



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ (E)

Bogotá D.C., dieciocho (18) de junio de dos mil veinte (2020)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2014-00384-01 (24332)
Demandante: Bavaria S.A.
Demandado: Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).
Temas: Liquidación oficial de revisión IVA 1er bimestre año 2009. Tratamiento en el IVA de la venta de cerveza comprada o importada a terceros.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación presentado por la demandada contra la sentencia del 10 de octubre de 2018, proferida por la Sección Cuarta-Subsección A del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que resolvió (fl.194-195):

Primero: **DECLÁRASE LA NULIDAD** de Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000065 de 16 de octubre de 2012 proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes y de su confirmatoria la Resolución nro. 900.438 del 18 de noviembre de 2013 proferida por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, conforme a lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia

Segundo: En consecuencia, **A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, DECLÁRASE** la firmeza de la declaración privada del impuesto a las ventas del 1er bimestre de 2009 presentada por BAVARIA S.A., con solicitud de corrección del 17 de marzo de 2010 y aceptada a través de la Liquidación Oficial de Corrección No. 312412010000047 de 02 de junio de 2010, generando como tal nueva declaración de corrección nro. 30070509016391 y adhesivo No. 91000097771384 presentada el 5 de agosto de 2010.

Tercero: Sin condena en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La actora presentó declaración del IVA correspondiente al primer bimestre del año 2009, en la que estableció un saldo a pagar por valor de \$15.495.429.000. El 17 de



marzo de 2010 solicitó corrección de esa declaración en la que modifica el valor a pagar. El 2 de junio de 2010 la administración profirió Liquidación Oficial de Corrección nro. 312412010000047 (fla.3-4 c.a), generando la declaración de corrección No. 91000097771384 presentada el 5 de agosto de 2010 (fl.29 c.a), donde se liquidó un valor a pagar de \$14.900.413.000.

Previo requerimiento especial y respuesta al mismo por parte de la actora, el 17 de octubre de 2012 la DIAN profirió Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000065, que modificó la declaración oficial de corrección y determinó un saldo a pagar de \$15.058.704.000, resultado de rechazar \$158.291.000 de impuestos descontables, e impuso sanción por inexactitud por \$253.266.000. Bavaria S.A., presentó recurso de reconsideración, el cual fue decidido, confirmando la decisión inicial, mediante la Resolución No. 900.438 del 18 de noviembre de 2013.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, la parte demandante presentó las siguientes pretensiones (fls.4-5):

PRETENSIÓN PRINCIPAL

- A. Que como consecuencia de la inactividad de las Autoridades Tributarias en notificar debidamente la Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000065 de 16 de octubre de 2012 y de la Resolución No. 900.438 del 18 de noviembre de 2013 por medio de las cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales modificó la declaración del Impuesto a las ventas correspondiente al primer bimestre del 2009 presentada por Bavaria S.A.
- B. Como restablecimiento del derecho, se solicita se decrete la firmeza de la corrección de la declaración privada del 10 (sic) de agosto de 2010, aprobada mediante Liquidación Oficial de Corrección No. 91000097771384 como consecuencia de la configuración del silencio administrativo positivo a favor de mi poderdante, toda vez que la resolución del recurso de reconsideración se hizo de manera extemporánea, considerando que el acto debió haberse notificado antes del 17 de diciembre de 2013, esto es, un año después de la debida presentación del Recurso de Reconsideración, sin embargo, la misma se notificó por conducta concluyente hasta el 23 de enero de 2014. En este sentido, solicito se declare que el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000065 de 16 de octubre de 2012 fue resuelto de manera favorable a las peticiones en éste efectuadas por la compañía

PRETENSIONES SUBSIDIARIAS

- A. Que se decrete que la demanda se presenta dentro del término señalado en el artículo 138 del Código del Procedimiento Administrativo, esto es, dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la fecha de notificación por edicto de la Resolución No. 900.438 del 18 de noviembre de 2013, el cual se desfijó hasta el 16 de diciembre de 2013.



