



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D. C., catorce (14) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 44001-23-31-000-2011-00073-01 (21084)
Demandante: GASES DE LA GUAJIRA S.A.
Demandado: DIAN
Temas: Impuesto de Timbre. Exención sobre ofertas mercantiles aceptadas por orden de compra.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes, contra la sentencia del 17 de septiembre de 2013, por la cual el Tribunal Administrativo de la Guajira accedió parcialmente las súplicas de la demanda.

La parte resolutive del fallo dispuso lo siguiente:

***“PRIMERO.- Negar** la excepción de fondo propuesta por la parte actora conforme a la parte motiva de esta sentencia.*

***SEGUNDO.- Declarar** la nulidad de la Liquidación Oficial de Retención en la Fuente No. 252412009000008 del 16 de diciembre de 2009*

confirmada mediante la Resolución No. 252012010000021 del 2 de diciembre de 2010.

TERCERO.- Negar las súplicas de la demanda.”

ANTECEDENTES

La demandante presentó declaraciones de retención en la fuente por los periodos 1 a 7 y 9 a 12 de 2007 y 1 a 4 de 2008. Respecto de dichas declaraciones la División de Fiscalización Tributaria de la Dirección seccional de Impuestos y Aduanas de Riohacha profirió sendos emplazamientos para corregir¹, en orden a que se adicionara el impuesto de timbre causado respecto de diferentes ofertas mercantiles de la empresa Energía Eficiente S. A. para el suministro de gas natural regulado.

Prevía respuesta a dichos emplazamientos y por la misma razón que los motivó, la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la Dirección Seccional de Impuestos de Riohacha profirió requerimientos especiales respecto de las declaraciones correspondientes a cada uno de los periodos señalados, por no haberse practicado el impuesto de timbre sobre las ofertas mercantiles e2-2006-050 de 26 de diciembre de 2006, e2-2007-005 del 29 de enero de 2007, e2-2007-047 de 29 de enero de 2007, e2-2007-057 de 27 de julio de 2007 y e2-2007-103 de 21 de diciembre de 2007, aduciendo que las mismas fueron aceptadas por diferentes facturas cambiarias de compraventa².

Los requerimientos propusieron incrementar el valor de las retenciones practicadas a título de impuesto de timbre y liquidar la correspondiente sanción por inexactitud. Al responderlos, la contribuyente señaló que, de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 52 del artículo 530 del ET, las operaciones a las que refirieron los diferentes requerimientos especiales estaban exentas de impuesto de timbre.

¹ Emplazamientos para corregir 250762009000002, 250762009000003, 250762009000004, 250762009000005, 250762009000006, 250762009000007, 250762009000008, 250762009000009, 250762009000010, 250762009000011, 250762009000013, 250762009000013, 250762009000014, 250762009000015, 250762009000016 y 250762009000017, todos del 9 de marzo de 2009.

² La oferta e2-2006-050 por la factura BQ00546 del 5 de enero de 2007, la oferta e2-2007-005 por las facturas BQ000583 de febrero de 2007, BQ000602 de marzo de 2007, BQ000629 de 7 de abril de 2007, BQ000664 de mayo de 2007 y BQ000681 de junio de 2007, la oferta e2-2007-047 por la factura BQ000713 de julio de 2007, la oferta e2-2007-057 por las facturas BQ000731 del 3 de septiembre de 2007, BQ000771 de septiembre de 2007, BQ000810 de octubre de 2007, BQ000836 de noviembre de 2007 y BQ000863 de diciembre de 2007, y la oferta e2-2007-103 por las facturas BQ000906 de enero de 2008, BQ000962 de febrero de 2008, BQ000989 de marzo de 2008 y BQ001025 de abril de 2008.

La División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Riohacha acogió el incremento propuesto por los requerimientos especiales y, en tal sentido, modificó las declaraciones presentadas, a través de las liquidaciones oficiales de revisión que a continuación se señalan, las cuales, a su vez, fueron confirmadas en sede de los respectivos recursos de reconsideración interpuestos por la interesada:

DECLARACIÓN DE RETENCIÓN EN LA FUENTE Y PERIODO	REQUERIMIENTO ESPECIAL	LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN	RESOLUCIÓN QUE RESUELVE RECURSO DE RECONSIDERACIÓN
9100000393700 del 15 de febrero de 2007 (1 de 2007)	252382009000003 del 14 de mayo de 2009	252412009000008 del 16 de diciembre de 2009	252012010000021 del 2 de diciembre de 2010
9100000455471 del 15 de marzo de 2007 (2 de 2007)	252382009000004 del 14 de mayo de 2009	252412009000009 del 16 de diciembre de 2009	252012010000022 del 2 de diciembre de 2010
9100000537702 del 18 de abril de 2007 (3 de 2007)	252382009000005 del 14 de mayo de 2009	252412009000010 del 16 de diciembre de 2009	252012010000023 del 2 de diciembre de 2010
9100000648811 del 16 de mayo de 2007 (4 de 2007)	252382009000006 del 14 de mayo de 2009	252412010000001 del 13 de enero de 2010	252012010000024 del 6 de diciembre de 2010
9100000779924 del 26 de junio de 2007 (5 de 2007)	252382009000007 del 14 de mayo de 2009	252412010000002 del 13 de enero de 2010	252012010000025 del 6 de diciembre de 2010
9100000852136 del 17 de julio de 2007 (6 de 2007)	252382009000008 del 14 de mayo de 2009	252412010000003 del 13 de enero de 2010	252012010000026 del 6 de diciembre de 2010
9100000975500 del 16 de agosto de 2007 (7 de 2007)	252382009000009 del 14 de mayo de 2009	252412010000004 del 13 de enero de 2010	252012010000027 del 6 de diciembre de 2010
9100001190612 del 16 de octubre de 2007 (9 de 2007)	252382009000010 del 14 de mayo de 2009	252412010000005 del 13 de enero de 2010	252012010000028 del 6 de diciembre de 2010
9100001289835 del 19 de noviembre de 2007 (10 de 2007)	252382009000011 del 14 de mayo de 2009	252412010000006 del 13 de enero de 2010	252012010000029 del 6 de diciembre de 2010
9100001405714 del 17 de diciembre de 2007 (11 de 2007)	252382009000012 del 14 de mayo de 2009	252412010000007 del 13 de enero de 2010	252012010000030 del 6 de diciembre de 2010.
9100001484361 del 17 de enero de 2008 (12 de 2007)	252382009000013 del 14 de mayo de 2009	252412010000008 del 13 de enero de 2010	252012010000031 del 6 de diciembre de 2010
9100005041866 del 14 de febrero de 2008 (1 de 2008)	252382009000014 del 14 de mayo de 2009	252412010000009 del 13 de enero de 2010	252012010000032 del 6 de diciembre de 2010
9100005140791 del 14 de marzo de 2008 (02 de 2008)	252382009000015 del 14 de mayo de 2009	252412010000010 del 13 de enero de 2010	252012010000033 del 6 de diciembre de 2010
9100005250954 del 14	252382009000016	252412010000011 del	252012010000034

