CPACA exige que los hechos y pretensiones debatidos en sede judicial coincidan con los planteados en la vía gubernativa, y que Osprey, pese a conocer la glosa del renglón 81, guardó silencio en el recurso de reconsideración. Silencio que no puede subsanarse judicialmente¹⁹.

Sobre el rechazo de las retenciones de IVA practicadas por Shell Exploration and Production GMBH (\$16.669.000). Violación a los artículos 381 y 484-1 del Estatuto Tributario, y al artículo 43 de la Ley 962 de 2005.

1. El **demandante** formuló dos argumentos. Frente a las facturas Nos. 9 y 21 (\$16.065.083), la demandante sostuvo que su imputación en el bimestre 6 - cuando correspondían a los bimestres 1 y 3 - constituye un error formal corregible de oficio al amparo del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, pues el renglón 81 no incide en la determinación sustancial del tributo, conforme a la sentencia del 14 de marzo de 2019, Exp. 21563, C.P. Jorge Octavio Ramírez.

Frente a la factura No. 22 (\$604.365), invocó el parágrafo primero del artículo 381 ET, que habilita probar con la factura original las retenciones en la fuente que se hubieren practicado cuando el retenedor no ha expedido el certificado de retención correspondiente.

2. La **DIAN** sostuvo que el rechazo de las facturas Nos. 9 y 21 era procedente por haberse imputado fuera de la oportunidad legal de los dos (2) períodos bimestrales del artículo 484-1 ET. Adicionalmente, señaló que sostener la aplicación de la Ley 962 de 2005 en el presente caso era impertinente pues el demandante pretendía cruzar el efecto relacionado con los renglones de la declaración de renta de 2016, dentro del debate de la declaración de IVA del bimestre 6 de 2014.

Finalmente, respecto de la factura No. 22, señaló que Shell Exploration and Production GMBH confirmó no haber practicado la retención correspondiente (hecho no desvirtuado por Osprey), por lo que la sola factura no podía suplir un certificado de una retención que el propio retenedor negó haber practicado.

Sobre la sanción por inexactitud (\$1.959.968.000). Violación al artículo 647 del Estatuto Tributario.

1. La **demandante** sostuvo que su conducta no configura el supuesto del artículo 647 ET, pues los valores declarados corresponden a la realidad contable y fiscal de la compañía. Invocó el eximente de diferencia de criterios, señalando que la discrepancia obedece a una divergencia razonable de interpretación, y que no puede considerarse inexacta una declaración que incorporó una consecuencia directa de la propia determinación oficial de las retenciones.

2. La **DIAN** sostuvo que la sanción procede objetivamente por la inclusión de descuentos inexactos que generaron un mayor saldo a favor, sin que se requiera acreditar dolo o culpa. Señaló que no hay diferencia de criterios porque la discusión

¹⁸ Sentencia 22060 del 8 de febrero de 2018, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y la sentencia del 7 de diciembre de 2017 proferida por el C.P. Hernando Sánchez de la Sección Primera del Consejo de Estado.

¹⁹ Sentencia del 12 de diciembre de 2001, Rad. 25000-23-37-000-2015-02071-01, Sección Cuarta.



no gira en torno a una interpretación normativa abstracta, sino al hecho comprobado de que las retenciones nunca fueron declaradas ni pagadas.

Sobre la condena en costas (\$ 293.995.200). Violación a los artículos 361, 364, 365 y 366 CGP y los numerales 3.1., 3.1.2., y 3.1.3., del Acuerdo 1887 de 2003.

1. La **demandante** solicitó condena en costas y agencias en derecho a cargo de la DIAN, con fundamento en los artículos 188 y 193 del CPACA y 361, 365 y 366 del CGP. Señaló que las costas están debidamente acreditadas — las expensas con los recibos de pago obrantes en el expediente y las agencias en derecho con el contrato de servicios de Ernst & Young S.A.S., y cuantificó estas últimas en \$293.995.200, equivalentes al 7.5% sobre la cuantía del proceso de \$3.919.936.000.

2. La **DIAN** solicitó, a su vez, condena en costas a favor de la administración con fundamento en el artículo 188 del CPACA y los artículos 361, 365 y 366 del CGP, señalando que los actos demandados fueron proferidos en plena observancia del ordenamiento jurídico y que no existe fundamento fáctico ni jurídico para la pretensión de la demandante.

SENTENCIA APELADA Y RECURSO DE APELACIÓN DE LA PARTE DEMANDANTE

Antes de examinar los argumentos de las partes, el Tribunal resolvió la excepción de inepta demanda propuesta por la DIAN, con fundamento en el numeral 2 del artículo 161 del CPACA. La DIAN sostuvo que no se agotó la vía gubernativa respecto del renglón 81.

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta – Subsección A declaró no probada la excepción²⁰ al considerar que pueden plantearse nuevos argumentos en sede judicial siempre que la pretensión sea la misma y no se introduzcan hechos nuevos²¹. Se identificó que, en el caso concreto, si bien no se presentó reparo respecto del Renglón 81 - "Retenciones por IVA que le practicaron" en etapa contencioso-administrativa, sí se hizo lo propio con la presentación de la demanda.

En cuanto a los cargos formulados en la demanda, en sentencia de primera instancia²², el Tribunal Administrativo de Cundinamarca — Sección Cuarta — Subsección A negó la totalidad de las pretensiones de la demanda presentada por el **demandante**. No se condenó en costas.

