



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., tres (3) de noviembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 25000-23-37-000-2017-00551-01 (25903)
Demandante ECOPETROL S.A.
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas Retención en la fuente 2012. Pagos por servidumbre petrolera. Daño emergente y lucro cesante. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada, contra la sentencia del 06 de febrero de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió lo siguiente¹:

“PRIMERO: DECLARAR la NULIDAD de los siguientes actos administrativos a través de los cuales la DIAN modificó las declaraciones privadas de retención en la fuente presentadas por ECOPETROL S.A. por los periodos 1 a 12 del año 2012, de conformidad con los argumentos expuestos en la parte motiva de esta providencia.

N.º	Liquidación Oficial No.	Resolución Resuelve Recurso
1	312412015000121 de 30 de noviembre de 2015	009802 de 15 de diciembre de 2016
2	312412015000123 de 30 de noviembre de 2015	009803 de 15 de diciembre de 2016
3	312412015000124 de 30 de noviembre de 2015	009796 de 14 de diciembre de 2016
4	312412015000125 de 30 de noviembre de 2015	009794 de 14 de diciembre de 2016
5	312412015000126 de 30 de noviembre de 2015	009793 de 14 de diciembre de 2016
6	312412015000127 de 30 de noviembre de 2015	009886 de 16 de diciembre de 2016
7	312412015000128 de 30 de noviembre de 2015	009606 de 07 de diciembre de 2016
8	312412015000129 de 30 de noviembre de 2015	009724 de 13 de diciembre de 2016
9	312412015000130 de 30 de noviembre de 2015	010136 de 22 de diciembre de 2016
10	312412015000131 de 30 de noviembre de 2015	010135 de 22 de diciembre de 2016
11	312412015000132 de 30 de noviembre de 2015	009892 de 16 de diciembre de 2016
12	312412015000133 de 30 de noviembre de 2015	009887 de 16 de diciembre de 2016

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** la firmeza de las declaraciones de retención en la fuente de los periodos 1 a 12 presentadas por la sociedad demandante.

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

CUARTO: Archivar el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previas las desanotaciones de rigor”.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Ecopetrol presentó las declaraciones de retención en la fuente por los periodos 1 a 12 del año gravable 2012.

Previo expedición de los respectivos requerimientos especiales, la DIAN profirió las Liquidaciones Oficiales de Revisión Nros. 312412015000121, 312412015000123, 312412015000124, 312412015000125, 312412015000126,

¹ FI. 645 CP 3



312412015000127, 312412015000128, 312412015000129, 312412015000130, 312412015000131, 312412015000132 y 312412015000133, todas del 30 de noviembre de 2015, mediante las cuales modificó las referidas declaraciones con el objetivo de incluir la retención no practicada por los pagos realizados a terceros por concepto de indemnizaciones por servidumbres petroleras e imponer sanciones por inexactitud.

Los anteriores actos fueron objeto de recurso, que fueron resueltos en las Resoluciones Nros. 009802, 009803 del 15 de diciembre, 009796, 009794, 009793 del 14 de diciembre, 009886 del 16 de diciembre, 009606 del 07 de diciembre, 009724 del 13 de diciembre, 010136, 010135 del 22 de diciembre, 009892 y 009887 de 16 de diciembre, todas del año 2016, que modificaron las liquidaciones, sustrayendo de los valores adicionados conceptos como derechos de registro, licencias de construcción y los denominados pagos no sujetos a retención en virtud del literal m) del artículo 5 del Decreto 1512 de 1985, luego de concluir que estos “no pueden ser considerados como valores pagados por concepto de indemnización de servidumbres”.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones²:

“IV. PRETENSIONES

Las siguientes son las pretensiones de esta demanda:

- A. *Respetuosamente solicitamos a la honorable jurisdicción de lo contencioso administrativo que, como consecuencia de la ilegalidad de los actos acusados, se declare la nulidad de las Liquidaciones Oficiales de Revisión y Resoluciones por las cuales se deciden los recursos de reconsideración, actos administrativos que para efectos prácticos se encuentran individualizados en el siguiente cuadro:*

Liquidación especial de revisión	Resolución por la cual se decide un recurso de reconsideración
312412015000121 de 30 de noviembre de 2015	009802 de 15 de diciembre de 2016
312412015000123 de 30 de noviembre de 2015	009803 de 15 de diciembre de 2016
312412015000124 de 30 de noviembre de 2015	009796 de 14 de diciembre de 2016
312412015000125 de 30 de noviembre de 2015	009794 de 14 de diciembre de 2016
312412015000126 de 30 de noviembre de 2015	009793 de 14 de diciembre de 2016
312412015000127 de 30 de noviembre de 2015	009886 de 16 de diciembre de 2016
312412015000128 de 30 de noviembre de 2015	009606 de 7 de diciembre de 2016
312412015000129 de 30 de noviembre de 2015	009724 de 13 de diciembre de 2016
312412015000130 de 30 de noviembre de 2015	010136 de 22 de diciembre de 2016
312412015000131 de 30 de noviembre de 2015	010135 de 22 de diciembre de 2016
312412015000132 de 30 de noviembre de 2015	009892 de 16 de diciembre de 2016
312412015000133 de 30 de noviembre de 2015	009887 de 16 de diciembre de 2016

Para efectos de la solicitud de nulidad de las Liquidaciones Oficiales de Revisión y Resoluciones por las cuales se deciden los recursos de reconsideración, con el ánimo de privilegiar el principio de economía procesal, solicitó a su Despacho la acumulación de pretensiones, la cual procede en este caso, con fundamento en el artículo 82 del

² Fl. 3 vto y 4 CP1



Código de Procedimiento Civil y el artículo 165 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, toda vez que el Honorable Tribunal Contencioso de Cundinamarca ante quien se interpone la presente demanda es competente para conocer de todas las pretensiones, no se excluyen entre sí y todas pueden tramitarse por el mismo procedimiento.

- B. *Como restablecimiento del derecho, solicitamos se declare que no procede la modificación de las declaraciones de retención en la fuente de los 12 períodos del año gravable 2012, así como la imposición de la sanción por inexactitud y por lo tanto que se declare la firmeza de las declaraciones de retención en la fuente correspondientes al año 2012 que presentó la Compañía”.*

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 95 y 363 de la Constitución Política; 26, 367, 683 y 742 del Estatuto Tributario; 1614 del Código Civil Colombiano; 17 de Decreto 187 de 1975 y; 20 del Decreto 4048 de 2008.

El concepto de violación se resume así:

1. Pagos por servidumbre

Efectuó un recuento normativo respecto del concepto de servidumbre e indicó que se pueden clasificar en naturales, voluntarias y legales, destacando que entre estas últimas se encuentra la de hidrocarburos o petroleras, que permite al empresario del petróleo detentar en forma física predios con el fin de efectuar sus labores, lo que supone una desmembración del derecho de propiedad.