de abril de 2008 (03 de 2008)	del 14 de mayo de 2009	13 de enero de 2010	del 6 de diciembre de 2010
9100005379803 del 15 de mayo de 2008 (4 de 2008)	252382009000017 del 14 de mayo de 2009	252412010000012 del 13 de enero de 2010	252012010000035 del 6 de diciembre de 2010

DEMANDA

GASES DE LA GUAJIRA S. A., en ejercicio de la acción establecida en el artículo 85 del CCA, demandó la nulidad de las liquidaciones oficiales de revisión que modificaron sus declaraciones de retención en la fuente por los periodos 1 a 7 y 9 a 12 de 2007 y 1 a 4 de 2008, anteriormente transcritas, así como de las resoluciones que las confirmaron. Igualmente, solicitó:

«5. 2. Así mismo y a título de restablecimiento del derecho, solicito que se supriman las obligaciones fiscales contenidas en dichos actos administrativos.

5. 3. Que se condene en costas a la demandada, por haber actuado en forma temeraria y arbitrariamente ilegal en las correspondientes actuaciones administrativas, con lo cual ha ocasionado importantes perjuicios a mi representada, tales como los gastos de este proceso, incluyendo los honorarios que han tenido que cancelar al suscrito apoderado, según tasación que se efectuará en la debida oportunidad procesal».

Invocó como violados los artículos 519, 530 [44, 52] y 647 del Estatuto Tributario. El concepto de violación se sintetiza, en síntesis, como sigue:

Señaló que los actos demandados interpretaron equivocadamente el artículo 519 del ET, en cuanto señalaron que el impuesto de timbre se aplicaba sobre las ofertas mercantiles presentadas por Energía Eficiente S. A., en el entendido de que estas se habían aceptado a través de facturas cambiarias de compra venta, no obstante que dicha aceptación se realizó mediante diferentes órdenes de compra expedidas por la demandante y que, a la luz del artículo 530 [52], se encuentran exentas de impuesto de timbre.

Sostuvo que las facturas mencionadas no representan un nuevo acto de aceptación de las ofertas mercantiles, sino el cumplimiento del negocio jurídico perfeccionado con la previa expedición de una o varias órdenes de compra, en señal de dicha aceptación; y que, si en gracia de discusión se convalidara que la aceptación consta en las facturas de compra venta, tal documento también estaría exento de impuesto de timbre por el artículo 530 [44] del ET.

Indicó que esas facturas que la DIAN consideró gravadas con impuesto de timbre datan de meses posteriores a aquellos en que la administración exigió

que se practicara la retención del impuesto (enero a diciembre de 2007 y enero a abril de 2008), de modo que las liquidaciones oficiales de revisión demandadas debieron referirse a las declaraciones de retención en la fuente de los meses en que se crearon y aceptaron dichas facturas y no a los anteriores.

Adujo que no se configuran los presupuestos objetivos para aplicar la sanción por inexactitud, pues entre las partes solo existe disparidad de criterios respecto de la procedencia de la exención de impuesto de timbre sobre las ofertas mercantiles.

Anotó que la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena archivó los expedientes correspondientes a las liquidaciones oficiales de los periodos 7, 8, 9, 10, 11 y 12 de 2006, que recaen sobre un asunto idéntico al que motivó la investigación del caso, porque la exención del impuesto de timbre prevista numeral 52 del artículo 530 del ET solo exigía la existencia de una oferta y la aceptación de la misma, como en efecto ocurre en *sub lite*.

CONTESTACIÓN A LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

Manifestó que los antecedentes administrativos de los actos demandados demuestran que la demandante no efectuó retención en la fuente de timbre nacional sobre diferentes ofertas mercantiles carentes de las respectivas órdenes de compra de aceptación, y respeto de las cuales la oferente - Energía Eficiente S. A.- expidió facturas cambiarias de compra venta.

Señaló que esa omisión produjo la violación del artículo 519 del ET y que, según la doctrina de la DIAN, la oferta se grava con el impuesto de timbre cuando el destinatario la acepta, el contrato se perfecciona cuando el oferente conoce la aceptación de la oferta y la exención del numeral 52 del artículo 530 se ata a que esa aceptación ocurra con la expedición de la orden de compra, de modo que si esta antecede a la oferta no hay lugar a la exoneración.

Explicó que como en el presente caso no existe orden de compra que haya aceptado la oferta mercantil, no se dan los elementos tenidos en cuenta para archivar la investigación abierta por la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, en la cual las ofertas mercantiles se habían aceptado concomitantemente con las órdenes de compra.

Dijo que en la vía gubernativa no se alegó la incorrecta aplicación de la ley porque los actos demandados se hubieran proferido respecto de periodos diferentes a aquellos en los que se expidieron los documentos objeto del impuesto de timbre que no se retuvo, y solicitó que dicho punto no se examinara.