Es este sentido, el término para presentar la demanda contado a partir de la publicación por edicto, **vence el 21 de abril de 2014**, por ser el día hábil siguiente a la fecha de vencimiento del término de 4 meses que concurre el día 17 de abril de 2014, fecha en la cual las autoridades judiciales se encuentran en vacancia judicial.

- B. Que con base en las razones de derecho que sustentan esta demanda, se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000065 de 16 de octubre de 2012 y la Resolución No. 900.438 del 18 de noviembre de 2013, por medio de la cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales modificó la declaración del Impuesto a las ventas correspondiente al primer bimestre del 2009 presentada por Bavaria S.A.
- C. Que en consecuencia se restablezca el derecho a mi representada en los siguientes términos:
 1. Declarando que la actividad de venta de cerveza comprada de terceros e importada, es una venta NO gravada con IVA, y no una venta excluida de ese impuesto, y que por consiguiente no debe incluirse dentro del cálculo de la proporcionalidad de que trata el artículo 490 del Estatuto Tributario. Adicionalmente, solicitamos al Despacho se sirva declarar la improcedencia de la sanción por inexactitud.
 2. Confirmando la firmeza de la declaración tributaria presentada por la compañía y objeto de la presente controversia.
 3. Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada.
- D. Solicitamos que en el evento de no acceder a las pretensiones de la demandada, no se nos condene en costas, considerando que tanto en los antecedentes administrativos como en este proceso, mi poderdante ha actuado y actuará con el cabal respeto de las normas sustanciales y procesales y con lealtad procesal.

A los anteriores efectos invocó como violados los artículos 29 y 83 de Constitución Política; artículos 490, 563, 564, 565, 647 y 703 del ET; 264 de la Ley 223 de 1995; 81 de la Ley 489 de 1988; 19 del Decreto 0522 de 2003 y 20 Decreto 4048 de 2008.

El concepto de la violación se resume así (fls.8-20):

1. Indebida notificación de la Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración y en este sentido una configuración del Silencio Administrativo Positivo.

Que conforme a los documentos que reposan en el expediente administrativo, la Dian remitió la citación para notificar el acto que decidió el recurso de reconsideración a una dirección que no correspondía a la informada por la sociedad en el Registro Único Tributario, ni a la registrada en el certificado de Existencia y Representación Legal, pese a que la demandada ya conocía de esta nueva dirección en razón a que ya había tenido la oportunidad de notificar otros actos en la misma.

Considera que como en el presente caso no hubo entrega en la dirección aportada por Bavaria para la citación de la notificación personal, la Dian no podía proceder con la notificación por edicto y que al hacerlo vulneró el principio de publicidad y del debido proceso. Que como el 17 de diciembre de 2012 interpuso recurso de reconsideración la Administración Tributaria tenía hasta el día 17 de diciembre de 2013 para notificar la resolución que resolvía el recurso y al no haberlo hecho en



debida forma, se configuró el silencio administrativo positivo en aplicación del artículo 734 del ET.

2. Procedencia del tratamiento y registro de los ingresos con ocasión de la venta de cerveza nacional e importada como ingresos por operaciones no gravadas e improcedencia del cálculo proporcional de que trata el artículo 490 del Estatuto Tributario.

- Que conforme el artículo 430 del ET, el impuesto sobre la venta de cerveza se causa en el momento en que el artículo sea entregado para su distribución o venta en el país, por ende, en las ventas posteriores, como la comercialización de esos productos, los ingresos no están gravados. Que la misma Dian ha señalado que no pueden tenerse como base para el cálculo de la proporcionalidad conceptos que no son catalogados en el régimen del IVA como gravados, excluidos o exentos.