Explicó que las servidumbres petroleras obedecían a un régimen garantista que busca indemnizar al dueño del predio por la limitación a la propiedad privada y no pretende incrementar su patrimonio, por lo que el pago obedecía en un 100% a un daño emergente. Esta tesis se reafirma al verificar el contenido de la Ley 1274 de 2009, que si bien regula este tipo de servidumbres, no establece una metodología o procedimiento para determinar los perjuicios que se debían indemnizar por la industria de hidrocarburos a los dueños de inmuebles a los que se les impone el gravamen o limitación. En consecuencia, es procedente acudir a la Ley 1682 de 2013 (que regula los proyectos de infraestructura de transporte, modificada por la Ley 1742 de 2014), que establece la definición de precio de adquisición, en el cual se hace referencia a la compensación por afectación al patrimonio y, por tal, se considera daño emergente.

Ahora, frente al lucro cesante indicó que se circunscribía a la pérdida de la utilidad por contratos que dependían del inmueble objeto de liquidación o por otras actividades, sin embargo, este concepto no se presenta en las servidumbres de hidrocarburos, por lo que no era posible su reconocimiento. Además, Ecopetrol en el documento “*Instructivo de indemnización por servidumbre GIN-1003*”, definió las indemnizaciones por concepto de servidumbre y en ellas no se encuentra el lucro cesante como valor a pagar.

2. La DIAN no fundamenta sus actos en los hechos probados en el expediente

Sostuvo que la DIAN para poder sustentar su decisión de someter a retención en la fuente los pagos por servidumbres petroleras ignoró las pruebas aportadas por la actora o les dio un sentido diferente, pues Ecopetrol no reconocía valores por lucro cesante o monto alguno por la renta dejada de percibir por el dueño del predio con ocasión a la limitación.



Señaló que el instructivo de indemnización por servidumbre de la sociedad establecía como pago máximo los valores que compensen o sustituyan el activo, esto es el pago del daño emergente y explicaba que las afectaciones transitorias no corresponden a indemnizaciones por servidumbres. Sin embargo, la DIAN consideraba que el instructivo daba una connotación de rentabilidad esperada por el tiempo de ocupación por la construcción, aun cuando esta no se tomaba para el cálculo del pago.

Así, no era necesario efectuar una discriminación de los pagos, identificando el valor correspondiente a daño emergente y a lucro cesante ya que este último no era reconocido por Ecopetrol S.A. y la Ley 1274 de 2009 no lo consagraba.

Se refirió a la sentencia proferida por el Juzgado Promiscuo Municipal de Tibú, del 05 de mayo de 2014, que en su criterio corroboraba su posición en relación con la naturaleza del pago, pues en ella se expuso que la indemnización por lucro cesante no tiene aplicación en este “tipo de servidumbres.”

Adujo que, contrario a lo expuesto por la DIAN, las autorizaciones de pago únicamente se refieren a la indemnización por daños sin mencionar si se trata de daño emergente o lucro cesante, las “actas de reconocimientos” no corresponden al pago de las servidumbres petroleras y el “reconocimiento de daños” está regulado en el “instructivo de indemnización por concepto de daños” al cual la DIAN no le dio valor y que es diferente al de reconocimiento de servidumbre. Manifestó que se aportó certificación del revisor fiscal que soportaba los pagos hechos por la demandante.

3. Retención en la fuente por daño emergente. Violación de los artículos 1614 del Código Civil, 17 del Decreto 187 de 1975 y 26 y 367 del Estatuto Tributario

Aclaró que el reconocimiento de la indemnización por daño emergente no era un hecho generador del impuesto sobre la renta porque no incrementaba el patrimonio de quien percibía el pago, por tanto, no procedía la retención en la fuente exigida por la DIAN.

4. Concepto de servidumbre petrolera como contribución especial. Violación del artículo 683 del Estatuto Tributario

Indicó que la servidumbre petrolera se da con ocasión de la ley y se traduce en una limitación al dominio dado el interés social, de ahí que pueda clasificarse como una contribución especial y en tal calidad no puede estar gravada con el impuesto a la renta y estar sujeta a retención en la fuente, en aplicación del principio de justicia que rige el sistema tributario.

Insistió en que el pago por la servidumbre petrolera está reponiendo un bien y no enriquece a su destinatario, de ahí la improcedencia de la retención.

5. La DIAN está desconociendo su propia doctrina sobre la retención en la fuente en pagos por servidumbres

Manifestó que mediante el Concepto Nro. 052338 de 2001 la DIAN señaló que, únicamente se encuentran sometidos a retención los pagos por servidumbre que realmente produzcan un incremento del patrimonio y que, en todo caso, las indemnizaciones por daño emergente no lo generan. Asimismo, en el Concepto



038893 de 2007, dicha entidad reconoció que los pagos por servidumbres sujetos a retención, al no contar con una norma especial, deben someterse a retención por el concepto “*otros ingresos*” a la tarifa del 3.5%. Estos criterios se ratificaron en los Conceptos 1513 (065874) de 2014 y 001030 de 2016, en este último se dijo que no era procedente interpretar que los pagos por la constitución de una servidumbre se asimilaban a indemnización por daños y perjuicios.

Sin embargo, la doctrina citada no fue tenida en cuenta por la Administración quien aplicó una tarifa del 20%, pese a que el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 señalaba que los conceptos eran de obligatorio acatamiento por parte de los funcionarios de la entidad.

6. Violación de los principios de justicia, equidad y progresividad

Aclaró que, de acuerdo con la Constitución Política, las personas estaban obligadas a contribuir con el financiamiento de los gastos del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad. Por lo que sujetar a retención en la fuente un concepto que no era gravable (daño emergente) violaba dichos principios.

Explicó que los funcionarios públicos debían aplicar de manera recta las leyes y estar guiados por el espíritu de justicia, según lo estipulado en el artículo 683 del Estatuto Tributario y la sentencia C-833 de 2013. La DIAN no está amparada en alguna circunstancia que justifique dar en este caso un tratamiento inequitativo y fuera del alcance de las normas tributarias.

7. Sanción por inexactitud

Solicitó que en el caso en que se aplique la sanción se tenga en cuenta el principio de favorabilidad contemplado en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016.

Explicó que en el Concepto Nro. 001030 del 16 de noviembre de 2016, la DIAN manifestó que los Conceptos 065874 del 05 de diciembre de 2014 y el 78179 del 17 de diciembre de 2012 estaban vigentes y no eran contradictorios entre sí. De ahí que se presentara una diferencia de criterios. Además, para la demandante el artículo 401-2 del Estatuto Tributario no aplica en este caso, pues lo que se busca resarcir es el daño emergente, el cual no se encuentra gravado expresamente por el inciso segundo del artículo 17 del Decreto 187 de 1975.

Adicionalmente, no procedía la sanción, ya que no se suministró información falsa, incompleta, equivocada o desfigurada y tampoco se acudió a maniobras fraudulentas que derivaran en un menor tributo.

Oposición de la demanda

La entidad demandada controvertió las pretensiones³ de la demanda, lo cual puede sintetizarse así:

Explicó que, la servidumbre petrolera está regulada por la Ley 1274 de 2009, norma que establece una etapa de negociación directa en que el interesado debe dar aviso formal al propietario y se debe convenir el monto de la indemnización de los perjuicios que se ocasionaran con los trabajos, en caso no llegar a un

³ Fls. 538 a 546 CP3



acuerdo se debe levantar un acta señalando las causas de la negociación fallida y el valor máximo ofrecido. Posteriormente se debe acudir al juez para determinar el pago.

