**ONSEJO 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 siguiente[1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-1):

*“****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 períodos 1 a 12 del año 2012, de conformidad con los argumentos expuestos en la parte motiva de esta providencia.*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **N.°** | **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 períodos 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 períodos 1 a 12 del año gravable 2012.

Previa expedición de los respectivos requerimientos especiales, la DIAN profirió las Liquidaciones Oficiales de Revisión Nros. 312412015000121, 312412015000123, 312412015000124, 312412015000125, 312412015000126, 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 pretensiones[2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-2):

*“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 casi, con fundamento en el artículo 82 del 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=56), [367](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=458), [683](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850) y [742](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919) 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-I003”,* 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**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=56)**y**[**367**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=458)**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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850)**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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850) 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10891) 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 controvirtió las pretensiones[3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-3) 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 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=56) y [367](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=458) 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 demandados[4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-4).

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 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=56), [367](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=458), [368](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=459), [375](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=468), [382](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=475) y [401-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10891) 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 aspectos[5](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-5).

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.

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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-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 Montaño, 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 Henao[8](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-8), 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10891) 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”.*

Por su parte, el artículo 91 de la Ley 788 de 2002 adicionó el [artículo 401-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10891) del Estatuto Tributario, para establecer la retención en la fuente sobre indemnizaciones en los siguientes términos:

*“*[***Artículo 401-2***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10891)***.****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*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=81)*y*[*223*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=293)*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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10891) 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=81) 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 requisitos[9](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-9) 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-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 2013[11](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-11).

* Respuesta al requerimiento de información[12](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-12), 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 |
| Álvarez Rodríguez John Jairo | 1042221168 | Indemnizaciones a terceros | 08.06.2012 | 528.000.00 | 0 | 0 | 0 |
| Álvarez Rodríguez John Jairo | 1042221168 | Indemnizaciones a terceros | 15.06.2012 | 2.340.000.00 | 0 | 0 | 0 |
| Álvarez 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 2012[13](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-13).

* 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 pago[14](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-14).

* *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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-15)

* Instructivo de indemnización por servidumbre desarrollado por Ecopetrol S.A.[16](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-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 actora[17](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-17), en donde se indicó lo siguiente:

*“****PRIMERO.- ALCANCE: ECOPETROL S.A.****Adelantará la obra (…), obra esta que es de utilidad pública e interés social conforme al artículo 4° del Decreto 1056 de 1953, por cuyos 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) períodos 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 período superior a seis (6) meses,****ECOPETROL****procederá a pagar otro período 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 períodos[18](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-18).

* *Informes finales Nros. GO 2012 2013 001308, GO 2012 2015 000 198; GO 2012 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-19)*.*

* *Requerimientos Especiales Nros. 312382015000011 del 09 de marzo de 2015; 312382015000025; 312382015000026; 31282015000027; 312382015000028; 312382015000029; 312382015000030; 31238201500031; 312382015000032;*312382015000033; 312382015000034 y 312382015000036 del 13 de marzo de 2015[20](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-20), 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 2015[21](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-21), 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; 010136; 010135 del 22 de diciembre; 009892 y 009887 del 16 de diciembre[22](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-22), 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919) 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=977) *ibidem* determina que los contribuyentes están obligados a demostrar las circunstancias que los hacen acreedores a una exención tributaria. A estos efectos, puede acudirse 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. I 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, parágrafo primero, y cláusula segunda) y solo 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 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-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 este 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.

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 sobra la renta y complementarios, siempre y cuando quien los realice tenga el carácter de agente de retención en la fuente”*[25](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-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.

**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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-26) |
| Porcentaje según [art. 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) 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 |
| Base para la sanción | $1.017.998.000 |
| Porcentaje según [art. 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-27) |
| Porcentaje según [art. 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) 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 8° 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

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**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**

**SALVAMENTO DE VOTO CONJUNTO DE LOS MAGISTRADOS STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO Y MILTON CHAVES GARCÍA A LA SENTENCIA DE 3 DE NOVIEMBRE DE 2022, C.P. MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

De manera respetuosa por las decisiones de la mayoría, nos apartamos de la sentencia de la Sala que revocó el fallo de primera instancia, favorable a las pretensiones de la demanda, y, en su lugar, anuló parcialmente los actos demandados y practicó nueva liquidación de retenciones en la fuente por los períodos 1 a 12 de 2012, solo para reliquidar la sanción por inexactitud, por favorabilidad.