Fundamentos de la decisión de primera instancia: Sobre la procedencia del IVA descontable, el **Tribunal** acogió la tesis de la DIAN y confirmó que, conforme a la interpretación sistemática de los artículos 437-1, 437-2 y 485 ET y a la jurisprudencia del Consejo de Estado, el agente retenedor que contrata servicios con no residentes tiene la obligación de recaudar, declarar y pagar el IVA retenido, y únicamente una vez cumplidas esas tres obligaciones concurrentes surge el derecho al descuento en la declaración de IVA. En el caso concreto, Osprey retuvo el impuesto y lo contabilizó, pero no lo declaró ni lo pagó en la declaración de

²⁰ Samai Tribunal, índice 25.

²¹ Sentencia 22060 del 8 de febrero de 2018, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²² Samai Tribunal, índice 34.



retención en la fuente del período 12 de 2014, circunstancia que hacía improcedente el descontable de \$1.943.299.000.

Sobre el rechazo de los \$16.669.000, el **Tribunal** confirmó que las retenciones de las facturas Nos. 9 y 21 (correspondientes a los bimestres 1 y 3) habían sido imputadas por fuera de la oportunidad legal del artículo 484-1 ET; y, que respecto de la factura No. 22, la certificación de Shell Exploration and Production GMBH confirmó que no se practicó retención de IVA, sin que la contribuyente hubiera desvirtuado esa información. Sobre el cargo relativo a la Ley 962 de 2005, concluyó que el mismo carecía de correspondencia con los actos demandados, pues se refería a renglones de la declaración de renta de 2016 y no a la declaración de IVA del período 6 de 2014.

Sobre la falsa motivación por actuación simultánea, el **Tribunal** descartó que la DIAN hubiera incurrido en beneficio económico indebido, al concluir que las actuaciones sobre la declaración de retención en la fuente y sobre la declaración de IVA recaen sobre obligaciones jurídicamente independientes, y que Osprey no podía pretender descontar en IVA unos valores que no había declarado ni pagado como retención.

El **Tribunal** no se pronunció sobre el cargo relativo a la admisibilidad de nuevos argumentos en sede judicial respecto del rechazo de los \$16.669.000, por considerar que ese cargo no guardaba correspondencia con los actos demandados.

Sobre la sanción por inexactitud, el **Tribunal** concluyó que no se configuraba la diferencia de criterios invocada por la demandante, pues la Administración desvirtuó la procedencia del impuesto descontable y de las retenciones con fundamento en la ausencia de prueba, lo que configuraba objetivamente el hecho sancionable del artículo 647 ET. La sanción fue liquidada a la tarifa del 100%, aplicando el principio de favorabilidad de la Ley 1819 de 2016.

Fundamentos del recurso de apelación (Demandante): Osprey formuló los siguientes argumentos en contra la sentencia de primera instancia:

Primero. Error *in iudicando* por falta de aplicación de los artículos 429, 437-1 y 485 ET. La parte demandante insistió en que el derecho al IVA descontable nace con la causación del impuesto y no con su pago, y que la Administración no puede condicionar el descuento a la previa declaración y pago de la retención. Reiteró que el proceso de cobro de la retención no pagada debe adelantarse de manera independiente, sin que ello pueda derivar en la negación del derecho al descontable. Señaló que el Tribunal desconoció la sentencia del Consejo de Estado No. 8157 de 1997, que reconoció expresamente que el impago de las retenciones no desnaturaliza la procedencia del descontable.

Segundo. Error *in iudicando* por indebida valoración probatoria. La demandante argumentó que el Tribunal incurrió en una inconsistencia al aceptar que, de manera paralela, la DIAN adelantara un proceso de determinación de las retenciones del período 12 de 2014 y al mismo tiempo negara el descontable en la declaración de IVA por esos mismos valores. Señaló que adoptar esa posición permite a la DIAN obtener un doble cobro: recuperar la retención no pagada por vía de la Liquidación Oficial de Revisión de Retenciones en la fuente y, simultáneamente, negar el descuento en IVA, lo cual resultaba jurídicamente incoherente y contrario al derecho.



Tercero. Error *in procedendo* por complemento a los argumentos iniciales en la demanda. La sentencia de primera instancia omitió pronunciarse sobre el tercer cargo de la demanda, relativo a la posibilidad de Osprey de mejorar sus argumentos jurídicos en sede judicial respecto del rechazo de los \$16.669.000, vulnerando el artículo 29 de la Constitución Política y el principio de congruencia.

Cuarto. Error *in iudicando* por aplicación indebida del artículo 647 ET. Argumentó que no existía hecho sancionable, pues los valores declarados correspondían a la realidad contable y fiscal de la compañía, y que la discrepancia con la DIAN configuraba una diferencia de criterios que excluía la sanción por inexactitud, toda vez que la propia determinación oficial de las retenciones habilitaba lógicamente el descontable en la declaración de IVA.

Quinto. Solicitó condena en costas en primera y segunda instancia, señalando que tanto en la demanda como en los alegatos de conclusión había solicitado dicha condena y que las costas estaban debidamente acreditadas — las expensas con los recibos de pago obrantes en el expediente y las agencias en derecho con el contrato de prestación de servicios adjunto con la demanda. Cuantificó las agencias en \$293.995.200, equivalentes al 7.5% sobre la cuantía del proceso de \$3.919.936.000, con fundamento en el artículo 361 del CGP y la sentencia No. 22742 del 5 de noviembre de 2020 del Consejo de Estado.

PRONUNCIAMIENTOS FINALES

El demandado se opuso al recurso de apelación interpuesto por Osprey reiterando los argumentos expuestos en los actos administrativos demandados.