De ese procedimiento, se evidencia que, contrario a lo expuesto por la actora, las normas establecían que el interesado debe reconocer la indemnización por los perjuicios que cause con las actividades que adelante, lo mismo aplica para la ocupación permanente, donde el pago realizado comprende todos los perjuicios. Es por ello que la indemnización debía incluir tanto el daño emergente como el lucro cesante. Y, como consta en los actos acusados, está probado que se causaron perjuicios, que dieron lugar al reconocimiento de la indemnización por lucro cesante, por lo que era procedente la retención en la fuente como lo señala la ley.

Dijo que no era aplicable la Ley 1682 de 2013, al no encontrarse vigente, ya que se trataba de hechos que sucedieron en el año 2012 y, además, hace referencia a la ocupación transitoria, cuando la servidumbre petrolera es permanente y origina perjuicios a la explotación económica del predio, cuya reparación debe ser integral.

Manifestó que la actora justificaba su actuar con base en instructivos internos que aplicaba a sus operaciones, sin tener en cuenta que estos no son oponibles a la DIAN ni son fuente de derecho. Advirtió que la sentencia proferida por el Juzgado Promiscuo Municipal de Tibú no era aplicable ya que la ley era clara al disponer el alcance y los efectos de la servidumbre petrolera.

Afirmó que en el proceso de determinación se comprobó la totalidad de los pagos que estaban sujetos a retención, por corresponder a indemnización por lucro cesante, lo que *“no fue objeto de impugnación por la actora”* quien se limitó a copiar unos cuadros *“inconsistentes”*. Reiteró que el pago incluía la indemnización por lucro cesante, la cual consistía en el reconocimiento del rédito de la tierra y como tal tenía la entidad de incrementar el patrimonio, en esa medida no se violaron los artículos 1614 del Código Civil, 217 del Decreto 187 de 1975, y 26 y 367 del Estatuto Tributario, ni los principios a los que alude la demandante.

Indicó que la Administración sí aplicó su doctrina, ya que los conceptos referenciados por la actora fueron proferidos con posterioridad al período en discusión y versaban sobre asuntos diferentes a la indemnización por lucro cesante.

En relación con la sanción por inexactitud, dijo que sí procedía puesto que se acreditó el fundamento fáctico y jurídico de la infracción. No se observa una diferencia de criterios, sino una aplicación errada de las pruebas y del tema controvertido.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, declaró la nulidad de los actos demandados⁴.

Hizo referencia a las características de las servidumbres de conformidad con el Código Civil. Explicó que la Ley 1274 de 2009 regula el procedimiento para el

⁴ Fls. 629 a 645 CP3



avalúo de la servidumbre petrolera, que es de carácter legal, se basa en los principios de utilidad pública e interés social, por lo que no media la voluntad del dueño del predio sino la disposición normativa y, además, establece las etapas para la negociación directa de las servidumbres de hidrocarburos y la determinación del monto de la indemnización de perjuicios.

Citó los artículos 1613 y 1614 del Código Civil para concluir que la indemnización comprendía el daño emergente y el lucro cesante y cuál era la definición de cada uno de estos conceptos. También se refirió a los artículos 26, 367, 368, 375, 382 y 401-2 del Estatuto Tributario, y 17 del Decreto 187 de 1975, y explicó que el daño emergente no incrementaba el patrimonio del contribuyente, por lo que no estaba sujeto a la retención pues no se trata de un ingreso gravado con el impuesto de renta.

Hizo el recuento probatorio, y señaló que no se encontró dentro del expediente prueba de la existencia de actas donde se establecieran indemnizaciones a título de lucro cesante, por lo que los pagos efectuados correspondían únicamente a daño emergente, máxime cuando en las actas de reconocimiento de daño no se realizó cálculo alguno relacionado con la ganancia o provecho dejado de reportar por el propietario o poseedor.

Así, lo pagado busca reparar el perjuicio o la pérdida causada por el incumplimiento de una obligación, que en estos casos consiste en el daño o deterioro de un activo patrimonial por el desarrollo de una obra relacionada con hidrocarburos, por lo que no se trata de un ingreso que sea susceptible de producir incremento neto en el patrimonio de quien lo percibe, por lo que al tratarse de pagos de indemnización a título de daño emergente, no había lugar a practicar retención alguna. Además, *i)* la retención se practica mensualmente, y la DIAN tuvo en cuenta para modificar la glosa analizada las mismas actas de reconocimiento de daños, descociendo que debe analizarse cada caso en particular, y *ii)* tomó la totalidad de los pagos y aplicó el 20%, sin diferenciar si correspondían a daño emergente o lucro cesante

Ordenó la nulidad de los actos comoquiera que la DIAN no demostró que los pagos se hicieron por lucro cesante y a título de restablecimiento del derecho declaró la firmeza de las declaraciones.

Recurso de apelación

La parte demandada apeló la decisión de primera instancia, fundamentando su recurso en los siguientes aspectos⁵.

Dijo que el tribunal no tuvo en cuenta que la actora, en la demanda, se refirió a la servidumbre predial desarrollada en el Código Civil, cuando esta es diferente a la petrolera. Esta última cuenta con una regulación especial, Ley 1274 de 2009, que señala que la indemnización debe ser integral (incluir el lucro cesante y el daño emergente), por lo que se requería que el pago comprenda todos los perjuicios que se ocasionaron con los trabajos adelantados por la demandante. Reiteró los argumentos de la oposición de la demanda sobre el procedimiento de avalúo para las servidumbres petroleras y que la indemnización pagada cubre los perjuicios sufridos, incluidos el lucro cesante.

⁵ Fls. 655 a 659 CP3



Advirtió que el tribunal no valoró la prueba en la que la actora confiesa que no contaba con soportes físicos y que se limitó a relacionar unos cuadros inconsistentes en los que omitía gran parte de los registros del folio de la matrícula inmobiliaria, por lo que no cumplió con su carga probatoria. Por el contrario, en los actos demandados *“se estableció y comprobó la totalidad de los pagos sujetos a retención en la fuente, sobre pagos correspondientes a indemnización por lucro cesante, situación que no fue objeto de impugnación por la demandante”*.

Manifestó que había lugar a la retención en la fuente porque se trataba de pagos que resarcían los perjuicios causados por la no obtención de la utilidad por la explotación económica de los predios, los cuales son ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio y, por lo tanto, un ingreso fiscal.

Precisó que se causaba la sanción por inexactitud porque con el actuar de la demandante se derivó un menor valor de retención.

Alegatos de conclusión

La **demandante**⁶ manifestó que la indemnización de perjuicios no conllevaba necesariamente el pago por lucro cesante, empero, la DIAN pretendía calificar los pagos hechos por Ecopetrol como tales. Explicó que el lucro cesante no es un hecho notorio, es el resarcimiento de un perjuicio que debía probarse y tasarse por el afectado. Reiteró los argumentos relacionados con los instructivos de la compañía, la sentencia proferida por el Juzgado Promiscuo de Tibú y la sanción por inexactitud, expuestos en el escrito de la demanda.