No obstante, en los actos cuestionados la Administración consideró que Bavaria se encuentra obligada a realizar el cálculo de proporcionalidad, al asumir que los ingresos percibidos por la comercialización de cerveza, posteriores a la venta del distribuidor o importador, corresponden a operaciones excluidas de IVA y no a operaciones no gravadas.

- Que son nulos los actos demandados por expedirse con desconocimiento de las normas en que debieron fundarse y por falsa motivación, pues el carácter monofásico del IVA en la venta de cerveza restringe su causación a la etapa de producción y primera fase de comercialización. No implica que constituyan posteriormente en la cadena de comercialización bienes excluidos del impuesto sobre las ventas, como lo asume la demandada.

La Dian está reclasificando como excluidos bienes que no corresponden a esa naturaleza, toda vez que tienen la naturaleza de excluidos solo aquellos que no causan el impuesto por expresa disposición legal, los señalados por el legislador en el artículo 424 del Estatuto Tributario. Que no es comprensible que si para toda la doctrina tributaria el impuesto en la venta de cerveza se causa únicamente en una etapa -la primera venta-, pretendan darle a las siguientes etapas de comercialización el tratamiento de excluido.

Que existe violación del principio de legalidad, confianza legítima y lealtad procesal, porque si bien optó por registrar dichos ingresos como no gravados, lo hizo no solo bajo el férreo convencimiento de que estaba actuando en derecho por cuanto dicho concepto, dice, se encontraba dispuesto en la cartilla instructiva de la Declaración del Iva correspondiente al año gravable 2009. Además, la Dian desconoce su propia doctrina, en la que ha dicho que los bienes excluidos son los determinados en la Ley expresa y taxativamente, y que ningún artículo de la Ley Tributaria consagra la exclusión de los ingresos obtenidos en las ventas posteriores de cerveza comprada o importada.

3. Finalmente, en cuanto a la sanción por inexactitud, indica que es improcedente porque no se dan los presupuestos del artículo 647 del ET. Además,



no procede imponerla cuando se evidencia una manifiesta diferencia de criterios, como en este caso.

Contestación de la demanda

La DIAN contestó la demanda y solicitó negar las pretensiones de la parte actora (fls.100-114). En concreto, argumentó:

1. No hay lugar al silencio administrativo positivo, pues, además de que el Recurso de Reconsideración fue notificado oportunamente, en el proceso no obra prueba de un pronunciamiento oficial sobre la declaratoria del silencio administrativo positivo. Que si lo que pretende la actora es que se declare la ocurrencia de un silencio administrativo positivo, la prueba idónea que se debía aportar al proceso no se aportó, esto es, el trámite para protocolización y/o prueba de que la administración tributaria se hubiese negado a declarar el silencio positivo.

Que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue debidamente notificada dentro de la oportunidad legal. Agregó que el artículo 564 del ET dice que si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la Administración deberá hacerlo a dicha dirección, por lo que manifiesta que la “*dirección procesal*” informada por el contribuyente es de obligatorio cumplimiento para la Administración Tributaria. De conformidad con los documentos que obran en el expediente de antecedentes administrativos, se encuentra en el escrito con el cual se interpone recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, como dirección procesal la Calle 94 No. 7 A – 47 de Bogotá D.C.

Por lo anterior, dijo que la Resolución 900.438 del 18 de noviembre de 2013 fue expedida con la antelación suficiente a la fecha límite para notificarla al contribuyente y fue notificada por edicto, teniendo en cuenta que existía dirección procesal y que al ser devuelto por el correo el oficio de citación para notificación personal, no era viable acudir a otra dirección.

2. En cuanto a la nulidad por expedirse los actos con desconocimiento de las normas en que debieron fundarse y por falsa motivación anotó, que en el caso de venta de cerveza el IVA solo se causa en una sola etapa, del productor, por ser monofásico, por tanto, en las fases sucesivas los bienes adquieren la calidad de excluidos.