Propuso la excepción de inepta demanda por invocación de hechos nuevos no discutidos en la vía gubernativa, a cuyo efecto invocó jurisprudencia del Consejo de Estado.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó la excepción de fondo propuesta por la parte demandada, porque los cargos de la demanda invocaron las mismas causales esgrimidas en los recursos de reconsideración interpuestos contra las liquidaciones oficiales acusadas.

Anuló la liquidación oficial de retención en la fuente 252412009000008 del 16 de diciembre de 2009, confirmada por la Resolución 252012010000021 del 2 de diciembre de 2010, porque se expidió después de dos años de haber quedado en firme la declaración privada que modificó.

Negó las súplicas de la demanda debido a que las órdenes de compra de las ofertas mercantiles presentadas por Energía Eficiente S. A. carecían de los elementos de un negocio jurídico y se limitaron a aceptar la oferta.

Anotó que el impuesto de timbre se genera cuando la aceptación se realiza a través de documento separado a la oferta y que cuando se realiza a través de orden de compra se considera exenta del mismo, porque el hecho generador del tributo varía de acuerdo con el acto comercial.

Indicó que las ofertas mercantiles consideradas por los actos demandados contienen condiciones y obligaciones que reúnen los elementos constitutivos de un contrato y que, aunque las órdenes de compra allegadas al proceso reunirían las condiciones para considerarse exentas, no puede desconocerse que su finalidad fue aceptar un documento contractual que deja entrever un acuerdo *inter partes* específico, con obligaciones claras que configuran un contrato generador del hecho imponible de timbre.

Precisó que las facturas cambiarias por suministro de gas se expidieron por los valores de la oferta mercantil y son títulos valores que no se enmarcarían en las condiciones establecidas para considerarse exentas del impuesto de timbre.

Adujo que el mérito ejecutivo prestado por las facturas de los periodos febrero a diciembre de 2007 y enero a abril de 2008 y el hecho de haberse expedido con fundamento en la cláusula de facturación y forma de pago de las ofertas mercantiles, constatan que las mismas encuadran o materializan la adquisición del servicio de suministro.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló el ordinal segundo de la sentencia del tribunal, argumentando que la liquidación del 16 de diciembre de 2009 se considera oportuna, porque el término para notificar el requerimiento especial en retención en la fuente es el mismo que se aplica para la declaración de impuesto de renta del periodo que coincida con el correspondiente año gravable.

De acuerdo con lo anterior, dijo que el plazo para notificar el requerimiento de retención en la fuente por el mes de enero de 2007 se contaba desde cuando el contribuyente debía presentar la declaración de renta de ese año, esto es, el 28 de abril de 2008, de modo que el término para proferir la liquidación oficial de revisión vencía el 28 de abril de 2010.

La **demandante** interpuso recurso de apelación, porque las ofertas mercantiles aceptadas con ocasión de la expedición de órdenes de compra o venta se encuentran exentas de impuesto de timbre, entendiéndose que si la aceptación de la oferta se expresa por un contrato sobre la misma oferta o mediante escrito separado, debe gravarse con el impuesto, pero si la orden de compra del bien o servicio ofrecido se emite luego de recibida la oferta, hay derecho a la exención.

Insistió en que la exención se ata a la expedición de la orden de compra o venta y que aun en el caso de que la aceptación constara en las facturas cambiarias, estos documentos estarían igualmente exentos de timbre por los numerales 8 y 44 del artículo 530 del ET.

Señaló que las facturas expedidas por el proveedor de la demandante deben corresponder a los valores señalados en la oferta mercantil, aclarando que dicho proveedor, la demandante y sus establecimientos se encuentran matriculados en Cámara de Comercio.

Pidió que se analizara el cargo relativo a la modificación de declaraciones privadas correspondientes a periodos diferentes de aquellos en que se expidió el documento sometido a impuesto de timbre, y reiteró que existe diferencia de criterio entre las partes, sobre la procedencia de la exención del impuesto de timbre prevista en el numeral 52 del artículo 530 del ET.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** reiteró los argumentos del recurso de apelación en cuanto a la oportunidad de la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración de retención en la fuente correspondiente al primer periodo de 2007.

Afirmó que existían pruebas suficientes para adicionar las declaraciones de retención modificadas por los actos demandados, como las facturas cambiarias de compra venta cuyo impuesto de timbre no se había reportado a pesar de haberse celebrado contratos que lo generaban. Precisoó que aunque en la oferta de compra no se conceptualizó el valor intrínseco del suministro, en las facturas se indicó la suma reseñada en el contrato.

Resaltó la improcedencia de la exención establecida en el numeral 52 del artículo 530 del ET, porque esta se ata a la aceptación por la expedición de la orden de compra y si antecede a la oferta no se genera la exención.

Anotó que en el caso de autos no existen diferencias de criterio, sino desconocimiento del derecho aplicable y que los hechos sancionados se ajustan a la realidad, porque la actora omitió declarar el impuesto de timbre.

La **demandante** no alegó de conclusión.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron las declaraciones de retención en la fuente de Gases de la Guajira S. A., durante los meses enero a julio y septiembre a diciembre de 2007, y enero a abril de 2008.

Cuestión previa

En los términos del recurso de apelación de la DIAN, correspondería establecer, en primer lugar, si quedó en firme la declaración de retención en la fuente a cargo de la demandante, por el mes de enero de 2007, ante el criterio del *a quo* sobre la extemporaneidad de la liquidación oficial de revisión que la modificó.

No obstante, desde el punto de vista procesal dicho análisis escapa al juicio de legalidad objeto de la acción impetrada, comoquiera que refiere a un aspecto ajeno a los cargos de la demanda y, por tanto, se encuentra excluido del análisis del juez contencioso administrativo, quien, en virtud del principio de congruencia de la sentencia y de la carga de alegación asociada al interés de desvirtuar la presunción de legalidad, sólo puede pronunciarse sobre los hechos y pretensiones expuestos en el libelo de quien detenta ese interés.