La **demandada**⁷ insistió en los argumentos de la apelación y solicitó se aplicara el precedente fijado en la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, Expediente 25000233700020180015000, M.P. Luis Antonio Rodríguez Montaña, del 16 de septiembre de 2021, en el que se resolvió un caso con identidad fáctica y jurídica entre las mismas partes, por concepto de retención en la fuente durante el año gravable 2013, en la que se negaron las pretensiones de la demanda.

Explicó que la indemnización integral no se limita única y exclusivamente al precio comercial del bien, tasado por un perito, sino también al lucro cesante que sufre el propietario por no poder utilizar su predio para el desarrollo de su actividad económica, hasta tanto la servidumbre legal se extinga, de acuerdo con las reglas del Código Civil.

Concepto del Ministerio Público

El Procurador delegado ante esta Corporación no se pronunció en este asunto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Previo a decidir sobre la legalidad de los actos demandados, se pone de presente que, habiéndose desintegrado el quórum decisorio en relación con el proyecto inicialmente presentado por el consejero Milton Chaves García, por acta del 14 de julio de 2022, fue designada como conjuez la doctora Magdalena Inés Correa

⁶ Samai, índice 19

⁷ Samai, índice 18

Henao⁸, tras lo cual, el proyecto fue negado, debiendo pasar al despacho de la posición mayoritaria que seguía en turno.

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de los actos administrativos acusados. En tal sentido la Sala analizará la procedencia de la retención en la fuente por los pagos efectuados por Ecopetrol por concepto de servidumbre petrolera, en el año gravable 2012.

1. Retención en la fuente en los pagos por concepto de servidumbre petrolera

Señala la actora que los pagos no son objeto de retención en la fuente, en la medida en que corresponden a una servidumbre legal que limita la propiedad privada en función de un interés público y, como consecuencia, se trata de una indemnización de perjuicios por daño emergente que, de conformidad con el Decreto Reglamentario 187 de 1975, no es susceptible de incrementar el patrimonio. Por su parte, la demandada, en los actos, sostiene que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 401-2 del Estatuto Tributario, los pagos o abonos en cuenta por concepto de indemnizaciones diferentes a las salariales, a las de seguros de daño y a las de seguro de vida, se encuentran sujetas a retención en la fuente a la tarifa del 20% para residentes y al 33% para no residentes. Esto porque lo recibido por la servidumbre incrementa el patrimonio de los dueños o poseedores de los predios, pues la indemnización recibida comprende también pagos por lucro cesante

Consideró el Tribunal que lo pagado buscaba reparar el perjuicio causado, es decir, el daño o deterioro de un activo con ocasión a una obra relacionada con hidrocarburos, por lo que no se trataba de un ingreso susceptible de producir incremento neto del patrimonio de quien lo percibe, configurando un pago por daño emergente que no es susceptible de retención alguna.

Con el fin de analizar el caso concreto, la Sala procede a indicar las normas que regulan el tema de discusión.

El artículo 17 del Decreto Reglamentario 187 de 1975 señala que:

“ Artículo 17. Para los efectos del artículo 15 del Decreto 2053 de 1974, se entiende que un ingreso puede producir incremento neto del patrimonio, cuando es susceptible de capitalización aun cuando esta no se haya realizado efectivamente al fin del ejercicio.

No son susceptibles de producir incremento neto del patrimonio los ingresos por reembolsos de capital y las indemnizaciones por daño emergente”. (énfasis de la Sala)

Así mismo, el artículo 1614 de Código Civil define el daño emergente y el lucro cesante en los siguientes términos:

“Entiéndase por daño emergente el perjuicio o la pérdida que proviene de no haberse cumplido la obligación o de haberse cumplido imperfectamente, o de haberse retardado su cumplimiento; y por lucro cesante, la ganancia o provecho que deja de reportarse a consecuencia de no haberse cumplido la obligación, o cumplido imperfectamente, o retardado su cumplimiento”.

⁸ Samai, índice 24



Por su parte, el artículo 91 de la Ley 788 de 2002 adicionó el artículo 401-2 del Estatuto Tributario, para establecer la retención en la fuente sobre indemnizaciones en los siguientes términos:

“Artículo 401-2. Retención en la fuente en indemnizaciones. Los pagos o abonos en cuenta por concepto de indemnizaciones diferentes a las indemnizaciones salariales y a las percibidas por los nacionales como resultado de demandas contra el Estado y contempladas en los artículos 45 y 223 del Estatuto Tributario, estará sometida a retención por concepto de renta a la tarifa del treinta y cinco por ciento (35%), si los beneficiarios de la misma son extranjeros sin residencia en el país, sin perjuicio de la retención por remesas. Si los beneficiarios del pago son residentes en el país, la tarifa de retención por este concepto será del veinte por ciento (20%)”.

De acuerdo con las normas transcritas la Sala considera que prevalece lo dispuesto en el artículo 401-2 del Estatuto por dos razones: *i)* es una norma superior, *ley sobre reglamento*, y *ii)* fue proferida con posterioridad al decreto reglamentario.

Lo anterior se fundamenta con el artículo 2 de la Ley 153 de 1887 que establece el criterio de que *“La ley posterior prevalece sobre la ley anterior. En caso de que una ley posterior sea contraria a otra anterior, y ambas preexistentes al hecho que se juzga, se aplicará la ley posterior”.*

Así mismo, sobre la primacía de la ley sobre el reglamento, la Corte Constitucional, en Sentencia C-037 de 2000 señaló lo siguiente:

*“(…) de la propia Carta también se desprende que las leyes expedidas por el Congreso dentro de la órbita de competencias que le asigna la Constitución ocupan, en principio, una posición prevalente en la escala normativa frente al resto del ordenamiento jurídico. Esta conclusión se extrae de diversas disposiciones, entre otras aquellas referentes a los deberes y facultades que, según el artículo 189 de la Constitución, le corresponden al presidente frente a ley. En efecto, esta disposición le impone “promulgar la (sic) leyes, obedecerlas y velar por su estricto cumplimiento” (numeral 10°), y “ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes” (numeral 11°). **Así las cosas, tenemos que los actos administrativos de contenido normativo, deben tener por objeto el obedecimiento y cumplimiento de la ley, de donde se deduce su sujeción a aquella. Igualmente, las normas superiores que organizan la jurisdicción contencioso-administrativa y señalan sus atribuciones (artículo 237 superior), encuentran su finalidad en la voluntad del constituyente de someter la acción administrativa al imperio de la ley”.** (Énfasis propio)*

Ahora, como se cuestiona la servidumbre petrolera, debe hacerse referencia a la Ley 1274 de 2009, que la define en los siguientes términos:

Artículo 1°. Servidumbres en la Industria de los Hidrocarburos. La industria de los hidrocarburos está declarada de utilidad pública en sus ramos de exploración, producción, transporte, refinación y distribución. Los predios deberán soportar todas las servidumbres legales que sean necesarias para realizar las actividades de exploración, producción y transporte de los hidrocarburos, salvo las excepciones establecidas por la ley.