Que en el caso concreto, de acuerdo al objeto social de Bavaria S.A., es claro que los ingresos provenientes a la venta de cerveza comprada a terceros o importada son ingresos excluidos del IVA por estar relacionados con el giro ordinario del negocio, donde hay costos y gastos comunes y porque el carácter monofásico del IVA para la cerveza implica una exclusión de tales ingresos, en virtud de la clasificación propia de los ingresos en materia de IVA en gravados, excluidos y exentos para efectos de la depuración de la base gravable y la consecuente determinación del impuesto. De tal suerte que llevarlos como no gravados implicaría



que el IVA generado en esos costos y gastos comunes, imputables de manera proporcional a tales ingresos son descontables al ciento por ciento, lo cual resulta improcedente, pues las ventas no gravadas no dan derecho a descontable alguno.

Anotó que los actos cuestionados no se expidieron con falsa motivación, toda vez que en la liquidación oficial se hizo mención a los hechos probados que tienen relación con las normas aplicadas respecto de las modificaciones y de la sanción por inexactitud, sin que se evidencie falta de conexidad entre los mismos. Que desde el requerimiento especial se argumentó con fundamento en las normas aplicables la reclasificación a excluidos de los ingresos provenientes de la cerveza que no fue producida por Bavaria, que afectó la proporcionalidad aplicable en los impuestos descontables, en la medida en que la misma se efectúa teniendo en cuenta los ingresos gravados, exentos y excluidos, y que ello lo prevé el régimen del impuesto sobre las ventas regulado en el artículo 420 y siguientes del ET.

Respecto a la nulidad por violación del principio de legalidad, confianza legítima y lealtad procesal, indicó que al reclasificar los ingresos provenientes de la venta de cerveza adquirida de terceros o importada, obedece en estricto sentido a la aplicación de las normas que regulan el tratamiento fiscal de los ingresos del productor de cerveza en materia de impuestos sobre las ventas. Que el análisis hecho por la administración tributaria en los actos administrativos cuestionados se hizo a la luz de las normas citadas por la actora y ajustándose a la clasificación e ingresos gravados, excluidos y exentos.

3. Por último, expuso que la sanción de inexactitud es procedente en los términos del artículo 647 del ET, dado que la actora declaró como no gravados unos ingresos que son excluidos, lo que generó una disminución en los descontables y derivó en un menor valor del Iva declarado respecto al que por disposición legal le correspondía declarar.

Sentencia apelada

Mediante sentencia del 10 de octubre de 2018 la Sección Cuarta-Subsección A del Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las pretensiones de la demanda en las condiciones anotadas, y no condenó en costas (fls.182-195), cuyos fundamentos se concretan así:

1. En cuanto al cargo de violación al debido proceso y al principio de contradicción, sustentado en que no se podía acudir a la notificación por edicto el acto que decidió el recurso de reconsideración debido a que la citación para su notificación personal de que trata el artículo 565 del ET, se envió a la dirección que dentro del recurso la parte estableció y que corresponde a la calle 94 No. 7 A-47 en Bogotá, y no a la dirección que debido a la actualización del RUT se cambió y que corresponde a la carrera 53 A No. 127-35 en Bogotá, el Tribunal determinó:

Que la dirección procesal informada por la actora en el recurso de reconsideración fue la Calle 94 No. 7 A-47 en Bogotá, y según el artículo 564 del ET y la jurisprudencia del Consejo Estado, el contribuyente para efectos relacionados con un



proceso administrativo determinado puede fijar una dirección procesal diferente a la informada en el RUT, y la administración queda obligada a enviar las notificaciones relativas al proceso en cuestión a dicha dirección. De manera que las demás notificaciones que no tenga relación con el proceso específico para el cual fue fijada la dirección procesal, se deben enviar a la dirección informada en el RUT.

En el caso concreto, la Dian estaba obligada a notificar a la dirección procesal informada en el recurso de reconsideración, por lo que la citación realizada en la calle 94 No. 7 A- 47 en Bogotá estuvo ajustada a derecho.