En efecto, a la luz del artículo 305 del CPC³, en concordancia con el artículo 170 del CCA⁴, vigentes para cuando se profirió el fallo apelado, las partes motiva y resolutive de la sentencia deben tener plena armonía (congruencia interna), y el marco de referencia de la decisión que adoptan debe ser lo pedido en la demanda y su contestación (congruencia externa), de modo que los fallos *ultra petita*, que van más allá de lo pedido en la demanda, y *extrapetita*, que reconocen algo no solicitado en aquélla, distan de las formas de congruencia enunciadas y se encuentran proscritos para la autoridad judicial, salvo en especialísimos casos que resulten imprescindibles para proteger algún derecho fundamental que se advierta vulnerado.

Ninguno de los cargos de la demanda⁵ predica la firmeza de las declaraciones privadas por notificación extemporánea de los requerimientos especiales que precedieron a las liquidaciones de revisión acusadas, tal análisis lo hizo el *a quo a motu proprio* y, por tanto, sobrepasa el marco de congruencia externa de la sentencia con una decisión *extrapetita* que esta

³ CPC, arts. 305. “La sentencia debe estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las demás oportunidades que este código contempla, y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la Ley.

No podrá condenarse al demandado por cantidad superior o por objeto distinto del pretendido en la demanda, ni por causa diferente a la invocada en ésta.”

⁴ “La sentencia tiene que ser motivada. Debe analizar los hechos en que se funda la controversia, las pruebas, las normas jurídicas pertinentes, los argumentos de las partes y las excepciones con el objeto de resolver todas las peticiones...”

⁵ La demanda desarrolló cuatro ejes temáticos: 1. La indebida aplicación del artículo 519 y la falta de aplicación del artículo 530 del ET, en cuanto a la exención del impuesto de timbre sobre ofertas mercantiles aceptadas mediante órdenes de compra, 2. La incorrecta aplicación de la ley, porque la actuación administrativa corresponde a periodos distintos de los del nacimiento de la obligación tributaria por impuesto de timbre, 3. La improcedencia de la sanción por inexactitud y, 4. La desigualdad de tratamiento fiscal frente a actuaciones similares.

Sala debe abstenerse de analizar, en aras de restablecer el principio procesal quebrantado.

Asunto de fondo

Precisado lo anterior, pasa la Sala a estudiar los aspectos de fondo de los recursos de apelación, que se contraen a establecer: *i)* si la demandante debió practicar retenciones en la fuente por concepto de impuesto de timbre nacional sobre las ofertas mercantiles que le formuló la empresa Energía Eficiente S. A. E. S. P., entre diciembre de 2006 y diciembre de 2007, para compraventa de gas natural regulado, y respecto de las cuales se expidieron diferentes órdenes de compra y facturas cambiarias entre enero de 2007 y abril de 2008, *ii)* si los actos demandados podían modificar declaraciones privadas de periodos diferentes de aquellos en que se expidieron las facturas cambiarias de compra venta mencionadas y, *iii)* si existe alguna diferencia de criterio entre las partes que permita exonerar a la actora de la sanción por inexactitud impuesta. El análisis de tales problemas jurídicos considerará los siguientes aspectos:

Retención del impuesto de timbre

El artículo 518 del ET le atribuye la condición de agentes retenedores del impuesto de timbre a las entidades públicas del orden nacional, departamental o municipal, cualquiera sea su naturaleza jurídica, entre otros⁶, calidad que ostenta la demandante a la luz del artículo 38 (lit. d, 2) de la Ley 489 de 1998⁷ y la sentencia C-136 de 2007⁸, en tanto es una empresa prestadora de servicios públicos en el Departamento de la Guajira.

Los agentes de retención del impuesto de timbre son responsables del mismo, incluso cuando no tienen el carácter de contribuyentes, calidad propia

⁶ Las personas naturales y asimiladas, cuando reúnan las condiciones previstas en el artículo 519 de este Estatuto, las personas jurídicas y asimiladas, que teniendo el carácter de contribuyentes del impuesto, intervengan como contratantes, aceptantes, emisores o suscriptores en los documentos, los notarios, por las escrituras públicas y los agentes diplomáticos del Gobierno Colombiano, por los documentos otorgados en el exterior.

⁷ "La Rama Ejecutiva del Poder Público en el orden nacional, está integrada por los siguientes organismos y entidades: (...) 2. Del Sector descentralizado por servicios: (...) d) Las empresas sociales del Estado y las empresas oficiales de servicios públicos domiciliarios;..."

⁸ La Corte Constitucional declaró exequible la expresión "y las empresas oficiales de servicios públicos domiciliarios" del lit. d), num 2, artículo 38 de la Ley 489 de 1998, mediante sentencia C-136 de 2007, en el entendido de que «Si bien el legislador sólo considera explícitamente como entidades descentralizadas a las empresas oficiales de servicios públicos, es decir a aquellas con un capital cien por ciento (100%) estatal, lo cual haría pensar que las mixtas y las privadas no ostentarían esta naturaleza jurídica, a continuación indica que también son entidades descentralizadas "las demás entidades creadas por la ley o con su autorización, cuyo objeto principal sea el ejercicio de funciones administrativas, la prestación de servicios públicos o la realización de actividades industriales o comerciales con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio." Así las cosas, de manera implícita incluye a las empresas de servicios públicos mixtas o privadas como entidades descentralizadas, por lo cual la Corte no encuentra obstáculo para declarar su constitucionalidad».

de las personas naturales o jurídicas o sus asimiladas y de las entidades públicas no exceptuadas expresamente, que intervengan como otorgantes, giradores, aceptantes, emisores o suscriptores en los documentos objeto del tributo (*ET. Arts. 515 y 516*).

Por su parte, el artículo 519 ib., modificado por el artículo 72 de la Ley 1111 del 2006⁹, asocia el hecho generador del impuesto al otorgamiento o aceptación de instrumentos públicos o documentos privados¹⁰ (incluidos los títulos valores), en el país o fuera de él¹¹, por parte de entidades públicas, personas jurídicas o asimiladas o personas naturales comerciantes con ingresos brutos o patrimonio bruto superior a 30.000 UVT en el año inmediatamente anterior, siempre que en dichos instrumentos o documentos se haga constar la existencia, modificación, extinción, prórroga o cesión de obligaciones¹².