Se entenderá que la servidumbre de ocupación de terrenos comprenderá el derecho a construir la infraestructura necesaria en campo e instalar todas las obras y servicios propios para beneficio del recurso de los hidrocarburos y del ejercicio de las demás servidumbres que se requieran.

Frente a este tema, la Corte Constitucional se pronunció sobre las servidumbres petroleras, en sentencia C-641 de 2010, así:

“No obstante que la imposición de la servidumbre es lícita, permitida por la Constitución en los términos y condiciones en ella previstos y desarrollados en la ley para las limitaciones



*al derecho de propiedad, razón por la cual el particular afectado tiene el deber jurídico de soportar el gravamen, sin que, específicamente, por ejemplo, en el caso de las servidumbres de hidrocarburos, pueda oponerse a ella, comporta un detrimento patrimonial antijurídico, porque el particular, si bien **debe soportar el gravamen, no está en el deber jurídico de asumir ese detrimento patrimonial.***” Subrayado fuera de texto.

De conformidad con lo anterior, debe tenerse en cuenta en primer lugar que las normas citadas no contemplan o habilitan a la actora para excluir de la retención en la fuente los pagos por servidumbres petroleras, por lo que le correspondía probar las circunstancias que dan lugar a una «exención» o «exclusión». Así, el criterio de la Sala es que procede la retención en la fuente dado que no existe ley especial que señale que no debe realizarse aquella a los pagos por servidumbres petroleras.

Adicionalmente, es preciso considerar que el hecho que el legislador, en el artículo 45 del Estatuto Tributario, indique que las indemnizaciones por seguro de daño pagadas en virtud de contratos de seguro son ingreso no gravado bajo el cumplimiento de ciertos requisitos⁹ ratifica de una parte que el daño emergente *per se* no está excluido de ser objeto de retención en la fuente y de otra que el legislador en su amplio ámbito de configuración determina en qué casos un pago por indemnización es susceptible de ser objeto de gravamen y, por ende, de retención en la fuente o no.

Asimismo, se debe tener en cuenta que, en materia del impuesto sobre la renta, la sujeción al tributo de las sumas recibidas a título de indemnizaciones puede estar determinado por el costo del activo que se esté reponiendo por la pérdida y si el siniestro se solicita o no como deducción en la respectiva declaración. Por lo anterior, el tratamiento de no gravado en estos tipos de pagos en materia del impuesto sobre la renta depende de las circunstancias que rodea al activo, de la afectación patrimonial del mismo y del monto de la indemnización, por ello los pagos o abonos en cuenta no pueden ampararse en una exclusión general de retención en la fuente, aduciendo que no son susceptibles de producir un incremento patrimonial, porque, se insiste, esto dependerá de cada circunstancia particular del bien afectado con la indemnización.

Ahora bien, para resolver este asunto, la Sala encuentra probado dentro del expediente lo siguiente:

- Auto comisorio Nro. 1816 del 08 de octubre de 2013, que tenía como objeto “ordenar realizar verificación, analizar la retención en la fuente de los años 2010, 2011, 2012 y los tres meses transcurridos del año gravable 2013”¹⁰.
- Requerimiento Nro. 1 31 238 463 081 del 09 de octubre de 2013, por el cual se solicitó información de los pagos de indemnizaciones por servidumbres petroleras y/o por indemnización por compraventa de derechos de posesión y mejoras, relacionada con el impuesto de retención en la fuente de los períodos I a XII de 2010, 2011, 2012 y I a IX de 2013¹¹.

⁹ “Artículo 45. Las indemnizaciones por seguro de daño. El valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente, es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. Para obtener este tratamiento, el contribuyente deberá demostrar dentro del plazo que señale el reglamento, la inversión de la totalidad de la indemnización en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro.”

¹⁰ Fl.10 caa1.

¹¹ Fl.11 caa1.

- Respuesta al requerimiento de información¹², en el cual se adjuntó cuadro Excel señalando los pagos realizados por conceptos de *i)* indemnización a terceros y *ii)* proyectos Indemnización a Terceros, como se evidencia a modo de ejemplo en el siguiente cuadro, extraído del expediente:

Nombre	NIT	TEXTO	Fecha contabilización	Valor	Concepto retención en la fuente	% de retención	Valor de retefuente
Alfonso Barreto Álvaro Edison	9505700	Proyecto Indemnizaciones a terceros	01.06.2012	40.624.900.00	0	0	0
Alvarez Rodríguez John Jairo	1042221168	Indemnizaciones a terceros	08.06.2012	528.000.00	0	0	0
Alvarez Rodríguez John Jairo	1042221168	Indemnizaciones a terceros	15.06.2012	2.340.000.00	0	0	0
Alvarez Torres Alicia	21230175	Indemnizaciones a terceros	05.06.2012	473.200.00	0	0	0
Ardila García Samuel	13269933	Indemnizaciones a terceros	05.06.2012	1.400.000.00	0	0	0
Arévalo torres Freddy Eli	13378099	Indemnizaciones a terceros	06.06.2012	3.660.000.00	0	0	0
Ascanio de Acuña Myrian	37829932	Indemnizaciones a terceros	14.06.2012	7.072.000.00	0	0	0
Bazán Achury Ambrocio	91215915	Indemnizaciones a terceros	13.06.2012	9.568.000.00	0	0	0
Becerra Vargas Mónica	40038329	Indemnizaciones a terceros	20.06.2012	2.555.000.00	0	0	0
Beltrán Acosta Elver Darío	3032223	Indemnizaciones a terceros	01.06.2012	10.000.000.00	0	0	0
Benedetti de Benítez Olga María	27996553	Indemnizaciones a terceros	01.06.2012	2.400.000.00	0	0	0

- Declaraciones mensuales de retención en la fuente por los períodos 1 a 12 del año 2012¹³.
- Requerimiento Ordinario Nro. 312382013000493 del 24 de diciembre de 2013, en el que se le solicitó a la demandante *i)* relación de los pagos efectuados por concepto de servidumbres permanentes o transitorias, *ii)* documentos soportes de pagos superiores a \$50.000.000, comprobantes de causación, contabilización y pago realizado, *iii)* certificar si los pagos descritos fueron sujetos a retención en la fuente, explicar y precisar la norma tributaria por la cual no se efectuó o en caso afirmativo la acreditación del pago¹⁴.
- Autorizaciones de pago en los que se indica “*indemnización por concepto de DAÑOS sobre el predio denominado (...) el cual fue afectado con ocasión de la infraestructura (...)*”¹⁵
- Instructivo de indemnización por servidumbre desarrollado por Ecopetrol S.A.¹⁶, en el cual se señaló lo siguiente:

“(...) Con base en estos valores y partiendo del principio general de indemnizaciones, se establecen variables que ayuden a estructurar la afectación de cada zona así:

Para definir el valor de indemnización se parte de la aplicación de los principios de justicia y equidad y en ese sentido, el monto a indemnizar debe ser proporcional a la afectación real que se configura sobre el predio.

(...)