Las razones por las cuales nos separamos de la decisión mayoritaria, son las siguientes:

1. La sentencia que dictó la Sala parte de la supuesta dicotomía entre los artículos 17 del Decreto Reglamentario 187 de 1975 y [401-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10891) del ET, para indicar que mientras la primera norma, que es reglamentaria, considera que no es ingreso lo que se recibe por daño emergente porque no incrementa el patrimonio neto de quien lo obtiene y, por ende, no es objeto de retención, la segunda disposición, que es de rango legal y de aplicación prevalente, dispone, en general, que todos 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 sujetos a retención en la fuente. Así, para la mayoría, las indemnizaciones que se paguen por concepto de daño emergente estarían sujetas a retención.

Sin embargo, no existe tal dicotomía y, por tanto, las indemnizaciones por daño emergente no son susceptibles de retención porque no constituyen ingreso, de acuerdo con la regla general del [artículo 26](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=56) del ET y como lo reconoce el artículo 17 del Decreto Reglamentario 187 de 1975.

Además, al analizar la exequibilidad del [artículo 401-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10891) del ET, la Corte Constitucional fue categórica al no aceptar condicionamiento alguno de dicha norma para que se entienda que la indemnización por daño emergente no es susceptible de retención. Lo anterior, porque*“[...] es lógico que el lucro cesante esté sometido a retención en la fuente, porque corresponde a un ingreso constitutivo de la ganancia o provecho que debió recibirse en su oportunidad y, por tanto, sujeto al impuesto sobre la renta. [...]****En cambio, el daño emergente, por no constituir una ganancia o provecho, nunca ha estado gravado, pues según se señaló, no es susceptible de producir un incremento en el patrimonio ya que corresponde a la reparación de un daño o a la sustitución de lo perdido****”. Y concluyó que “la retención en la fuente prevista en la norma acusada es simplemente la manera de recaudar el impuesto de renta que se causa cuando se percibe un ingreso susceptible de constituir renta gravable,****como es el caso del lucro cesante en indemnizaciones,****independientemente de si estas las paga el Estado o los particulares”*[28](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-28)

Entonces, en criterio de los magistrados disidentes, no existe duda de que las indemnizaciones por daño emergente no son objeto de retención porque no constituyen ingreso, pues, en términos sencillos, constituyen un valor de reemplazo del bien afectado, mientras que las indemnizaciones por lucro cesante sí son objeto de retención por cuanto constituyen ingreso gravable para quien las recibe, comoquiera que obedecen a la ganancia que se dejó de obtener por el hecho dañoso.

2. La sentencia de la que nos apartamos afirma, también, que las normas sobre servidumbres petroleras (Ley 1274 de 2009) no contemplan la exclusión de retenciones por pagos por dichas servidumbres. Precisamente por esa razón son las normas tributarias ya mencionadas, en concreto, el artículo 17 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, (compilado en el artículo 1.2.1.7.1 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016), en concordancia con el artículo 402-1 del ET, cuya exequibilidad fue declarada por la Corte Constitucional, las que permiten excluir de retención los pagos por daño emergente y someter a retención, los pagos por lucro cesante en indemnizaciones por las servidumbres petroleras.

3. La discusión en este asunto era eminentemente probatoria. Se debía decidir si los pagos que durante el año 2012 efectuó ECOPETROL a los propietarios de los predios por la ocupación permanente de estos, como consecuencia de la servidumbre petrolera, correspondían a daño emergente o a lucro cesante. Si eran lo primero, no debía practicar retención y si correspondían a lo segundo, debía hacerlo.

Sobre el daño emergente y el lucro cesante, los magistrados disidentes traemos a colación las siguientes precisiones que se habían hecho en la ponencia que fue negada:

*“En el caso de pérdida de bienes, se ha precisado que “el daño emergente debe corresponder al precio efectivo del bien para la época del daño, pues ese fue el daño cierto padecido”*[29](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-29)*.****De modo que la indemnización por ese concepto debe permitir que el afectado tenga el dinero necesario para reponer el bien afectado****y de no ser posible esta reparación in natura, como cuando se ha ocupado un bien para un trabajo público, obtener una indemnización “por equivalente”, correspondiente al valor del bien.*