Acorde con esta norma, la Sala ha señalado que la causación del impuesto en los documentos constitutivos de obligaciones, incluidos los títulos valores, exige la intervención de un agente de retención del impuesto de timbre como responsable de recaudarlo y ha precisado que la ley otorgó esa responsabilidad de retención a quienes se encuentran en condiciones que

⁹ "El impuesto de timbre nacional, se causará a la tarifa del uno punto cinco por ciento (1.5%) sobre los instrumentos públicos y documentos privados, incluidos los títulos valores, que se otorguen o acepten en el país, o que se otorguen fuera del país pero que se ejecuten en el territorio nacional o generen obligaciones en el mismo, en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones, al igual que su prórroga o cesión, cuya cuantía sea superior a seis mil (6.000) Unidades de Valor Tributario, UVT, en los cuales intervenga como otorgante, aceptante o suscriptor una entidad pública, una persona jurídica o asimilada, o una persona natural que tenga la calidad de comerciante, que en el año inmediatamente anterior tuviere unos ingresos brutos o un patrimonio bruto superior a treinta mil (30.000) Unidades de Valor Tributario, UVT (modificado por la Ley 1111 del 2006, art. 72)...".

También se causará el impuesto de timbre en el caso de la oferta mercantil aceptada, aunque la aceptación se haga en documento separado.

Cuando tales documentos sean de cuantía indeterminada, el impuesto se causará sobre cada pago o abono en cuenta derivado del contrato o documento, durante el tiempo que dure vigente (adicionado por la Ley 383 de 1997, art. 36).

(...)

PARAGRAFO. El impuesto de timbre generado por los documentos y actuaciones previstas en este Libro, será igual al valor de las retenciones en la fuente debidamente practicadas. En el evento de los documentos de cuantía indeterminada, cuando fuere procedente, además de la retención inicial de la suma señalada en el último inciso de este artículo, el impuesto de timbre comprenderá las retenciones que se efectúen una vez se vaya determinando o se determine su cuantía, si es del caso.

¹⁰ C. P. C. ART. 251.

¹¹ Para que el otorgamiento o aceptación genere el impuesto fuera del país, se requiere que los instrumentos públicos o los documentos privados se ejecuten en Colombia o generen obligaciones en su territorio.

¹² En la Sentencia del 3 de marzo de 2011, exp. 17443, la Sala señaló que el artículo 519 del Estatuto Tributario permitía estructurar el hecho generador del impuesto de timbre a partir de cuatro elementos fundamentales: *i*) la existencia de documentos privados o documentos públicos catalogados como instrumentos; *ii*) la naturaleza jurídica de quienes los otorgan, aceptan, giran, emiten o suscriben; *iii*) el contenido de los documentos mencionados respecto de la constitución, existencia, modificación, extinción, prórroga o cesión de obligaciones y, *iv*) la cuantía del documento en cuanto debe superar las 6.000 UVT, excepto para los que enlista el artículo 521 del Estatuto Tributario que están sujetos al impuesto cualquiera que fuere su cuantía. Los documentos sin cuantía, entonces, no están gravados con el impuesto, salvo algunos que lo causen en el valor expresamente determinado en la Ley.

permiten suponer un mayor control y seguridad para el adecuado recaudo y traslado de los dineros del Estado¹³.

Impuesto de timbre sobre la oferta mercantil

El artículo 519 del ET previó la causación del impuesto de timbre sobre «*la oferta mercantil aceptada, aunque la aceptación se hiciera en documento separado*».

El artículo 845 del C. de Co. define la oferta como una propuesta o proyecto de negocio jurídico formulado por una persona a otra, y precisa que la misma debe tener «*los elementos esenciales del negocio*¹⁴ *y ser comunicada al destinatario*».

Conforme a esa preceptiva legal, la oferta constituye un acto jurídico unilateral por parte del oferente, que involucra una declaración de voluntad dirigida a la celebración de un negocio jurídico concreto y que debe reunir todos los elementos esenciales de dicho negocio para que, una vez el destinatario la acepte, se perfeccione la negociación propuesta.

Correlativamente, la aceptación de la oferta involucra un acto jurídico unilateral por parte de su destinatario, que puede ser tácito o expreso pero, en todo caso, incondicional, a la luz del artículo 855 ib., so pena de constituir una nueva propuesta.

En tanto la **oferta** advierte una manifestación seria de quien la hace, deviene irrevocable cuando ha sido aceptada y, por tanto, el proponente no puede retractarse de la misma, so pena de tener que indemnizar los perjuicios que la revocación cause al destinatario (C. de Co. art. 846).

Con todo, cuando la oferta mercantil aceptada y consecuentemente gravada, genera un contrato posterior, el impuesto de timbre pasa a recaer sobre ese contrato, para evitar la doble tributación frente al mismo hecho¹⁵.

¹³ Sentencia del 8 de noviembre de 2007, exp. 14069, M. P. Dra. Ligia López Díaz.

¹⁴ Código Civil, art. 1501. "Se distinguen en cada contrato las cosas que son de su esencia, las que son de su naturaleza, y las puramente accidentales. Son de la esencia de un contrato aquellas cosas sin las cuales, o no produce efecto alguno, o degeneran en otro contrato diferente; son de la naturaleza de un contrato las que no siendo esenciales en él, se entienden pertenecerle, sin necesidad de una cláusula especial; y son accidentales a un contrato aquellas que ni esencial ni naturalmente le pertenecen, y que se le agregan por medio de cláusulas especiales."