Es de advertir que a pesar de definir las variables de forma independiente, la afectación se configura en forma integral; es decir, que intervienen las cuatro variables antes analizadas: uso, propiedad privada, pendiente y valor potencial; así mismo se parte del hecho que la indemnización, por concepto de servidumbre en el caso extremo será equivalente al valor comercial, caso en el cual, en virtud de la afectación, la franja queda inutilizable para el propietario. Cuando no se configure esta circunstancia, la indemnización oscilará entre dicho valor y el definido para la variable propiedad privada”.

- Actas de reconocimiento de daños elaborada por la actora¹⁷, en donde se indicó lo siguiente:

“**PRIMERO.- ALCANCE: ECOPETROL S.A.** Adelantará la obra (...), obra ésta que es de utilidad pública e interés social conforme al artículo 4° del Decreto 1056 de 1953, por cuyos

¹² Fl. 16 caa1.

¹³ Fls. 21 caa1; 12 caa3; 12 caa 5; 12 caa7; 12 caa 9; 12 caa 11; 12 caa13; 12 caa 15; 12 caa17; 12 caa 19; 12 caa21; 13 caa 23.

¹⁴ Fl. 24 caa1.

¹⁵ Fl. 34 a 42 caa1.

¹⁶ Fls 67 a 74 caa1.

¹⁷ Fls 81 a 131 caa1.

trabajos se ocasionarán los siguientes daños en el predio descrito en el encabezado de este documento, específicamente sobre un área de (...)

PARÁGRAFO PRIMERO – ECOPETROL S.A. para el cálculo de la indemnización por daño emergente y el lucro cesante en cultivos, ha considerados (sic) periodos de seis (6) meses, contados a partir de la materialización de la afectación con ocasión del inicio de la obra en el predio, por ejemplo: la erradicación del cultivo.

En caso de que las obras en el predio se realicen en un periodo superior a seis (6) meses, **ECOPETROL** procederá a pagar otro periodo de hasta seis (6) meses, calculado únicamente sobre el lucro cesante. Para este efecto se requiere la firma de un acta adicional de daños, suscrita entre las partes (...)

SEGUNDO.- INDEMNIZACIÓN ECOPETROL S.A. reconocerá y pagará a **EL BENEFICIARIO** por los daños relacionados anteriormente en el inventario, a título de indemnización, la suma de (...) **MONEDA LEGAL COLOMBIANA**, suma que incluye los conceptos de daño emergente y lucro cesante, los cuales se pagarán dentro de los treinta (30) días calendario siguientes a la fecha en que el beneficiario presente la totalidad de documentos requeridos para adelantar el trámite de pago por parte de **ECOPETROL S.A** (...).

- Auto Nro. 0000304 del 9 de marzo de 2015, por medio del cual las pruebas aportadas al proceso de fiscalización del período 1 de 2012 se trasladaron a los demás períodos¹⁸.
- Informes finales Nros. GO 2012 2013 001308, GO2012 2015 000 198; GO2012 2015 000 199; GO 2012 2015 000 200; GO 2012 2015 000 201; GO 2012 2015 000 231; GO 2012 2015 000 203; GO 2012 2015 000 204; GO 2012 2015 000 205; GO 2012 2015 000 206; GO 2012 2015 000 207; GO 2012 2015 000 208, en los cuales se concluyó lo siguiente: “El tratamiento otorgado por el contribuyente Ecopetrol S.A., no se ajusta al contenido del artículo 401-2, ni es factible asimilarlo a la indemnización por seguro de daño en virtud de ser estas exclusiones taxativas por el legislador y cuando la ley es clara no es dable al actor interpretarla en forma distinta, como en el caso expuesto se realiza (...)”¹⁹.
- Requerimientos Especiales Nros. 312382015000011 del 09 de marzo de 2015; 312382015000025; 312382015000026; 31282015000027; 312382015000028; 312382015000029; 312382015000030; 312382015000031; 312382015000032; 312382015000033; 312382015000034 y 312382015000036 del 13 de marzo de 2015²⁰, en donde se reiteró lo concluido en el informe final.
- Liquidaciones Oficiales de Revisión Nros. 312412015000121; 312412015000123; 312412015000124; 312412015000125; 312412015000126; 312412015000127; 312412015000128; 312412015000129; 312412015000130; 312412015000131; 312412015000132 y 312412015000133 del 30 de noviembre de 2015²¹, mediante las cuales modificó las declaraciones privadas, las cuales fueron modificadas por las Resoluciones Nros. 009802; 009803 del 15 de diciembre; 009796; 009794; 009793 del 14 de diciembre; 009886 del 16 de diciembre; 009606 del 07 de diciembre; 009724 del 13 de diciembre;

¹⁸ Folio 24 caa3.

¹⁹ Fls 133 a 139 caa1; 138 a 143 caa3; 138 a 144 caa5; 138 a 144 caa7; 138 a 144 caa9; 138 a 143 caa11; 138 a 147 caa13; 138 a 144 caa 15; 138 a 144 caa17; 138 a 145 caa19; 138 a 144 caa21; 138 a 148 caa23.

²⁰ Fls 140 a 155 caa1; 144 a 152 caa3; 145 a 153 caa5; 145 a 153 caa7; 145 a 154 caa9; 144 a 151 caa11; 148 a 155 caa13; 145 a 153 caa15; 145 a 153 caa17; 146 a 156 caa19; 145 a 154 caa21; 149 a 162 cca26.

²¹ Fls 214 a 228 caa2; 210 a 225 caa4; 211 a 227 caa6; 212 a 228 caa8; 216 a 232 caa10; 208 a 223 caa12; 213 a 230 caa14; 217 a 233 caa 16; 211 a 227 caa18; 208 a 226 caa20; 206 a 222 caa22; 214 a 235 caa24.



010136; 010135 del 22 de diciembre; 009892 y 009887 del 16 de diciembre²², todas de 2016.

Para resolver el recurso de apelación interpuesto por la Administración tributaria, la Sala, en primer lugar, pone de presente que, contrario a lo expuesto por la recurrente, la actora no limitó el estudio del presente asunto a la servidumbre predial desarrollada en el Código Civil, sino que también fundamentó su demanda en la servidumbre petrolera, señalando cuáles eran sus características y los pagos que deben realizarse con ocasión a esta, de ahí que en la sentencia de primera instancia se resolviera el asunto en los términos de la litis fijada con la demanda.

Ahora, frente a la valoración probatoria hecha por el tribunal y a los pagos que cubre esta indemnización, la Sala resalta que el artículo 742 del Estatuto Tributario señala que los procesos de determinación deben fundarse en los hechos que aparezcan probados en el expediente. Por su parte el artículo 788 *ibidem* determina que los contribuyentes están obligados a demostrar las circunstancias que los hacen acreedores a una exención tributaria. A estos efectos, puede acudir a los medios de prueba señalados en las leyes tributarias y/o en el Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso), en cuanto estos sean compatibles con las normas tributarias.