*Por su parte, el lucro cesante ha sido entendido como “la ganancia frustrada, a todo bien económico que, si los acontecimientos hubieran seguido su curso normal, habría ingresado ya o lo haría en el futuro, al patrimonio de la víctima”*[30](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-30)*.****De manera que su demostración “consiste en un cálculo sobre lo que hubiera ocurrido de no existir el evento dañoso” dado que, “este no puede construirse sobre conceptos hipotéticos, pretensiones fantasiosas o especulativas que se fundan en posibilidades inciertas de ganancias ficticias****”*[31](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-31)*. En otras palabras,****lo que ha dejado de producir el bien debido al hecho dañino debe estar debidamente individualizado y probado, pues, no puede predicarse que el lucro cesante sea, per se, una consecuencia necesaria o automática del daño****. Así también lo ha entendido esta Sección, al señalar que, para que se pueda considerar como tal, el lucro cesante debe ser cierto y encontrarse demostrado*[32](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-32)*.*

En la sentencia que no compartimos, después de relacionar todas las pruebas, la mayoría de la Sala dice que según el [artículo 788](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=977) del ET, los contribuyentes están obligados a demostrar las circunstancias que los hacen acreedores a una exención tributaria. No obstante, en este caso, no se trata de hacer valer una exención tributaria, sino de la adición oficial de ingresos susceptibles de retención, caso en el cual, la administración tenía la carga de demostrar la cuantía de los ingresos que considera omitidos**.**ya que es quien invoca a su favor la modificación del aspecto positivo de la base gravable, como lo ha reconocido insistentemente la Sala[33](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-33)**.**

Además, la mayoría sostiene que*“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”.*

En este punto, los magistrados que nos apartamos de la decisión mayoritaria consideramos pertinente transcribir varios apartes de la ponencia negada, en los siguientes términos:

*“En las liquidaciones oficiales de revisión demandadas (págs. 11 a 12), la DIAN determinó que en los pagos efectuados por Ecopetrol a los dueños de los predios sirvientes no se discriminaron los conceptos de la indemnización por servidumbres petroleras. En su criterio, “todo pago por concepto de indemnizaciones debe discriminar el valor correspondiente a daño emergente y el lucro cesante”, de modo que, “no especificar el daño emergente permite concluir que corresponde realmente al pago de lucro cesante (...) razón por la cual no son de recibo las afirmaciones del apoderado, que la glosa propuesta en el requerimiento especial incluye el daño emergente” (págs. 12 y 13). En consecuencia, sometió la totalidad de los pagos a retención en la fuente, aplicando la tarifa del 20% prevista en el*[*artículo 401-2*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10891)*del ET.*

*Lo anterior, teniendo en cuenta las actas de reconocimiento de daños, de 30 de noviembre de 2015 y 7 y 15 de diciembre del mismo año, en las que, en la cláusula primera, se consignó el siguiente parágrafo*[34](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-34)*.*

*“****PARÁGRAFO PRIMERO: ECOPETROL S.A.****para el cálculo de la indemnización por daño emergente y lucro cesante en cultivos transitorios, ha considerado períodos 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 período superior a seis (6) meses, ECOPETROL S.A. procederá a pagar otro período 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****” (Resalta la Sala).*

*Según se advierte en las mismas actas, la indemnización reconocida por Ecopetrol obedeció a los daños causados a los predios ubicados en los municipios de Acacías y Castilla La Nueva y sus respectivos cultivos, por la constitución de servidumbres relacionadas con las siguientes obras: (i) “construcción de la línea de flujo clúster 61”; (ii) “construcción de la línea mecánica clúster 23 a estación Acacías”; (iii) “construcción de la línea de flujo CCM4 a estación Acacías”; (iv) “construcción de acceso y múltiple de troncales estación Castilla 2”; (v) “construcción de la línea de flujo clúster 22 a estación Castilla 2”; (vi) “construcción de línea de flujo clúster 61 a múltiple de clúster 4”; (vii) “línea de flujo clúster 58 a múltiple de clúster 4, vértice 1 y vértice 2”; (viii) “construcción de la línea eléctrica clúster 40 a clúster 41”; (ix) “construcción de la línea eléctrica pozo C 22 a clúster 40”; (x) “construcción de la flujo de clúster 41 a clúster 43”, y (xi) “construcción de la línea mecánica clúster 41 a estación castilla 2”.*

*De acuerdo con la definición establecida en el artículo 6 de la Ley 1274 de 2009, dichas construcciones encuadran dentro de las obras o labores que implican ocupación permanente del predio, pues corresponden a “la instalación de líneas de flujo y demás semejantes”, e implican la ocupación indefinida de franjas lineales de terrenos de distinto metraje de ancho y de largo, así como la tala de cultivos de palma de aceite, erradicación de pastos y la destrucción de cercas en postes de madera y cemento.*