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

Previamente a resolver el litigio planteado en esta instancia judicial, el magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaña manifestó estar impedido para conocer del presente proceso²³, de acuerdo con la causal de impedimento contenida en el numeral 2 del artículo 141 del CGP²⁴. Mediante auto del 27 de noviembre de 2025²⁵ se declaró fundado el impedimento y se le separó del conocimiento del presente proceso.

Problemas jurídicos

1. ¿Procede el IVA descontable por servicios técnicos prestados por no residentes cuando las retenciones en la fuente no fueron declaradas ni pagadas oportunamente y, además, la DIAN rechazó soportes documentales de las retenciones practicadas?

²³ Samai CE, índice 18. Auto del 24 de febrero de 2025.

²⁴ **Numeral 2 del artículo 141 del Código General del Proceso:** “Son causales de recusación las siguientes: 2. Haber conocido del proceso o realizado cualquier actuación en instancia anterior, el juez, su cónyuge, compañero permanente o algunos de sus parientes indicados en el numeral precedente”.

²⁵ Samai CE, índice 27. Auto del 20 de marzo de 2025.



2. ¿Puede el contribuyente plantear en sede judicial argumentos no expuestos en el recurso de reconsideración, particularmente sobre el rechazo de \$16.669.000 por retenciones de IVA practicadas por Shell?
3. ¿Procede la sanción por inexactitud cuando el contribuyente incluyó como IVA descontable valores correspondientes a retenciones no declaradas ni pagadas?

Análisis del caso concreto

Sobre la procedencia del IVA descontable por servicios técnicos prestados por no residentes. (Sea Bird Exploration Shipping S.A.S. - por valor de \$1.943.299.000)

El numeral 3 del artículo 437-2 ET, dispone un caso especial: actuarán como agentes de retención de IVA quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional (i.e. servicios prestados desde el exterior). Este mecanismo, en la práctica, es conocido como “IVA teórico” o “IVA cargo revertido”. La retención en la fuente corresponderá, en estos casos, al cien por ciento (100%) del valor del impuesto; es decir, el dieciséis por ciento (16%) sobre el valor total de la operación²⁶.

Para el contribuyente agente retenedor del impuesto, el IVA teórico o de cargo revertido genera un efecto en su flujo de caja, pues si bien tiene que asumir el efecto económico derivado de la práctica de la retención en la fuente al momento de realización de la operación (que debe incorporar en la declaración de retenciones en la fuente²⁷), podrá tomar el valor retenido como un impuesto descontable en la declaración del IVA del bimestre correspondiente, siempre y cuando cumpla con los requisitos exigidos en la Ley (art. 488 ET).

La norma tributaria²⁸ y la jurisprudencia²⁹ de esta Corporación han precisado que para la procedencia del impuesto descontable deben concurrir los siguientes requisitos: **(i)** que la operación esté gravada con IVA; **(ii)** que el bien o servicio que da lugar al descontable haya sido efectivamente adquirido o prestado; **(iii)** que el impuesto originado en la operación sea susceptible de tomarse como costo o gasto en el impuesto sobre la renta, lo que implica que la erogación debe satisfacer los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad previstos en el artículo 107 ET; **(iv)** que el impuesto descontable sea imputado en el período bimestral en que se causó o en uno de los dos períodos bimestrales inmediatamente siguientes, conforme al artículo 496 del ET³⁰; y **(v)** que cuando el descontable tenga origen en la adquisición de servicios prestados desde el exterior por no residentes, la retención en la fuente correspondiente haya sido recaudada, declarada y pagada

²⁶ Para la fecha de los hechos, el artículo 468 del Estatuto Tributario establecía una tarifa del 16%, esta fue modificada por la Ley 1819 de 2016 al 19%.

²⁷ Según el renglón 79 del instructivo para el diligenciamiento de la declaración mensual de retenciones en la fuente (Formulario 350) del año 2014.

²⁸ Artículos 437-1, 437-2, 485, 488 y 496 del Estatuto Tributario.

²⁹ Sentencia 14342 del 7 de diciembre de 2005, C.P. Ligia López Díaz y Sentencia 18234 del 24 de mayo de 2012, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³⁰ Para el momento de ocurrencia de los hechos el artículo 496 del Estatuto Tributario rezaba: “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”. Hoy en día el artículo fue modificado por la Ley 1819 de 2016, extendiendo este término a un periodo de tres (3) periodos bimestrales inmediatamente siguientes.



por el agente retenedor, situación que ha sido reiterada por la jurisprudencia de esta corporación³¹.

Dicho lo anterior, corresponde a la Sala determinar si, en el caso concreto, resulta procedente el IVA descontable tomado por el contribuyente en la declaración del bimestre 6 del año 2014. Del análisis del expediente se desprenden los siguientes hechos probados:

Primero, que Osprey contrató con la sociedad Sea Bird Exploration Shipping AS la prestación de servicios técnicos de sísmica³². Esta información consta en las facturas Nos. SHI-TS-0001³³ y SHI-TS-0002³⁴ del 31 de diciembre de 2014, por valores de \$ 10.716.240.896 y \$ 1.429.376.615 respectivamente.

Segundo, que dichos servicios estuvieron gravados con IVA, y dieron lugar a la práctica de retenciones en la fuente por valores de \$ 1.714.598.542³⁵ y \$ 228.700.252³⁶, para un total de \$ 1.943.299.000.

Tercero, que el demandante registró el valor de como impuesto descontable en la declaración de IVA del bimestre 6 de 2014, por valor de \$ 1.943.299.000³⁷.