De acuerdo con las normas citadas y del acervo probatorio que reposa en el expediente, esta Sección no encuentra pruebas que permitan determinar que el pago hecho por Ecopetrol S.A. corresponde en un 100% a daño emergente, sino que se limita a afirmar tal situación sin presentar soporte alguno. A esto se suma el hecho de que en la demanda manifiesta que los valores tomados por la DIAN no son los pagados durante el 2012, empero la relación presentada no contiene todos los períodos fiscalizados (falta el mes de enero), no totaliza los pagos y reconoce que en algunos casos no tiene los soportes de los valores cancelados, razón por la cual tampoco se cuenta con pruebas que fundamenten tal afirmación. Además, el certificado de revisor fiscal aportado en sede judicial y al que se refiere en el escrito de demanda como fundamento de su afirmación solo indica lo siguiente: “Los registros contables al 31 de diciembre de 2012, incluyen transacciones por concepto de servidumbre con los terceros relacionados en el Anexo No. 1 para efectos de su identificación con esta certificación” y revisado el anexo se observa que no se discriminan los valores a qué mes corresponden ni se hace mención de los pagos realizados por cada período fiscalizado, tampoco indican la cuenta contable en la que se registraron, por lo que no respalda lo pretendido por la demandante.

Si bien el Tribunal consideró que para el reconocimiento de indemnizaciones por lucro cesante debía expedirse un acta adicional a la de daños suscrita entre Ecopetrol y los propietarios de los predios, las cuales no se allegaron, la Sala difiere de esa conclusión, pues como se expuso en el recuento probatorio, en las actas de reconocimiento de daños se manifestó que el pago cubría daño emergente y lucro cesante (cláusula primera, párrafo primero, y cláusula segunda) y sólo en los casos en que las obras tardaran más de 6 meses se reconocerían pagos adicionales por este último concepto mediante un acta adicional, es decir, se trata de un caso excepcional, razón por la cual el hecho

²² Fls 364 a 377 caa2; 317 a 333 caa4; 313 a 326 caa6; 337 a 350 caa8; 370 a 382 caa10; 337 a 349 caa12; 382 a 394 caa14; 369 a 381 caa16; 329 a 341 caa18; 361 a 374 caa20; 348 a 364 caa22; 386 a 403 caa24.

que en el expediente no reposen actas adicionales no es indicio que los pagos realizados no contemplen el reconocimiento del daño por lucro cesante.

Así las cosas, se concluye que la actora no demostró que los pagos correspondieran únicamente a daño emergente y que este no tuviera la entidad de ser gravado con renta, pues como se dijo, dependiendo de las condiciones del caso, lo recibido por este tipo de indemnización puede estar sujeto al impuesto, máxime cuando es la parte demandante quien tiene la carga de la prueba y debe desvirtuar los hallazgos de la administración. Al respecto, esta sala se ha pronunciado en este sentido:

“(...) el contribuyente que pretenda la declaratoria de nulidad de la liquidación oficial deberá probar, en sede jurisdiccional, la verdad de los hechos descritos en la declaración privada. En otras palabras, en sede judicial, la carga de la prueba también recae principalmente en el administrado, puesto que, tal y como sucede en el trámite administrativo, se encuentra en mejor posición para demostrar la veracidad de los hechos que plasmó en la declaración privada”²³

Por esto, prospera el cargo de apelación propuesto por la parte demandada respecto a la valoración probatoria realizada en primera instancia y que dio lugar a conceder la nulidad de los actos.

No obstante, comoquiera que el Tribunal no estudió la totalidad de los cargos de nulidad planteados en la demanda, la Sala los analizará con el fin de garantizar el derecho al debido proceso de la parte actora, quien no apeló la sentencia de primera instancia por ser favorable a sus intereses.

2. Servidumbre petrolera como contribución especial

Considera la parte demandante que la servidumbre petrolera al ser un gravamen impuesto a la propiedad, en virtud de la ley y por consideraciones de utilidad pública e interés social, debe clasificarse como una contribución especial y, por tanto, no es posible gravarla con algún impuesto y menos estar sometida a retención.

Sobre las contribuciones especiales esta Sala ha manifestado que son aquellas que “constituyen un tributo obligatorio impuesto como una compensación del beneficio que obtiene un grupo específico de personas por una inversión pública realizada por una entidad”²⁴, de ahí que la servidumbre petrolera no tenga esta calidad, puesto que lo que recibe el dueño o poseedor del predio es una indemnización por la construcción de la infraestructura necesaria e instalación de las obras y servicios propios de la industria de hidrocarburos, sin que sea necesario que el tercero reciba un beneficio directo, puesto que no se está en presencia de un servicio que éste adquiera. Además, no puede perderse de vista la naturaleza de la entidad que efectúa el pago al tercero, en este caso Ecopetrol S.A., la cual es una sociedad de economía mixta, de ahí que el pago *per se* no pueda asociarse directamente al erario ni se considere inversión estatal o un tributo obligatorio.

²³ Sentencia del 13 de diciembre de 2017, expediente No. 19747, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Posición reiterada en la sentencia del 26 de agosto de 2021, exp. 24735, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁴ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 7 de mayo de 2015, exp. 20152 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en sentencia del 12 de noviembre de 2015, exp. 19449 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Así las cosas, los valores cancelados, en los casos en que incrementan el patrimonio, sí son susceptibles de gravarse con el impuesto de renta, así provengan de esta indemnización, por lo que no le asiste razón a la demandante quien no probó el concepto del pago ni la afectación del patrimonio al tercero, con el fin de no practicar la retención en la fuente por estos pagos. No prospera el cargo.

3. Desconocimiento de la DIAN de su propia doctrina y vulneración de los principios de justicia, equidad y progresividad

Manifiesta la actora que la DIAN desconoció la doctrina vigente para el momento de los hechos investigados, es decir, para las retenciones durante el año gravable 2012, para lo cual hace referencia de manera puntal a los siguientes conceptos: 052338 del 20 de junio de 2001, 0038893 del 25 de mayo de 2007, 065874 del 10 de diciembre de 2014 y 001030 del 16 de noviembre de 2016.

Sea lo primero aclarar, que aunque la demandante sostiene que en concepto emitido en el año 2016 se reiteraron los demás conceptos, este pronunciamiento, al igual que el del año 2014, no serán analizados por la Sala, comoquiera que no estaban vigentes para el año 2012, razón por la cual no pueden aceptarse como justificación de la conducta de la demandante. Así, los únicos conceptos de estudio serán los de los años 2001 y 2007.

Frente al concepto 052338 del 20 de junio de 2001, se destaca que hace referencia a la servidumbre predial consagrada en el Código Civil y manifiesta que *“están sometidos a imposición y por tanto, quienes efectúen pagos o abonos en cuenta por tal concepto, deben practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios, siempre y cuando quien los realice tenga el carácter de agente de retención en la fuente”*²⁵.

Lo mismo sucede con el concepto Nro. 0038893 del 25 de mayo de 2007, solo que en este se habla específicamente de una tarifa del 3.5% para la retención por pagos originados en servidumbres. Para la Sala, en estos conceptos, la DIAN no hace referencia explícita a la servidumbre petrolera, que como se dijo, tiene una regulación especial (Ley 1274 de 2009), por lo que no puede presumirse que cuando los oficios hablan de este gravamen, cobija de manera general a todos aquellos consagrados en leyes especiales.