*En la respuesta al requerimiento de ordinario de información 312382013000493, del 24 de diciembre de 2013, en el que la DIAN pidió explicar por qué no se practicó retención en la fuente por la indemnización efectuada, Ecopetrol anexó la relación de pagos efectuados a los propietarios de los predios afectados por las servidumbres petroleras, en los cuales no se advierte la discriminación de los conceptos de daño emergente y lucro cesante. No obstante, en dicha respuesta explicó que ello obedecía a que el 100% de las indemnizaciones otorgadas a los propietarios de los dueños de los predios sirvientes correspondió, en realidad, a daño emergente, puesto que dichos pagos no pretendieron incrementar el patrimonio de los propietarios de los predios, sino mantener la ecuación patrimonial que imperaba hasta antes de la constitución de las servidumbres petroleras y que, debido a ello, no efectuó retención en la fuente****.***

*Acorde con lo anterior,****en las actas de reconocimiento de daños, realizadas de común acuerdo con los propietarios de los predios sirvientes, se advierte que, por unidad de palma de aceite, hectárea de pastos, metro lineal de cercas en postes de madera y cemento y unidad de postes de madera y cemento se reconoció una única cantidad de dinero, sin que sea posible advertir pagos por concepto de lucro cesante en los términos exigidos por la jurisprudencia citada líneas atrás. Lo anterior, porque no aparece individualizada y probada la ganancia que dejó de producir el bien debido al hecho dañino, pues, se reitera, el lucro cesante no es, per se, una consecuencia necesaria o automática del daño****.*

*Es lo cierto que las servidumbres petroleras constituidas implicaron la ocupación permanente de terrenos, así como la destrucción de los referidos bienes y cosas, lo que, de suyo, implica el deber de Ecopetrol de resarcir los perjuicios causados y el derecho de los propietarios de los predios sirvientes a por lo menos obtener el valor equivalente en dinero o “valor de reemplazo” de los bienes destruidos.*

*Sin embargo,****de las actas no se advierte, en realidad, el pago de indemnizaciones a título de lucro cesante, porque, como quedó dicho, esta debe obedecer a un cálculo a futuro de las ganancias o utilidades que el hecho dañino frustró, que no deben suponerse****.*

*De otra parte, de manera contraria al entendimiento de la DIAN,****lo establecido en el parágrafo primero de la cláusula primera del acta de reconocimiento de daños, tampoco permite tener por probado el lucro cesante, pues, teniendo en cuenta que la ocupación de los predios fue de carácter permanente, según la naturaleza de las obras, las servidumbres constituidas se extendían más allá del término de los seis meses y lo que se estipuló en tal cláusula fue la condición de que si la ocupación era superior a dicho período, lo que es obvio - por la naturaleza de ocupación- entonces se haría una nueva indemnización sujeta a la suscripción de una nueva acta, pero únicamente por lucro cesante. Esto, porque, como se anotó, el daño emergente estaba en el valor equivalente o de reemplazo de las unidades de palma de aceite, hectárea de pastos, metro lineal de cercas en postes de madera y cemento y unidades de postes de madera y cemento, reconocido a cada uno de los propietarios de los predios sirvientes****.*

*Así, como acertadamente lo determinó el Tribunal, la indemnización por lucro cesante en razón de la servidumbre petrolera por ocupación permanente quedó sometida a la condición de la suscripción de “un acta adicional de daños”, cuya existencia no se advierte en el proceso. Lo anterior, teniendo en cuenta, precisamente, que el reconocimiento del lucro no cesante no es automático, pues debe ser cierto y estar demostrado, como lo precisó esta Sección*[35](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-35)*.*

*Además, el hecho de que ni en la relación de pagos ni en las actas de reconocimiento de daños se haya denominado el pago efectuado como exclusivo del daño emergente, no da lugar a que deba entenderse, por esa sola circunstancia, que la totalidad de los pagos correspondían al concepto de lucro cesante, pues, se insiste, no existe prueba de su existencia y demostración. De considerarse que el pago obedece exclusivamente a lucro cesante, se llegaría a la conclusión de que Ecopetrol no reconoció el daño emergente a los dueños de los predios sirvientes, conclusión que contraría tanto la Ley 1274 de 2009, como las pruebas existentes en el proceso, principalmente****, las actas de reconocimiento de daño, donde queda patente que la indemnización por lucro cesante que atendiera realmente e integralmente el daño por la ocupación permanente quedó sujeta a su futura tasación.***