Cuarto, que las retenciones teóricas practicadas no fueron incluidas en la declaración de retención en la fuente del período 12 de 2014, presentada por la sociedad el 15 de enero de 2015³⁸. Es decir, el demandante nunca declaró y pagó el IVA teórico sobre el servicio recibido. Este hecho dio origen a la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412017000082 del 19 de diciembre de 2017.

El demandante sostiene que cumple con todos los requisitos exigidos por la norma para tomar el IVA descontable en la declaración de IVA del 6 bimestre de 2014. Para ello, argumenta que: **(i)** las operaciones son reales y están debidamente soportadas con las facturas SHI-TS-0001 y SHI-TS-0002 del 31 de diciembre de 2014; **(ii)** el IVA fue causado al momento de la emisión de la factura (según consta en los comprobantes CXP-0089 y CXP-0090); **(iii)** que la adquisición de servicios técnicos es computable como costo o gasto de la empresa y cumple con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad de las expensas; **(iv)** que la imputación del impuesto descontable se realizó dentro de la oportunidad legal y **(v)**

³¹ Sentencia 25000-23-27-000-2007-00039-02 (18234) del 24 de mayo de 2012, Drummond Ltda. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.
Sentencia 25000-23-27-000-2006-01357-01 (17007) del 18 de junio de 2015; Drummond Ltda., C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

³² Expediente administrativo, folios 72 a 77. El servicio técnico de sísmica es descrito en el numeral 5 del contrato de servicios de la siguiente manera: **(a)** Provisión de la embarcación que se utilizará en el estudio de datos sísmicos 2D; **(b)** Suministro de personal idóneo para supervisar el mantenimiento y eficiencia general de las embarcaciones y los servicios técnicos de sísmica que se han de realizar; **(c)** Coordinación del suministro de talleres, repuestos y aceite lubricante que sean necesarios; **(d)** Designación de personal adecuado e idóneo que el Operador de Servicios Técnico pueda considerar necesario de vez en cuando; **(e)** Arreglar la vinculación del capitán, oficiales, tripulación naval y sísmica y manejar los asuntos relacionados con la Tripulación; **(f)** Coordinar el debido cumplimiento y presentación de informes de conformidad con las políticas de la Sucursal relacionadas con HSSEQ, al igual que con la normatividad ambiental vigente y aplicable en el futuro a los puertos o lugares en donde las embarcaciones hagan negocios; **(g)** La implantación y responsabilidad de un adecuado sistema de respuesta para emergencias; **(h)** La implantación del debido reglamento; **(i)** Cualesquier otros asuntos que la Sucursal tenga a bien solicitar de tiempo en tiempo para efectos de la prestación de los Servicios Técnicos; **(j)** El Operador de Servicio Técnico manejará y resolverá todos los reclamos que surjan de los Servicios Técnicos prestados bajo el presente y mantendrá informada a la Sucursal sobre cualquier incidente del cual tenga conocimiento que dé lugar o pueda dar lugar a reclamos o disputas que involucren a terceros. El Operador de Servicio Técnico, seguirá las instrucciones de la Sucursal para iniciar o defender acciones, demandas y procesos en relación con este Contrato; **(k)** Suministrará informe y análisis sobre gestión de riesgos en relación con las actividades a desarrollar.

³³ Expediente administrativo, folios 32 a 33.

³⁴ Expediente administrativo, folios 34 a 35.

³⁵ Expediente administrativo, folios 32 a 33.

³⁶ Expediente administrativo, folios 34 a 35.

³⁷ Expediente administrativo, folio 12.

³⁸ Sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta – Subsección A, página 11.



que no existe en la normativa tributaria un requisito que condicione la procedencia del impuesto descontable al pago – previo - de las retenciones ante el fisco.

Por su parte, la DIAN sostiene que para descontar el IVA retenido por el contribuyente por la prestación de servicios prestados por parte de no residentes o domiciliados en Colombia, este – el contribuyente – debe cumplir con la obligación formal de declarar y pagar (anticipadamente) las retenciones correspondientes ante el fisco, en conformidad con los artículos 437-1³⁹ y 437-2⁴⁰ ET.

La Sala observa que la jurisprudencia de esta Corporación ha sido consistente en señalar que cuando se trata de servicios prestados por no residentes o no domiciliados en el país, el agente retenedor encargado de practicar la retención en la fuente a título de IVA actúa simultáneamente como sujeto pasivo económico incidido y sujeto jurídico del impuesto sobre las ventas y, en el marco de esta calidad, tendrá derecho a descontar los valores que liquidó, declaró y pagó anticipadamente. No es admisible que el sujeto respecto del cual se sobrepone la obligación de pago del impuesto y el derecho al descuento asuma selectivamente el derecho al descuento y omita intencionalmente el cumplimiento del deber de pago de este, porque con ello altera artificialmente el recaudo del impuesto.

Este racionamiento es el que está inmerso en los apartados que se traen a colación: **Sentencia 18234 del 24 de mayo de 2012:** “[...] es que los contratantes de servicios con personas sin domicilio en el país, además de ser sujetos pasivos del IVA generado en dichas operaciones, están obligados a retener el 100% del gravamen porque, en su condición de agentes retenedores, son responsables del impuesto que retienen en cuanto lo recaudan, declaran y pagan. En esa calidad, tales contratantes tienen derecho a descontar los valores que liquidaron, declararon y pagaron anticipadamente [...]” (Negrilla y subrayado por fuera del texto original)

Sentencia 17007 del 18 de junio de 2015: “La Sala reitera que para descontar el IVA retenido por los servicios prestados por residentes en el exterior, es válido que los contribuyentes, que declaren el impuesto descontable en el denuncia tributario, aporten otros medios probatorios distintos al contrato de prestación de servicios, siempre que con estas se demuestren la existencia del negocio jurídico, la cuantía del negocio, la cuantía de los impuestos retenidos y el pago de las retenciones [...]” (Negrilla y subrayado por fuera del texto original)