Que en el caso concreto está demostrado que el 18 de diciembre de 2012 la demandante radicó recurso de reconsideración, según registro que aparece en su primera hoja (fl.165 c,a), y que la Resolución 900.438 del 18 de noviembre de 2013 que lo decidió (fls.64-72 c.p), quedó notificada por edicto desfijado el 16 de diciembre de 2013 (fl.63 c.p), esto es, en el término establecido en la ley. Por esto, no se configuró el silencio administrativo positivo.

2. En cuanto a si los ingresos generados en las etapas de distribución y comercialización de cerveza comprada e importada, declarados por la demandante como ingresos no gravados, deben ser tratados como excluidos y si hacen parte del cálculo de proporcionalidad establecido en el artículo 490 del ET, el Tribunal, luego de ilustrar la normatividad pertinente, dijo:

Que los bienes exentos del impuesto a las ventas son aquellos que causan el impuesto, pero se encuentran gravados a la tarifa de cero por ciento (0%), los cuales se encuentran taxativamente descritos en los artículos 477, 478, 479, 480 y 481 del ET, en los que no se consigna exención por la venta de cerveza posterior al momento único de su causación descrito en el artículo 430 *ídem*. Así mismo, los artículos 424, 424-2, 424-5, 424-6, 425, 427, 428 y 428-1 del ET, señalan expresamente la lista de bienes excluidos del impuesto a las ventas, esto es, los que por expresa disposición legal no causan el impuesto, en los que tampoco se encuentra incluida la comercialización de cerveza adquirida del tercero productor o importador.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 430 del ET, la causación del impuesto sobre la venta de cerveza de producción nacional sólo se genera cuando el bien es entregado para su distribución o venta, momento que constituye el hecho generador de dicho impuesto, lo que determina su carácter de impuesto monofásico a cargo del productor o importador. El artículo 490 *ídem*, para establecer la proporcionalidad de los impuestos descontables, refiere a las operaciones gravadas, excluidas y exentas, pero no a las no gravadas.

Determinó, atendiendo los principios de taxatividad e interpretación y aplicación restringida de la ley en materia tributaria, *“que no podía la entidad demandada efectuar una aplicación analógica y determinar que la comercialización que efectuare la demandante de la cerveza adquirida de un tercero productor, que es un hecho posterior al previsto en el artículo 430 del ET -que describe la causación monofásica de dicho impuesto-, constituye un ingreso por operaciones excluidas que debía de*



*conformidad con el artículo 490 del ET, ser tenido en cuenta en el cálculo de la proporcionalidad de los impuestos descontables; por lo que al no estar descrita dicha operación entre las excluidas del impuesto a las ventas, debe clasificarse como una operación **no gravada**, y por ende así mismo los ingresos percibidos por ella, como lo hiciera el demandante en la declaración privada del IVA corregida por el primer bimestre del año gravable 2009”.*

Por eso, concluyó que los actos administrativos acusados fueron expedidos con infracción de las normas en que debían fundarse y falsa motivación, y que no había lugar a imponer sanción por inexactitud.

Recurso de apelación

La entidad demandada apeló la sentencia del Tribunal, para que se revoque y se nieguen las pretensiones de la demanda (fls.209-217).

Centró su inconformidad en que, contrario a lo que determinó el Tribunal, los ingresos provenientes de la venta de cerveza comprada a terceros están excluidos del IVA por estar relacionados con el giro ordinario del negocio, donde hay costos y gastos comunes, y porque el carácter monofásico del IVA para ese producto comporta una exclusión en las ventas efectuadas por no productores, esto es, en las fases sucesivas las ventas adquieren la calidad de excluidos.

Por lo tanto, los ingresos excluidos por ventas a terceros deben tenerse en cuenta en el cálculo de proporcionalidad del artículo 490 del ET.

Que debe mantenerse la sanción por inexactitud, toda vez que la actora declaró un mayor valor de impuestos descontables, que le generaron un menor IVA.