*Por el contrario, los elementos de convicción que existen en el expediente permiten concluir que, en el preciso caso analizado, lo pagado por Ecopetrol sí atiende a la naturaleza del daño emergente, pues está probado que hubo destrucción de unos bienes: palmas de aceite, pastos, cercas y postes de madera y cemento y que a estos se asignó, de común acuerdo entre las partes afectadas y Ecopetrol, y un “precio efectivo” que debía ser pagado por la actora para indemnizar por equivalencia la pérdida del bien ( artículo 3 de la Ley 1274 de 2009). De ahí que, en los términos de los artículos*[*26*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=56)*del ET, 38 Decreto 2649 de 1993 (vigente para entonces) y 17 del Decreto 187 de 1975, los pagos por ese concepto no están sometidos a retención”*

Así, estaba suficientemente probado, en este caso, que el pago efectuado por la demandante obedece al concepto de daño emergente porque para que ECOPETROL reconociera el lucro cesante, los afectados debían demostrar las ganancias o ingresos frustrados, para lo cual se levantaría un acta. Y, en el expediente no figuran las actas que reconozcan estas utilidades dejadas de percibir, ni solicitudes en ese sentido, lo que lleva a concluir que no fueron indemnizadas.

Los magistrados disidentes insistimos en que si la administración tributaria consideraba que los valores pagados por ECOPETROL correspondían a lucro cesante, debió demostrar su afirmación, conforme con el artículo 167 del CGP, aplicable por disposición del [artículo 742](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919) del ET, pues, estaba invocando, a su favor, la modificación del aspecto positivo de la base gravable**.**Por lo tanto, en ejercicio de su potestad de fiscalización, le correspondía agotar **una actividad de verificación suficiente**respecto de la determinación, en este caso, de las retenciones por parte de ECOPETROL[36](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_note-36). No obstante, no lo hizo.

En suma, de acuerdo con el análisis probatorio que los magistrados disidentes consideramos que era el pertinente y teniendo en cuenta que era a la DIAN a quien correspondía demostrar que los pagos por indemnizaciones a los dueños de los predios sirvientes eran a título de lucro cesante y no lo hizo, debían anularse los actos oficiales que adicionaron ingresos por concepto de retenciones.

En los anteriores términos dejamos expresadas las razones de nuestro salvamento de voto.

(Firmado electrónicamente)

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**Notas al pie**

* 1. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-1) Fl. 645 CP 3
  2. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-2) Fl. 3 vto y 4 CP1
  3. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-3) Fls. 538 a 546 CP3
  4. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-4) Fls. 629 a 645 CP3
  5. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-5) Fls. 655 a 659 CP3
  6. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-6) Samai, índice 19
  7. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-7) Samai, índice 18
  8. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-8) Samai, índice 24
  9. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-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. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-10) Fl.10 caa1.
  11. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-11) Fl.11 caa1.
  12. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-12) Fl. 16 caa1.
  13. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-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. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-14) Fl. 24 caa1.
  15. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-15) Fl. 34 a 42 caa1.
  16. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-16) Fls 67 a 74 caa1.
  17. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-17) Fls 81 a 131 caa1.
  18. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-18) Folio 24 caa3.
  19. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-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. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-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. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-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.
  22. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-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.
  23. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-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. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-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.
  25. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-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.
  26. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-26) Este valor fue tomado de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración y sobre el cual la DIAN no puso reparo alguno.
  27. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-27) Este valor fue tomado de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración y sobre el cual la DIAN no puso reparo alguno.
  28. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-28) Sentencia C-913 de 2003
  29. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-29) Consejo de Estado, Sección Tercera Subsección B, sentencia del 2 de junio de 2021, exp. 40282, C.P. Ramiro Pazos Guerrero.
  30. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-30) Consejo de Estado, Sección Tercera, Subsección A, sentencia del 2 de mayo de 2007, exp. 15989, C.P. Mauricio Fajardo Gómez.
  31. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-31) Consejo de Estado, Sección Tercera Subsección A, sentencia de 16 de febrero de 2017, exp. 33861, C.P. Jaime Orlando Santofimio Gamboa.
  32. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-32) Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 6 de agosto de 2014, exp. 20030, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 2 de julio de 2015, exp. 19500, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
  33. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-33) Entre otras, ver sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 20813, CP Julio Roberto Piza Rodríguez.
  34. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-34) Fols. 81 a 124, c.a. 1
  35. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-35) Sentencias del 6 de agosto de 2014, exp. 20030, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 2 de julio de 2015, exp. 19500, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
  36. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=46046#cite_ref-36) Entre otras, ver sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 20813, CP Julio Roberto Piza Rodríguez.