¹⁵ En su momento, la sentencia del 21 de marzo de 1997, exp. 7854, C. P. Dr. Delio Gómez, había estimado que la oferta no era el negocio mismo propuesto ni la circunstancia de que la propuesta contuviera todos los elementos inherentes a aquél, como también que el negocio sólo se entendía celebrado cuando el proponente recibía la aceptación de la propuesta de parte del destinatario, que sin ella no podía surgir el acuerdo de voluntades sobre contrato alguno y que los contratos no estaban sujetos al impuesto de timbre, porque además de que el artículo 66 de la Ley 75 de 1986 no los gravaba expresamente y a pesar de que el artículo 864 del C. de Co. previera que el contrato ofrecido se entendía celebrado con el recibo de la aceptación del destinatario, lo cierto era que la oferta aceptada no causaba el gravamen de timbre nacional por mandato del artículo 6 del Decreto 1222 de 1976.

Paralelamente, el numeral 52 del artículo 530 del ET previó la exención de impuesto de timbre para *«las órdenes de compra o venta de bienes o servicios y las ofertas mercantiles que se aceptan con ocasión de la expedición de la orden de compra o venta¹⁶»*.

La exención anterior cobija dos tipos de documentos: 1. Las órdenes de compra o venta de bienes o servicios y, 2. Las ofertas mercantiles, siempre que reúnan dos condiciones a saber: que se hayan aceptado y que esa aceptación se haya dado mediante la expedición de las órdenes de compra o venta de bienes o servicios, lo cual implica que las aceptaciones realizadas por documentos diferentes a dichas órdenes conllevan el gravamen de tales ofertas, conforme a la regla general prevista en el artículo 519 del ET., salvo que de aquellas derive un contrato posterior que pasaría a ser objeto del tributo.

A la luz del artículo 864 del C. de Co.¹⁷, lo que surge a raíz de la aceptación de la oferta es un contrato consensual, en tanto se produce con la sola manifestación de voluntad de ambas partes, sin haberse recogido en un documento escrito suscrito por las mismas.

Así pues, el factor determinante del derecho a la exención prevista en el numeral 52 del artículo 530 del ET es la forma como se realiza la aceptación, entendiendo que ella debe hacerse con ocasión de la expedición de la orden de compra o venta de bienes o servicios, término contable propio de la actividad empresarial y que, en el contexto de la oferta mercantil aceptada involucra la manifestación escrita del comprador, dirigida a la adquisición de los bienes o servicios que previamente le ofreció el proveedor de los mismos, quien, en consecuencia, queda autorizado para entregarlos y facturarlos¹⁸.

Para los efectos fiscales que se analizan, la orden debe dar cuenta cierta de la aceptación de la oferta, a través de la información necesaria para identificar al proveedor, al responsable de la orden y los productos que se van a comprar con todos los datos de descripción, cantidad, precio, términos de entrega, condiciones de pago, descuentos y demás condiciones que cualquiera de las partes especifique.

¹⁶ El artículo 1.4.1.4.11 del Decreto 1625 de 2016, señaló que “Cuando la oferta mercantil aceptada se concrete posteriormente en un contrato escrito, sólo se causará el impuesto de timbre sobre este último.”

¹⁷ “El contrato es un acuerdo de dos o más partes para constituir, regular o extinguir entre ellas una relación jurídica patrimonial y, salvo estipulación en contrario, se entenderá celebrado en el lugar de residencia del proponente y en el momento en que éste reciba la aceptación de la propuesta”.

¹⁸ Generalmente estas órdenes se emiten en original para el proveedor y en copias para su respectiva contabilización en las cuentas por pagar.

La **orden** debidamente expedida confirma y formaliza la confianza en el proveedor y, una vez el ofertante proveedor la acepta al momento de emitirse, constituye un acuerdo de voluntades vinculante para efecto de exigir el pago futuro, cuando el bien o servicio se haya entregado.

Caso concreto

De acuerdo con las liquidaciones oficiales de revisión demandadas, Gases de la Guajira S. A. debió retener el impuesto de timbre sobre los documentos de aceptación de las ofertas mercantiles que Energía Eficiente S. A. le dirigió, entre diciembre de 2006 y diciembre 2007, a saber: e2-2006-050 de 26 de diciembre de 2006, e2-2007-005 del 29 de enero de 2007, e2-2007-047 del 29 de junio de 2007, e2-2007-057 del 27 de julio de 2007 y e2-2007-103 del 21 de diciembre de 2007.

La demandante se opuso a las retenciones de impuesto de timbre, aduciendo que las facturas cambiarias de compra venta y las ofertas mercantiles se encuentran exentas del mismo, de acuerdo con el numeral 52 del artículo 530 del ET.

La DIAN, por su parte, alegó que dicha exención se encuentra sujeta a la aceptación de la oferta con la expedición de la correspondiente orden de compra, de modo que cuando esta antecede a la oferta no hay lugar a dicho beneficio fiscal.

Las pruebas aportadas al expediente muestran que las ofertas hechas por Energía Eficiente S. A. tuvieron como objeto la compra venta de gas natural regulado a la empresa demandante y que respecto de ellas se expidieron las órdenes de compra y facturas que a continuación se relacionan:

OFERTAS MERCANTILES FORMULADAS POR ENERGÍA EFICIENTE S. A. E. S. P.	ÓRDENES DE COMPRA EXPEDIDAS POR GASES DE LA GUAJIRA S. A. E. S. P.	FACTURAS CAMBIARIAS DE COMPRAVENTA EXPEDIDAS POR ENERGÍA EFICIENTE S. A. E. S. P.
e2-2006-050 del 26 de diciembre de 2006 (fls. 303-312) <u>Objeto:</u> Compraventa de gas natural regulado entre el 1 y el 31 de enero de 2007	1-57328 del 29 de diciembre de 2006 (fl. 302)	BQ000546 del 5 de febrero de 2007 por \$284.936.541. <u>Periodo del suministro:</u> 1 a 31 de enero de 2007 <u>Vencimiento:</u> 22 de febrero de 2007 (fl. 268)
e2-2007-005 del 29 de enero de 2007 (fls. 314-323) <u>Objeto:</u> Compraventa de gas natural regulado entre el 1 de febrero y el 30 de junio de 2007	2-057571 del 31 de enero de 2007 (fl. 313)	BQ000583 del 7 de marzo de 2007 por \$287.182.075. <u>Periodo del suministro:</u> 1 a 28 de febrero de 2007 <u>Vencimiento:</u> 26 de marzo de 2007 (fl. 270) BQ000602 del 3 de abril de 2007,