Alegatos de conclusión

La demandante, no presentó alegatos.

La demandada, reiteró lo expuesto en la apelación (fls.14-25 c.p2).

Concepto del Ministerio Público

Solicitó revocar la sentencia apelada. En su criterio, la comercialización de la cerveza comprada al productor, como lo determinó la Dian, no es posible considerarla como operación no gravada, sino excluida. Por lo tanto, debe tenerse en cuenta en el cálculo de proporcionalidad previsto en el artículo 490 del ET. (fls.26-29 c.p 2)

CONSIDERACIONES

1. Corresponde analizar la legalidad de los actos administrativos que modificaron la liquidación privada del impuesto sobre las ventas presentada por la actora por el



1er bimestre del año 2009, cuya corrección fue aceptada en liquidación oficial de corrección No. 312412010000047 de 2 de junio de 2010.

En los términos del recurso de apelación debe resolver la Sala si, como lo sostiene la recurrente, es procedente incluir los ingresos por comercialización de cerveza comprada a terceros en el cálculo de proporcionalidad de los impuestos descontables previsto en el artículo 490 del Estatuto Tributario.

Según lo descrito en los actos acusados, el demandante en su declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al primer bimestre del año 2009, incluyó en el renglón 30 de “Operaciones no Gravadas” los ingresos por las operaciones de venta de cerveza no producida, sino adquirida de un tercero productor, los cuales considera la Dian constituyen ingresos excluidos.

De ahí la importancia de definir si las ventas de cerveza no producida por la sociedad actora son una operación “no gravada”, conforme fueron declaradas, o “excluidas”, como lo determinó la Dian, a fin de establecer si esos rubros deben incluirse o no en el cálculo de la base para aplicar la proporcionalidad de los impuestos descontable, debiendo determinar la Sala qué naturaleza es predicable de los ingresos percibidos en virtud de dicha operación.

Como este caso tiene iguales supuestos al decidido en sentencia del 10 de mayo de 2018, exp. 21795, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, la Sala -para asumir la decisión de fondo- reitera las consideraciones de ese fallo. El caso decidido en esa sentencia se trató del mismo tema entre Bavaria S.A y la Dian, pero respecto del Iva segundo bimestre del año 2009.

2. El Estatuto Tributario parte del presupuesto de que la venta, la prestación de servicios y la importación son hechos generadores del impuesto sobre las ventas, siempre que no hayan sido excluidos expresamente (artículo 420 del ET).

Por regla general, el IVA es de carácter plurifásico, es decir, que grava toda la cadena de producción y comercialización hasta el consumidor final. Pero, en el caso específico de la venta de cerveza, el IVA es monofásico porque solo grava una de las fases económicas: la venta del productor.

En efecto, el artículo 430 ibídem señala que el impuesto se causa “en el momento en que el artículo sea entregado por el productor para su distribución o venta en el país”. Es decir que, el IVA no se causa en las ventas de cerveza posteriores a la realizada por el productor, como la analizada, lo que en otras palabras significa que en esas operaciones no se realiza el hecho generador del impuesto.

Adicionalmente, deben distinguirse:

i) Los bienes gravados son aquellos que causan el impuesto a la tarifa general o a una diferencial. La ley tributaria permite que los responsables del IVA lleven los impuestos descontables generados en la adquisición de bienes y servicios gravados, imputable a los ingresos gravados (artículo 485 y 488 del ET).



ii) Los bienes exentos causan el impuesto, pero se encuentran gravados a tarifa 0%. Solo los productores de bienes exentos tienen derecho a llevar como descontable los impuestos pagados en la adquisición o importación de dichos bienes (artículo 489 ídem).