Conforme lo anterior, y en el marco de lo dispuesto en el numeral 3° del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, la retención en la fuente a título de IVA corresponde al impuesto sobre las ventas efectivamente repercutido en la operación, lo que implica que la retención recae directamente sobre el valor del tributo trasladado al adquirente. En consecuencia, el cumplimiento de dicha obligación (incluido la declaración y pago, no la mera contabilización) constituye un requisito sustancial para la procedencia del impuesto descontable, de manera que, ante su incumplimiento, el IVA originado en esa operación no puede ser reconocido como impuesto descontable en ninguna circunstancia. Lo anterior obedece a que, en este supuesto (inversión del sujeto pasivo), la retención equivale materialmente al impuesto repercutido o pagado, razón por la cual su omisión desvirtúa la existencia de un IVA legítimamente acreditable en cabeza del responsable.

³⁹ **Artículo 437-1 del Estatuto Tributario:** “Con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre las ventas, se establece la retención en la fuente en este impuesto, la cual deberá practicarse en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero [...] **Parágrafo.** En el caso de las prestaciones de servicios gravados a que se refieren los numerales 3 y 8 del artículo 437-2 de este Estatuto, la retención será equivalente al ciento por ciento (100%) del valor del impuesto”.

⁴⁰ **Artículo 437-2 del Estatuto Tributario:** “Actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados: [...] Las personas del régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA), que 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”.



En consecuencia, el cargo no prospera el cargo de apelación.

Sobre el rechazo de las retenciones de IVA practicadas por Shell Exploration and Production GMBH (\$16.669.000)

Osprey reportó la suma de \$16.669.000 en la declaración de IVA del bimestre 6 de 2014 conforme a la información que reposó en los registros contables al 31 de diciembre de 2014; específicamente en la cuenta 135517 – “Impuesto de IVA retenido”. Una vez revisado el expediente administrativo, se tiene que:

1. Las facturas 9⁴¹ y 21⁴², emitidas por valor de \$565.888.444 y \$103.490.021, según consta en el certificado de retenciones en la fuente⁴³ y en la respuesta al requerimiento ordinario de información nro. 312382017000103⁴⁴ que emitió Shell Exploration and Production GMBH al contribuyente y a la administración de impuestos, tuvieron como base operaciones realizadas el 27 de febrero y el 14 de junio de 2014.
2. La factura 22⁴⁵ por valor de \$ 604.365 no cuenta con certificado de retención en la fuente que de constancia de su práctica efectiva. Asimismo, Shell Exploration and Production GMBH no relaciona dicho documento en la respuesta al requerimiento ordinario de información nro. 312382017000103⁴⁶; solo se reconocen las facturas 9 y 21.

Sobre estos dos (2) escenarios objeto de discusión el demandante plantea los siguientes argumentos: **(i)** En cuanto a las facturas 9 y 21, Osprey sostiene que su imputación en el bimestre 6 corresponde a un error formal susceptible de corrección (de oficio) bajo el amparo del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, pues el de estas operaciones en el renglón 81 – “retenciones por IVA que le practicaron” no incide en la determinación sustancial del tributo y **(ii)** respecto de la factura 22, invoca el parágrafo 1 del artículo 381 ET, que reza: “Las personas o entidades sometidas a retención en la fuente podrán sustituir los certificados a que se refiere el presente artículo, cuando éstos no hubieren sido expedidos, por el original, copia o fotocopia auténtica de la factura o documento donde conste el pago, siempre y cuando en él aparezcan identificados los conceptos antes señalados”.

Sobre las facturas 9 y 21 en la demanda Osprey argumenta: “Así las cosas, resulta indiscutible que los reglones 78 y 79 de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2016, al estar ubicados después del reglón 74 “total impuesto a cargo, podrían ser ajustados conforme a lo decantado por la doctrina tradicional de la DIAN, validada por la jurisprudencia del Consejo de Estado, en la medida en que de otrora y aún hoy dichos reglones nada tienen que ver con la determinación del impuesto” ⁴⁷.

Dado que en el recurso de apelación el demandante no profundizó en los argumentos o pretensiones respecto de este punto en particular, no puede la Sala darle un alcance diferente a lo señalado al momento de presentación de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho. Por lo anterior, se reiteran los argumentos presentados por el Tribunal, en el sentido de que el argumento planteado por el demandante no guarda relación con las pretensiones de la demanda y con el alcance y objeto de los actos administrativos sometidos a control judicial, ya que estos versan sobre la declaración de IVA del 6 bimestre de 2014, en lugar de la declaración de renta del año 2016.

⁴¹ Expediente administrativo, folios 38 y 39.

⁴² Expediente administrativo, folios 40 y 41.

⁴³ Expediente administrativo, folio 37.

⁴⁴ Expediente administrativo, folios 95 a 98.

⁴⁵ Expediente administrativo, folios 42 y 43.

⁴⁶ Ibidem.

⁴⁷ Demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, página 17, inciso 5. Samai Tribunal,



Por otra parte, si bien es cierto que el parágrafo 1 del artículo 381 permite a los sujetos (personas naturales o jurídicas) sometidos a la retención en la fuente sustituir el certificado de retenciones cuando estos no hubieren sido expedidos por el agente retenedor por una fotocopia auténtica de la factura o documento en donde conste el pago correspondiente, no puede perderse de vista que la Shell Exploration and Production GMBH no reconoce a esta operación en la respuesta al requerimiento de información enviado a la DIAN el pasado 26 de mayo de 2017.