		por \$282.547.207. <u>Periodo del suministro:</u> 1 a 31 de marzo de 2007 <u>Vencimiento:</u> 24 de abril de 2007 (fl. 272) BQ000629 del 7 de mayo de 2007, por \$274.733.154. <u>Periodo del suministro:</u> 1 a 30 de abril de 2007 <u>Vencimiento:</u> 25 de mayo de 2007 (fl. 274) BQ000664 del 5 de junio de 2007, por \$216.713.829. <u>Periodo del suministro:</u> 1 a 31 de mayo de 2007 <u>Vencimiento:</u> 25 de junio de 2007 (fl. 276) BQ000681 del 3 de julio de 2007, por \$213.670.603. <u>Periodo del suministro:</u> 1 a 30 de junio de 2007 <u>Vencimiento:</u> 25 de julio de 2007 (fl. 278)
e2-2007-047 del 29 de junio de 2007 (fls. 325-341) <u>Objeto:</u> Compraventa de gas natural regulado entre el 1 y el 31 de julio de 2007	1-059133 del 29 de junio de 2007 (fl. 324)	BQ000713 del 6 de agosto de 2007, por \$222.053.112. <u>Periodo del suministro:</u> 1 a 31 de julio de 2007 <u>Vencimiento:</u> 27 de agosto de 2007 (fl. 280)
e2-2007-057 del 27 de julio de 2007 (fls. 343-352) <u>Objeto:</u> Compraventa de gas natural regulado entre el 1 de agosto y el 31 de diciembre de 2007	1-059348 del 30 de julio de 2007 (fl. 342)	BQ000731 del 3 de septiembre de 2007, por \$320.117.211. <u>Periodo del suministro:</u> 1 a 31 de agosto de 2007 <u>Vencimiento:</u> 25 de septiembre de 2007 (fl. 283) BQ000771 del 2 de octubre de 2007, por \$276.638.953 <u>Periodo del suministro:</u> 1 a 30 de septiembre de 2007 <u>Vencimiento:</u> 24 de octubre de 2007 (fl. 285) BQ000810 del 26 de noviembre de 2007, por \$282.504.570. <u>Periodo del suministro:</u> octubre de 2007 <u>Vencimiento:</u> inmediato (fl. 287) BQ000836 del 3 de diciembre de 2007, por \$224.378.899. <u>Periodo del suministro:</u> noviembre de 2007 <u>Vencimiento:</u> 26 de diciembre de 2007 (fl. 290) BQ000863 del 2 de enero de 2008, por \$258.371.498. <u>Periodo del suministro:</u> Diciembre de 2007 <u>Vencimiento:</u> 25 de enero de 2008

e2-2007-103 del 21 de diciembre de 2007 (fls. 354 a 364) <u>Objeto:</u> Compraventa de gas natural regulado entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2008	1-60276 del 28 de diciembre de 2007 (fl. 353)	(fl. 292) BQ000906 del 1 de febrero de 2008, por \$278.467.295. <u>Periodo del suministro:</u> enero de 2008. <u>Vencimiento:</u> 25 de febrero de 2008 (fl. 294) BQ000962 del 3 de marzo de 2008, por \$339.037.771. <u>Periodo del suministro:</u> febrero de 2008 <u>Vencimiento:</u> 25 de marzo de 2008 (fl. 296) BQ000989 del 1 de abril de 2008, por \$403.228.201 <u>Periodo del suministro:</u> marzo de 2008 <u>Vencimiento:</u> 24 de abril de 2008 (fl. 298) BQ001025 del 2 de mayo de 2008, por \$355.121.028 <u>Periodo del suministro:</u> abril de 2008 <u>Vencimiento:</u> 23 de mayo de 2008 (fl. 300)
---	--	---

En el marco de los términos y condiciones¹⁹ de las ofertas enlistadas, estas corresponden al «documento que contiene las condiciones del suministro de las cantidades de energía que e2 (Energía Eficiente S. A.) ofrece al comprador (Gases de la Guajira S. A.) y **las cuales el comprador acepta mediante orden de compra simple**. La Oferta Mercantil está compuesta por la Carátula, los Términos y Condiciones y el Acuerdo de Nominaciones.» (num. 1.15, Definición de Oferta Mercantil, fl. 304), y tienen por objeto el «suministro a título oneroso de cantidades de energía en forma de gas natural (Gas) por e2 y el recibo y pago de la misma por EL COMPRADOR.»

En el mismo sentido, el numeral 20 de los términos y condiciones, que dispuso sobre el plazo para la aceptación de la oferta mercantil, señaló que «**en caso de que EL COMPRADOR decida aceptar la oferta mercantil, deberá hacerlo mediante orden de compra simple...**»

Conforme a las condiciones que acaban de transcribirse, constitutivas de ley para las partes de las ofertas mercantiles presentadas por Energía Eficiente S. A., y como lo muestra el cuadro insertado en este aparte, Gases de la Guajira S. A. E. S. P. expidió órdenes de compra respecto de cada una de ellas, las cuales utilizaron un mismo modelo diferenciado exclusivamente por el número de cada oferta (fls. 304, 313, 324, 342 y 353):

¹⁹ Num. 1. 19. Términos y condiciones: es la parte de la oferta mercantil que contiene los derechos y las obligaciones de e2 (PROVEEDOR) y de EL COMPRADOR derivadas de las condiciones esenciales estipuladas en la carátula (fl. 305).