En estos casos, el efecto económico es neutro, por la siguiente razón: El responsable no paga IVA por los bienes y servicios exentos, además, puede solicitar los impuestos descontables imputables a los mismos, lo que lleva a que el consumidor adquiera el bien libre de impuesto.

iii) Los bienes excluidos son los que por su naturaleza podrían causar el IVA. Pero no son gravados por expresa disposición de la ley. Lo que se ratifica en el artículo 420 del ET, cuando condiciona el hecho generador del IVA en las ventas, al hecho de que “*no hayan sido excluidas expresamente*”.

Los bienes excluidos no causan IVA, motivo por el cual no es posible descontar los valores pagados por dicho concepto. Pero pueden llevarse como un mayor valor del costo o gasto deducible en renta.

iv) Los bienes no gravados se derivan de operaciones que no están “sujetas” al IVA, esto es, que no se subsumen en el hecho generador del tributo y, por tanto, son ajenas al impuesto.

La consecuencia de que no se origine la obligación tributaria; esto es, que no haya “*causa*” que origine el pago del impuesto por la no realización o nacimiento del hecho generador es lo que explica que las operaciones “*no sujetas*” a IVA no dan derecho a impuestos descontables.

Recuérdese que estos últimos -*los impuestos descontables*- corresponden al IVA pagado por concepto de costos o gastos imputables a la actividad donde se genera el IVA (el IVA facturado al responsable por la adquisición de bienes muebles y servicios, y el IVA pagado en la importación de bienes muebles), dentro de los que no están, por sustracción de materia, los ingresos relacionados con operaciones no gravadas.

Por eso el impuesto generado en las operaciones gravadas -tarifa general, o diferencial o tarifa 0%- es el que se resta con el impuesto descontable, a diferencia de los “*no gravados*” que pueden llevarse como costo o gasto en renta, siempre que cumplan las condiciones exigidas en ese tributo.

En el caso concreto, la venta de cerveza comprada a terceros corresponde a una operación no gravada con IVA, porque no se subsume en la definición del hecho generador del IVA en la venta de cerveza, ni su exclusión fue prevista en la ley.

Y, ello es así en tanto el artículo 430 del Estatuto Tributario se limitó a establecer el IVA sobre las ventas de cerveza del productor, sin contemplar en ninguna otra norma una exclusión expresa sobre las posteriores ventas del producto. Esa situación permite comprender que las ventas de cerveza comprada a terceros no puedan



calificarse como excluidas del tributo, porque esa connotación debe estar dada por la ley.

También se precisa que cuando la ley tributaria establece las exclusiones de los bienes en materia de IVA no las condiciona a que tengan relación con el giro ordinario de los negocios del contribuyente. Obsérvese que el artículo 424 del ET contempla los bienes excluidos sin condicionar su exclusión a su relación con la actividad económica del contribuyente. De modo que, la exclusión recae de forma material sobre el bien. Ese condicionamiento solo existe para efectos de que el IVA pagado pueda llevarse como impuesto descontable o como mayor costo o gasto (artículos 77, 107, 485 y 488 ET).

Dispone el artículo 490 del ET:

LOS IMPUESTOS DESCONTABLES EN LAS OPERACIONES GRAVADAS, EXCLUIDAS Y EXENTAS SE IMPUTARÁN PROPORCIONALMENTE. Cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas, o excluidas del impuesto y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de tales operaciones del período fiscal correspondiente. La inexistencia de operaciones determinará la postergación del cómputo al período fiscal siguiente en el que se verifique alguna de ellas.

Esta norma parte de dos supuestos: **a)** los bienes que dan derecho a descuento fueron destinados a operaciones gravadas, exentas o excluidas de IVA, y **b)** no es posible establecer su imputación directa respecto de tales operaciones.

De modo que, la proporcionalidad de los impuestos descontables tiene por objeto imputar correctamente el IVA pagado en costos y gastos comunes a las operaciones gravadas, exentas y excluidas; distribuyendo unos valores al IVA descontable - derivado de las gravadas y exentas-, y otros al mayor valor del costo o gasto - relativos a las excluidas-.