Por consiguiente, ante la ausencia de material probatorio que demuestre la realización efectiva de la actividad denominada “2013 2D seísmo – Colombia”, el contribuyente no habría agotado el deber que le asiste respecto de la carga dinámica de la prueba. Por consiguiente, no prospera el cargo de apelación.

Sobre la falsa motivación por actuación simultánea sobre la declaración de retención en la fuente y la declaración de IVA

El demandante sostiene que la DIAN incurrió en falsa motivación al adelantar simultáneamente dos (2) procesos de fiscalización sobre un mismo valor de \$1.943.299.000⁴⁸. Señala que la actuación paralela genera un beneficio económico indebido para la administración, pues le permite cobrar las retenciones no declaradas y, simultáneamente, negar el derecho al impuesto descontable por los mismos valores. Con ello, argumenta que el cuestionamiento debió limitarse exclusivamente a la declaración de retención en la fuente, sin que el incumplimiento en la declaración y pago de la retención se traslade a la declaración de IVA como una causal de rechazo⁴⁹.

Por su parte, la DIAN sostiene que no existe falsa motivación ni doble cobro en su actuación. Precisa que las dos (2) liquidaciones oficiales de revisión recaen sobre obligaciones independientes; cada una con su propio fundamento legal, período de causación y consecuencias jurídicas específicas.

Para resolver este cargo, debe determinarse si la actuación simultánea adelantada por la DIAN sobre las declaraciones de retención en la fuente y de IVA constituyen falsa motivación por recaer sobre un mismo hecho económico.

En la declaración de retención en la fuente, Osprey debía declarar y pagar las retenciones que había practicado durante el mes de diciembre de 2014. Los artículos 376 y 382 ET establecen que el agente retenedor debe consignar el valor retenido y presentar declaración mensual. Tal actuación no fue realizada por parte de la sociedad, lo que conllevó a que la DIAN iniciara el proceso de fiscalización respecto de la declaración.

Por otra parte, en la declaración de IVA del sexto bimestre de 2014 Osprey debía liquidar – adecuadamente – el impuesto a cargo. En el proceso de determinación del IVA a cargo, Osprey imputó como descontable un valor equivalente a \$1.943.299.000 que, como se encuentra probado en el expediente, no cumplió con

⁴⁸ Mediante Liquidación Oficial de Revisión No. 312412017000082 del 19 de diciembre de 2017, determinó las retenciones en la fuente omitidas del período 12 de 2014; y mediante Liquidación Oficial de Revisión No. 312412018000035 del 3 de julio de 2018, rechazó el IVA descontable incluido en la declaración del sexto bimestre de 2014

⁴⁹ Para sustentar esta posición invoca la sentencia No. 8157 del 18 de abril de 1997, en la cual (según su interpretación) el Consejo de Estado reconoció que el no pago del impuesto no desnaturaliza el carácter descontable del IVA facturado. Con fundamento en dicho precedente, sostiene que la omisión en el pago de retenciones solo puede cuestionarse mediante el cobro en la declaración de retención en la fuente, sin que pueda rechazarse el descontable en la declaración de IVA, pues esto implicaría una doble sanción sobre el mismo hecho económico.



los requisitos para su procedencia, dado que las retenciones en la fuente que les dieron origen no fueron declaradas ni pagadas oportunamente al fisco.

Conforme a lo anterior, puede concluirse que la DIAN no cuestiona en los dos (2) procesos de fiscalización que actualmente se encuentran en curso una misma obligación, sino que dichos procesos versan sobre dos (2) obligaciones independientes, independientemente de la conexión que tienen los dos asuntos.

Llama la atención que el demandante se ha limitado a afirmar que no le es dable a la autoridad rechazar el impuesto descontable en la liquidación oficial de IVA y, a la vez, liquidar oficialmente la retención dejada de declarar y pagar, aduciendo que se presenta un presunto doble beneficio para el Estado. A juicio de esta Sala de Decisión, no hay una doble actuación carente de finalidad ajustada a derecho. Sencillamente, la autoridad está liquidando oficialmente los efectos fiscales que el contribuyente voluntariamente no asumió, con lo que protege el recaudo total de la operación.

Por lo anterior, no prospera el cargo de apelación.

Sobre la nulidad por indebida interpretación y violación al derecho de defensa

En la Liquidación Oficial de Revisión la DIAN rechazó en el Renglón 81 - "Retenciones por IVA que le practicaron" la suma de \$16.669.000, por las razones que ya se expusieron. Como consecuencia, Osprey interpuso un recurso de reconsideración contra dicha Liquidación Oficial. La Resolución No. 992232019000096 del 11 de julio de 2019 que resolvió el recurso de reconsideración confirmó el rechazo de los \$16.669.000 señalando expresamente: *"Al respecto el recurrente no interpuso motivo de inconformidad alguno, por lo tanto, se confirma el rechazo sin que se entienda agotada la sede administrativa para acudir ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa de que trata el numeral 2 del artículo 161 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo"*⁵⁰.

Con ocasión de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, Osprey introdujo un cargo referente a la *"nulidad por indebida interpretación y violación al derecho de defensa"*. El objetivo del cargo estaba encaminado en demostrar que la sociedad podía mejorar sus argumentos en el marco del trámite judicial. Con ello, pretendió que la primera instancia se reconociera el cumplimiento del requisito de procedibilidad del debido agotamiento de la vía gubernativa. Como respuesta, la demandada en su escrito de contestación formuló una excepción la cual denominó excepción por inepta demanda por ausencia de agotamiento del recurso en sede administrativa, respecto de la glosa relativa al Renglón 81 - "Retenciones por IVA que le practicaron".