*“Asunto: Orden de compra Oferta Mercantil
No.*

Cordial saludo;

*Por medio de la presente, Rolland Pinedo Daza, ..., quien obra en calidad de Gases de la Guajira S.A., E. S. P. y debidamente autorizado para realizar el presente acto legal de acuerdo con los estatutos de la misma sociedad, **emito orden de compra simple a favor de El Oferente de la Oferta Mercantil para el suministro de gas natural No. e2-..., dirigida a la empresa que represento, en los términos y condiciones de la oferta señalada.**»*

Como se advierte del referido cuadro, cuatro de dichas órdenes datan de fechas **posteriores** a las ofertas que aceptan, de manera que no se trata de documentos anteriores que hagan inoperante la exención. La misma conclusión se tiene respecto de la orden de compra 1-059133, pues data del mismo día en que se formuló la oferta a la que refiere (e2-2007-047), sin que por ello pueda afirmarse que corresponda a un momento anterior al de la formulación de la oferta, máxime que tampoco obra prueba en tal sentido.

Por lo demás, se trata de “órdenes de compra simples” que, además de corresponder con la forma prevista en los términos y condiciones de las ofertas que aceptan, se ajustan a los parámetros de contenido requeridos para dar cuenta fiel de la “aceptación de la oferta”, pues explícitamente identifican al responsable de la orden, la oferta aceptada, su objeto y empresa destinataria, así como el ofertante proveedor a quien se dirige la orden.

Adicionalmente, cada orden de compra simple indica que se emite **“en los términos y condiciones de la oferta señalada”**, de modo que la específica información incluida en esa oferta se entiende incorporada a la respectiva orden de compra y no requeriría retranscripción alguna, so pena de afrentar contra los principios de economía y primacía de la esencia sobre la forma.

De esta manera, considera la Sala que las órdenes de compra expedidas por la demandante pueden tenerse como documentos de aceptación de las ofertas mercantiles que le presentó Energía Eficiente S. A. E. S. P. y, en esa medida, permiten que se configure el presupuesto de la exención establecida en el numeral 52 del artículo 530 del ET.

En cuanto a las facturas cambiarias de compra venta expedidas con posterioridad a las ofertas y a las órdenes de compra, la Sala no puede reconocerles un alcance distinto al que impone el artículo 772 del C. de Co.²⁰

²⁰ Modificado por la Ley 1231 de 2008.

vigente a la expedición de las mismas, es decir, la de ser títulos valores que Energía Eficiente S. A. E S. P., como vendedora de los productos objeto de las ofertas mercantiles, libró y entregó a Gases de la Guajira S. A., como compradora de dichos bienes, para demostrar la venta efectiva y la entrega material de los mismos a la compradora²¹.

Evidentemente, dichas facturas se expidieron a la luz de la preceptiva legal mencionada y del numeral 6. 1. de los términos y condiciones de las ofertas (fl. 306), que reguló el procedimiento de facturación y pago en los siguientes términos: *«e2 facturará al COMPRADOR dentro de los primeros diez (10) días hábiles de cada mes, en la moneda especificada en el numeral IX de la Carátula, las CDNA, las CDEX y la CENN si las hubiese, del mes inmediatamente anterior, y los otros pagos a los que hubiese lugar de acuerdo con lo dispuesto en esta oferta mercantil. EL COMPRADOR pagará las facturas a e2 en la moneda especificada en el numeral X de la carátula, dentro de los veinticinco (25) días calendario siguientes al último día del mes de suministro que se factura, siempre que la correspondiente factura se presente dentro del plazo de que trata el presente numeral de esta Oferta Mercantil. En el evento que e2 no facture dentro de dicho plazo, EL COMPRADOR gozará de un (1) día de plazo adicional para el pago por cada día de retraso en la facturación. Este plazo no se computará a la vigencia del suministro.»*

Así pues y contrario a lo alegado por la Administración, las facturas cambiarias de compraventa anexadas al expediente no pueden tenerse como documentos de aceptación separados de las ofertas mercantiles hechas por Energía Eficiente S. A., sino como pruebas fidedignas del negocio de compra venta de los bienes ofrecidos, pues, al tenor del artículo 773 del C. de Co., *invocados en los numeral 6.2 de las respectivas ofertas*, una vez el comprador acepta la factura cambiaria se considera, frente a terceros de buena fe exenta de culpa, que el contrato de compraventa ha sido debidamente ejecutado en la forma estipulada en el respectivo título.

Con fundamento en lo anterior, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se anularán los actos demandados, por haberse desvirtuado la presunción de legalidad que los ampara. A título de restablecimiento del derecho, se declarará la firmeza de las declaraciones privadas modificadas por dichos actos.

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,

²¹ ART. 772. Factura cambiaria de compra venta es un título valor que el vendedor podrá librar y entregar o remitir al comprador.

No podrá librarse factura cambiaria que no corresponda a una venta efectiva de mercaderías entregadas real y materialmente al comprador.

FALLA

REVOCAR los ordinales segundo y tercero de la sentencia del 17 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de la Guajira. En su lugar, se dispone:

“SEGUNDO. ANULAR las liquidaciones oficiales de revisión números 252412009000008, 252412009000009 y 252412009000010 del 16 de diciembre de 2009, 252412010000001, 252412010000002, 252412010000003, 252412010000004, 252412010000005, 252412010000006, 252412010000007, 252412010000008, 252412010000009, 252412010000010, 252412010000011 y 252412010000012 del 13 de enero de 2010, expedidas por la jefe de la División Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Riohacha, y las Resoluciones 252012010000021, 252012010000022 y 252012010000023 del 2 de diciembre de 2010, 252012010000024, 252012010000025, 252012010000026, 252012010000027, 252012010000028, 252012010000029, 252012010000030, 252012010000031, 252012010000032, 252012010000033, 252012010000034 y 252012010000035 del 6 de diciembre de 2010, proferidas por el director Seccional de Impuestos y Aduanas de Riohacha, contra Gases de la Guajira S. A. E. S. P.

TERCERO. A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** en firme las declaraciones de retención en la fuente modificadas por los actos anulados, esto es, las correspondientes a los periodos 1 a 7 y 9 a 12 de 2007 y 1 a 4 de 2008.”

Reconocer personería a la abogada Tatiana Orozco Cuervo, como apoderada de la DIAN en los términos del poder visible en el folio 545.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ STELLA JEANNETTE CARVAJAL
BASTO**

Presidente de la Sección

**MILTON CHAVES GARCÍA
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