Pero, como se advierte en las citadas normas, para la determinación de la proporción en la que deben ser imputados los impuestos descontables por gastos y costos comunes, solo se tienen en cuenta los ingresos por operaciones (i) gravadas, (ii) exentas y, (iii) excluidas.

Por lo tanto, la base para establecer la proporción es el monto que aparezca contablemente como ventas gravadas, exentas y excluidas. Sin que se incluya en ese cálculo, los ingresos por operaciones no gravadas que, como se señaló, están por fuera de la regulación de ese tributo¹. Lo que se ratifica en el hecho de que las operaciones no gravadas no hayan sido tenidas en cuenta por el artículo 490 del Estatuto Tributario para el cálculo de proporcionalidad de los impuestos descontables.

¹ En igual sentido, se ha pronunciado la Sala en sentencias del 15 de septiembre de 2000, exp. 9821, CP. Delio Gómez Leyva, y del 18 de mayo de 2015, exp. 20445, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



Ahora, independientemente de que los ingresos por operaciones no gravadas tengan costos y gastos comunes con las actividades señaladas, no es posible incluirlos dentro del cálculo de proporcionalidad porque, se repite, esa circunstancia no fue prevista en la ley, como sí fue el caso de las operaciones excluidas. Más todavía, cuando su inclusión generaría una modificación en el porcentaje aplicable al IVA descontable, en la medida en que, al aumentarse la proporción respecto de los ingresos excluidos con los no gravados, se disminuye el valor de los impuestos descontables por operaciones gravadas, sin que exista un sustento legal para afectar el valor de los impuestos descontables.

No puede perderse de vista que la finalidad de la proporcionalidad del Iva descontable es determinar la parte del Iva repercutido al responsable que puede imputarse a las operaciones que conforman el hecho generador del impuesto, cuando en el período fiscal se ha incurrido en gastos comunes a las operaciones gravadas, exentas y excluidas.

3. Por lo dicho, para la Sala es claro que el proceder de la actora, que en la declaración de IVA del 1er bimestre del año 2009 registró ingresos por operaciones no gravadas concernientes a la comercialización de cerveza no producida por la demandante, se encuentra ajustado a la ley, y al tratarse de una operación no gravada, no se incluye en el cálculo de proporcionalidad de los impuestos descontables porque, se insiste, no hace parte del ámbito del impuesto sobre las ventas, y la ley solo dispuso ese mecanismo respecto de las operaciones gravadas, exentas y excluidas.

Por eso tampoco era procedente que la Dian incluyera en el cálculo de proporcionalidad los ingresos por venta de cerveza a terceros bajo el argumento de que eran ingresos operacionales.

Si bien para llevar el Iva como impuesto descontable o como mayor valor de costo, debe tener relación con la actividad económica de la sociedad, lo que exige el artículo 490 del ET para la aplicación de la proporcionalidad, es que el impuesto pagado no se pueda imputar de forma directa a una operación gravada, exenta y excluida.

Presupuestos que no se cumplen en el presente caso, razón por la cual no hay lugar a incluir dentro del cálculo de proporcionalidad las operaciones no gravadas por comercialización de cerveza. Por ende, no es procedente la modificación del tributo en el sentido de disminuir los impuestos descontables, por la inclusión de operaciones no gravadas en el cálculo de proporcionalidad previsto en el artículo 490 del ET. Por las mismas razones, no resulta procedente la imposición de la sanción por inexactitud imputada en los actos demandados.

No prospera el cargo de la apelación.

En consecuencia, la sentencia de primera instancia será confirmada.



4. No se condenará en costas en esta instancia, al no estar demostrada su causación.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
2. **Sin condena** en costas en esta instancia.
3. **Devolver** el expediente al Tribunal de origen, una vez se halle en firme esta decisión.

Cópiese, notifíquese y cúmplase

Esta sentencia se estudió y aprobó en sesión celebrada en la fecha.

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