En Auto del 6 de marzo de 2024⁵¹ el Tribunal decidió respecto de la excepción previa lo siguiente: *"[...] se advierte que a pesar de que la parte demandante en el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión referida no expresó motivos de inconformidad en lo relativo al Renglón 81, tal y como lo afirma la administración, **los argumentos elevados sobre el particular en el escrito de demanda están encaminados a reforzar la satisfacción de su pretensión, cual es, la nulidad total de los actos demandados, por lo cual resulta perentorio para el juzgador analizar los cargos de la demanda en conjunto, así los mismos no hayan sido expuestos en el recurso de reconsideración, en el entendido que debaten la legalidad de los actos demandados**"* (Negrilla y subrayado por fuera del texto original). En este sentido, reconoció el debido agotamiento de la vía gubernativa, en conformidad

⁵⁰ Expediente administrativo, folios 207 a 211.

⁵¹ Samai Tribunal, índice 25.



con los argumentos señalados por el demandante. Tan es así, que en la sentencia de primera instancia se pronunció de fondo sobre esta glosa desarrollada desde la etapa de investigación administrativa, negando las pretensiones de la demanda.

En el recurso de apelación el demandante alega el Tribunal violó el debido proceso, pues omitió pronunciarse específicamente sobre el cargo de *“nulidad por indebida interpretación y violación al derecho de defensa”*. Con ello, alega un error *in procedendo*, señalado que no se dijo nada respecto de la posibilidad que tenía la sociedad de mejorar sus argumentos en etapa jurisdiccional. Sin embargo, observa la Sala que: **(i)** el Tribunal resolvió a favor del demandante la excepción previa interpuesta por la DIAN, en donde se alegó inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa, reconociendo a favor del demandante el derecho que le asiste de mejorar sus argumentos en sede judicial y **(ii)** el Tribunal se pronunció de fondo en la sentencia de primera instancia sobre esta glosa.

De manera que el hecho de que la DIAN haya señalado en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración que el demandante no interpuso motivo de inconformidad alguno sobre los cuestionamientos realizados sobre los registros en el Renglón 81 – “Retenciones por IVA que le practicaron” no constituyó un impedimento para que los argumentos presentados por el demandante en vía judicial frente a este punto fueran analizados y resueltos por el Tribunal y por parte de esta Sala; con lo cual, no se constata una vulneración al derecho de defensa.

Sobre la sanción por inexactitud (\$1.959.968.000)

El demandante argumenta que no existe hecho sancionable bajo el artículo 647 ET porque: **(i)** los valores declarados se adecuan a la realidad contable y fiscal de la Compañía y son totalmente ciertos; **(ii)** se configura diferencia de criterios como causal de exculpación, pues Osprey tomó como impuesto descontable el valor de las retenciones en la fuente practicadas al momento del pago por la prestación de servicios por parte de no residentes; y **(iii)** que el impuesto descontable solicitado corresponde al mismo valor que la DIAN determinó oficialmente como retención en la Liquidación Oficial de Revisión del período 12 de 2014. Si la Administración reconoció mediante acto oficial que dichas retenciones debieron declararse, resulta contradictorio que simultáneamente niegue el derecho al descontable derivado de esas mismas retenciones. Conforme a lo anterior, señala que la declaración presentada no incluye datos falsos, inexistentes o desfigurados.

Por su parte, la DIAN sostuvo que la sanción por inexactitud es procedente porque se configuró el hecho sancionable del numeral 3 del artículo 647 ET: el contribuyente incluyó impuestos descontables inexactos que generaron un mayor saldo a favor no correspondiente. Considera que la sanción se configura de manera objetiva con base en la infracción cometida (la inclusión de IVA descontable por retenciones en la fuente sobre servicios prestados por no residentes que no fueron pagadas dentro de los plazos establecidos), sin que sea necesario probar intención dolosa o culposa ni demostrar ausencia de culpa. Citó la Sentencia 19246 del 11 de julio de 2013 para tales efectos.

Dicho lo anterior, resulta necesario analizar la aplicación de lo señalado en la norma tributaria (artículo 647 ET) respecto del caso concreto. La Sala ha precisado que



esta sanción opera cuando se incluyen conceptos improcedentes, sin que se requiera conducta culpable o abusiva por parte del contribuyente⁵².

En el caso concreto, Osprey incluyó en su declaración de IVA del bimestre 6 de 2014 impuestos descontables improcedentes. Esta inclusión generó un mayor saldo a favor por valor de \$1.966.116.000 frente a los \$ 6.148.000 declarados inicialmente. De esta manera, se configura el hecho sancionable presupuesto en el numeral 3 del artículo 647 ET⁵³.

De manera particular, el párrafo 2 del artículo 647 ET excluye la sanción cuando el error *"se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos"*. Esta Corporación ha establecido que la diferencia de criterios no procede cuando el contribuyente se limita a invocarla genéricamente, sin desarrollar argumentos que permitan inferir que su equivocación estuvo fundada en un error sobre el derecho aplicable suscitado por una divergencia seria de criterios interpretativos⁵⁴.

La jurisprudencia de esta Corporación ha sido reiterada al señalar que el descontable por servicios prestados por no residentes requiere que las retenciones hayan sido declaradas y pagadas (Sentencias 18234/2012 y 17007/2015), y que su imputación debe realizarse dentro de la oportunidad legal prevista en el artículo 484-1 ET. Sobre estos requisitos no existe ambigüedad normativa que admita interpretaciones razonablemente divergentes. Por tanto, la discrepancia de Osprey no versa sobre una interpretación normativa abstracta, sino sobre el incumplimiento probado de requisitos fácticos y formales que condicionan la procedencia del descontable.