Así las cosas, no se evidencia la contradicción alegada por la actora pues los conceptos citados no se refieren en concreto a la servidumbre de hidrocarburos, en consecuencia, no prospera el cargo de nulidad.

Tampoco le asiste razón a la demandante frente a la vulneración de los principios que rigen el sistema tributario, comoquiera que no se demostró que se exigiera una carga tributaria desproporcionada, pues, como se indicó en cargos anteriores, la demandante no demostró que los pagos correspondieran únicamente a daño emergente y que tal concepto no tuviera la entidad de incrementar el patrimonio de los terceros que los recibieron.

Por lo expuesto, la legalidad de los actos demandados no resulta desvirtuada y, en consecuencia, se deben negar las pretensiones de la demanda.

²⁵ Este oficio se encuentra transcrito en el oficio Nro 004178 del 7 de marzo de 2016, tal y como lo reconoce la parte actora en la demanda.

4. Sanción por inexactitud

En relación con la sanción por inexactitud, señala la actora que existió una diferencia de criterios, ya que siguió lo dispuesto por las normas y la doctrina de la DIAN. Por su parte, la Administración tributaria señala que existió el pago de una menor retención y, por lo tanto, procedía la sanción.

Para la Sala, en el presente caso se configura la sanción por cuanto la demandante no incluyó en la declaración la totalidad de retenciones que debía efectuar. Así mismo, no se configura una diferencia de criterios entre las partes relativa a la interpretación del derecho aplicable, porque como se observó en las consideraciones anteriores se trató de un asunto probatorio, ya que no se aportaron medios de prueba que respaldaran la actuación del contribuyente para no practicar la retención en la fuente por servidumbres petroleras.

Ahora, en la demanda se solicitó la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, lo cual es procedente para la Sala de conformidad con el artículo 29 de la Constitución Política, por lo que se liquidan las sanciones por los 12 períodos en los siguientes términos:

Liquidación sanción período 1 de 2012	
Concepto	Liquidación Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$92.009.782.845
Total retenciones declaradas (antes de sanción)	\$91.726.436.000
Base para la sanción	\$283.346.845
Porcentaje según art. 647 del E.T.	100
Sanción por inexactitud (aproximada)	\$283.347.000

Liquidación sanción período 2 de 2012	
Concepto	Liquidación Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$120.024.450.000
Total retenciones declaradas (antes de sanción)	\$119.360.241.000
Base para la sanción	\$624.209.000 ²⁶
Porcentaje según art. 647 del E.T.	100
Sanción por inexactitud (aproximada)	\$624.209.000

Liquidación sanción período 3 de 2012	
Concepto	Liquidación Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$141.562.278.000
Total retenciones declaradas (antes de sanción)	\$137.988.182.000
Base para la sanción	\$3.574.096.000
Porcentaje según art. 647 del E.T.	100
Sanción por inexactitud (aproximada)	\$3.574.096.000

Liquidación sanción período 4 de 2012	
Concepto	Liquidación Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$119.595.095.000
Total retenciones declaradas (antes de sanción)	\$118.820.124.000
Base para la sanción	\$774.971.000
Porcentaje según art. 647 del E.T.	100
Sanción por inexactitud (aproximada)	\$774.971.000

Liquidación sanción período 5 de 2012	
Concepto	Liquidación Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$127.900.450.000
Total retenciones declaradas (antes de sanción)	\$126.882.452.000

²⁶ Este valor fue tomado de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración y sobre el cual la DIAN no puso reparo alguno.



Liquidación sanción período 5 de 2012	
Concepto	Liquidación Consejo de Estado
Base para la sanción	\$1.017.998.000
Porcentaje según art. 647 del E.T.	100
Sanción por inexactitud (aproximada)	\$1.017.998.000

Liquidación sanción período 6 de 2012	
Concepto	Liquidación Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$119.634.696.000
Total retenciones declaradas (antes de sanción)	\$118.982.223.000
Base para la sanción	\$652.473.000
Porcentaje según art. 647 del E.T.	100
Sanción por inexactitud (aproximada)	\$652.473.000

Liquidación sanción período 7 de 2012	
Concepto	Liquidación Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$112.025.834.000
Total retenciones declaradas (antes de sanción)	\$110.399.695.000
Base para la sanción	\$1.626.139.000
Porcentaje según art. 647 del E.T.	100
Sanción por inexactitud (aproximada)	\$1.626.139.000

Liquidación sanción período 8 de 2012	
Concepto	Liquidación Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$122.240.884.000
Total retenciones declaradas (antes de sanción)	\$121.310.145.000
Base para la sanción	\$930.739.000
Porcentaje según art. 647 del E.T.	\$100
Sanción por inexactitud (aproximada)	\$930.739.000

Liquidación sanción período 9 de 2012	
Concepto	Liquidación Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$136.227.514.971
Total retenciones declaradas (antes de sanción)	\$135.632.861.000
Base para la sanción	\$594.653.971
Porcentaje según art. 647 del E.T.	100
Sanción por inexactitud (aproximada)	\$594.654.000

Liquidación sanción período 10 de 2012	
Concepto	Liquidación Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$135.293.574.000
Total retenciones declaradas (antes de sanción)	\$135.023.871.000
Base para la sanción	\$269.703.000
Porcentaje según art. 647 del E.T.	100
Sanción por inexactitud (aproximada)	\$269.703.000

Liquidación sanción período 11 de 2012	
Concepto	Liquidación Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$148.235.833.000
Total retenciones declaradas (antes de sanción)	\$147.583.423.000
Base para la sanción	\$652.410.000
Porcentaje según art. 647 del E.T.	100
Sanción por inexactitud (aproximada)	\$652.410.000

Liquidación sanción período 12 de 2012	
Concepto	Liquidación Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$189.304.125.923
Total retenciones declaradas (antes de sanción)	\$188.257.276.000
Base para la sanción	\$1.046.849.023 ²⁷

²⁷ Este valor fue tomado de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración y sobre el cual la DIAN no puso reparo alguno.



Liquidación sanción período 12 de 2012	
Concepto	Liquidación Consejo de Estado
Porcentaje según art. 647 del E.T.	100
Sanción por inexactitud (aproximada)	\$1.046.849.000

5. Condena en costas

Finalmente, en esta instancia no habrá condena en costas o expensas del proceso en esta instancia, en razón a que en el proceso no se comprobó su causación como lo exige el numeral 8º del artículo 365 del Código General del Proceso, norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

FALLA

1. **Modificar** la sentencia del 06 de febrero de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B. En su lugar se dispone:

“PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de los actos demandados, en aplicación del principio de favorabilidad.

SEGUNDO. A título de restablecimiento TÉNGASE como liquidación de las sanciones la efectuada por el Consejo de Estado”.

2. Sin condena en costas en ambas instancias.
3. Reconocer personería jurídica para actuar en este proceso al abogado Augusto Mario Núñez Gutiérrez, como apoderado de la parte demandada, en los términos del poder visible en el índice 18 de Samai.

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

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
MAGDALENA INÉS CORREA HENAO
Conjuez