Por las razones expuestas, se confirma la sanción por inexactitud de \$ 1.959.968.000, liquidada conforme al artículo 648 ET a la tarifa del 100%, en aplicación del principio de favorabilidad consagrado en la Ley 1819 de 2016.

Costas

El demandante solicitó condena en costas y agencias en derecho a cargo de la DIAN. Señaló que desde la radicación de la demanda y en los alegatos de conclusión de primera instancia se reiteró dicha solicitud. Argumentó que las costas están debidamente acreditadas: las expensas con los recibos de pago que reposan en el expediente, y las agencias en derecho con el contrato de prestación de servicios de Ernst & Young adjunto como anexo de la demanda. Cuantificó las agencias en derecho en \$ 293.995.200, equivalentes al 7.5% sobre la cuantía del proceso de \$ 3.919.936.000, con fundamento en el artículo 361 del CGP y la Sentencia 22742 del 5 de noviembre de 2020 del Consejo de Estado. Invocó los artículos 188 del CPACA, 361, 364, 365 y 366 del CGP, y los numerales 3.1., 3.1.2 y 3.1.3 del Acuerdo 1887 de 2003.

⁵² Consejo de Estado, Sección Cuarta, Expediente 26450 del 11 de julio de 2024, Expediente 28189 del 30 de mayo de 2024, Expediente 25831 del 2 de mayo de 2024, Expediente 28014 del 07 de marzo de 2024, Expediente 17606 del 9 de noviembre de 2023, Expediente 23951 del 1 de julio de 2021 y Expediente 21640 del 11 de junio de 2020.

⁵³ **Numeral 3 del artículo 647 del Estatuto Tributario:** *"Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas: [...] 3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos"*.

⁵⁴ Ibidem.



La demandada solicitó condena en costas a su favor y se opuso a la pretensión de Osprey. Argumentó que no procede condena en costas contra la DIAN porque el artículo 188 del CPACA establece una salvedad para los procesos en que se ventile un interés público. Señaló que la discusión de tributos y la constatación de la exactitud de lo declarado reviste carácter de interés público, por cuanto de ello deriva el recaudo correcto de valores con lo que se persigue el cumplimiento de las finalidades de sostenibilidad fiscal y los fines esenciales del Estado.

Precisó que los actos administrativos se expidieron en cumplimiento de la función administrativa de fiscalización y liquidación, en búsqueda de la determinación correcta de los impuestos conforme a la verdad real. Añadió que no está probada la temeridad o mala fe de la DIAN, toda vez que los actos demandados explicaron los motivos de orden fáctico y jurídico de las glosas, y la administración actuó conforme y en cumplimiento de la ley. Solicitó el reconocimiento de costas procesales a favor de la DIAN con fundamento en el artículo 188 del CPACA en concordancia con los artículos 361, 365 y 366 del CGP.

El Tribunal de primera instancia no condenó en costas a ninguna de las partes. Señaló que, de conformidad con las reglas previstas en los numerales 1 y 8 del artículo 365 del CGP y el artículo 188 del CPACA, que prevén la condena en costas a la parte vencida en el proceso cuando aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación. En primera instancia el Tribunal verificó que no existían elementos de prueba que demostraran o justificaran las erogaciones por concepto de costas a cargo de la parte demandante.

Conforme a lo señalado en el acápite de consideraciones de la presente sentencia, las pretensiones de la demanda no prosperaron. En consecuencia, acorde con el criterio acogido por la Sala mayoritaria al momento de expedir esta decisión, se condenará a la parte demandante en agencias en derecho en esta instancia con un (1) salario mínimo legal mensual vigente, según lo dispuesto por el Acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025 del Consejo Superior de la Judicatura, y en atención a lo establecido por el artículo 365.3 del Código General del Proceso.

La Sala precisa que no resulta procedente fijar las costas como lo plantea la demandante con fundamento en los valores acreditados por concepto de honorarios de asesores o servicios de apoderamiento judicial, en tanto dichos soportes no constituyen el parámetro normativo para su determinación. En efecto, conforme al criterio recientemente reiterado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, el reconocimiento de las agencias en derecho —como componente de las costas— “no depende de que se pruebe haber contratado la prestación de servicios de apoderamiento judicial; y que el monto de esas agencias en derecho no guarda ninguna relación con la prestación económica a la que tenga derecho el apoderado de la parte vencedora en el juicio”⁵⁵, de modo que la acreditación de pagos por honorarios carece de relevancia para su fijación. En esa línea, la condena en costas responde a un criterio objetivo vinculado a la existencia de una parte vencida y debe liquidarse con sujeción a las reglas del CGP, diferenciando entre expensas comprobadas y agencias en derecho tasadas conforme a tarifas judiciales, sin que sea viable trasladar al extremo vencido el valor de los honorarios pactados

⁵⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 23 de septiembre de 2025, exp. 28292, C.P. Wilson Ramos Girón



privadamente por la parte vencedora. En consecuencia, la simple aportación de facturas o contratos de asesoría no habilita la fijación de las costas en esos montos, pues ello desnaturalizaría el sistema legal de tasación y los criterios objetivos que lo gobiernan.

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. **CONFIRMAR** la sentencia del 5 de julio de 2024, proferida por parte del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.
2. **CONDENAR** en costas en segunda instancia a la parte **demandante**, conforme con lo señalado en la parte considerativa de esta providencia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclara Voto

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)

CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>