



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., dieciocho (18) de mayo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2017-00787-01 (25154)
Demandante: G Y J Ferreterías SA
Demandada: DIAN

Temas: IVA bimestres 3.º a 6.º de 2013. Descontables. Proporcionalidad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 25 de septiembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas. (ff. 205 a 217):

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 13 de febrero de 2015, G Y J Ferreterías SA¹ presentó declaraciones de corrección voluntaria del impuesto sobre las ventas de los bimestres 3º a 6º de 2013 (ff. 488 a 491 caa 10):

En relación con las declaraciones señaladas, bajo el razonamiento de que la actora solicitó impuestos descontables sin hacer el cálculo de proporcionalidad previsto en el artículo 490 del ET, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en su orden, expedieron los siguientes actos administrativos (ff. 20 a 124):

Bimestre año gravable 2013	Liquidación de Revisión	Resolución que resuelve recurso de reconsideración
3	312412016000001 del 06 de enero de 2016	000271 del 18 de enero de 2017
4	312412016000006 del 06 de enero de 2016	000272 del 18 de enero de 2017
5	312412016000004 del 06 de enero de 2016	000207 del 16 de enero de 2017
6	312412016000005 del 06 de enero de 2016	000208 del 16 de enero de 2017

¹ Su objeto social principal es «la compraventa, comercialización, distribución e intermediación de toda clase de productos de acero y sus derivados, de materiales para la construcción, ya sean nacionales o extranjeros, en especial perfiles, láminas, redondos, alambres, materias primas, equipos y demás elementos relacionados con la industria y el comercio del acero y materiales para la construcción, así mismo podrá comprar, vender, recibir o entregar en participación, distribuir, importar o exportar los productos derivados del acero y materiales para la construcción». (ff. 14 reverso a 15).

Las modificaciones finalmente practicadas a las referidas declaraciones se concretaron en el rechazo de los impuestos descontables por \$39.600.000, \$16.353.000, \$27.828.000 y \$31.418.000, respectivamente. Y en la imposición de sanción por inexactitud recalculada con favorabilidad en sede de reconsideración en el 100% de la diferencia entre el saldo a pagar declarado y el saldo a pagar determinado antes de sanción.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 11 y 12):

1°.- Que declare la nulidad de los siguientes actos administrativos: a) Liquidación oficial de revisión No. 312412016000001 del 6 de Enero de 2.016, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá y la Resolución No.- 000271 del 18 de Enero de 2.017, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, para el bimestre 3°.-; b) Liquidación oficial de revisión No. 312412016000006 del 6 de Enero de 2.016, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá y la Resolución No.- 000272 del 18 de Enero de 2.017 proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de Dirección de Gestión Jurídica, para el bimestre 4°.-; c) Liquidación oficial de revisión No. 312412016000004 del 6 de Enero de 2.016 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá y Resolución No.- 000207 del 16 de Enero de 2.017, proferida por Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Gestión Jurídica, para el bimestre 5°.-; y d) Liquidación oficial revisión No. 312412016000005 del 6 de Enero de 2.016, proferida la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá y la Resolución No.- 000208 del 16 de Enero de 2.017, proferida por la Subdirectora Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, para el bimestre 6°. 2°.- Restablezca el derecho mediante la declaratoria de confirmación de las liquidaciones privadas que presentó la Compañía junto con sus declaraciones de imponentes por los Bimestres MAYO-JUNIO, JULIO-AGOSTO, SEPTIEMBRE-OCTUBRE Y NOVIEMBRE-DICIEMBRE de 2013.

Invocó como normas vulneradas los artículos: 485, 488, 490 y 647 [inciso 6] del ET (Estatuto Tributario), bajo el siguiente concepto de violación (ff. 9 a 11):

En el tratamiento del IVA cuando un comerciante vende bienes gravados, exentos o excluidos la proporcionalidad del artículo 490 del ET sólo se refiere a los gastos generales de administración y ventas, frente a los cuales no es posible hacer una imputación directa. La administración desconoció impuestos descontables de los bimestres 3.º a 6.º de 2013 bajo el entendimiento de que como la actora no cobró IVA en las ventas efectuadas a San Andrés y Providencia, Amazonas, Guainía y Vaupés, debió aplicar la referida proporcionalidad. La actuación acusada vulneró los artículos 485, 488 y 490 *eiusdem*, por interpretación y aplicación errada, comoquiera que se rechazaron parcialmente impuestos descontables que fueron facturados a la sociedad en la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización de operaciones gravadas con IVA; las ventas efectuadas por la actora se encuentran gravadas, y no pierden tal condición, por el hecho de que la ley las exoneró en consideración a las zonas geográficas donde se realizaron, con lo cual, a su juicio, no procede aplicar la proporcionalidad prevista en el referido artículo 490 ib.

Hubo violación del artículo 647 [inciso 6] del ET, por estar ante una diferencia de criterios sobre la aplicación de la ley, pues no existe error en las cifras y valores declarados. La DIAN se equivocó al pretender trasladar a la actora la carga económica de un beneficio que la ley consagró para quienes adquirieran mercancías en determinados lugares del país.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 152 a 158). Con tal propósito explicó que, conforme con los artículos 420, 423, 424, 437, 447, 483, 485, 488 y 490 del ET, así como los Oficios DIAN 035433 y 017727 de 2007, cuando no es posible imputar directamente los bienes y servicios gravados, a las operaciones gravadas, exentas o excluidas para las que se adquirieron, el IVA descontable corresponderá al que de forma proporcional se determine a operaciones gravadas y exentas, para lo cual es necesario hacer el cálculo de proporcionalidad del artículo 490 *ibidem*. Así, en las operaciones excluidas que realizó la actora por las ventas de bienes gravados en zonas geográficas exoneradas del tributo, no surge el derecho a solicitar IVA descontable, pues no es responsable del IVA ni debe facturarlo, este sólo constituye un costo o gasto en el impuesto sobre la renta y complementarios de cumplirse los presupuestos legales.

Sustentó la legalidad de la sanción por inexactitud en el hecho de incluir datos equivocados en las declaraciones de IVA, esto es, llevar impuestos descontables improcedentes, conducta que no deriva de una disparidad de criterios de interpretación sobre las normas aplicables, las cuales son claras y expresas, sin lugar a ambigüedad.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (ff. 205 a 217). Juzgó que los actos demandados se ajustaron a las normas en que debían fundarse, pues las ventas de materiales de construcción en San Andrés, Amazonas, Guainía y Vaupés se encuentran excluidas de IVA por expreso mandato legal, de manera que ante la imposibilidad de establecer directamente los impuestos descontables respecto de cada tipo de operación, debía aplicarse la proporcionalidad prevista en el artículo 490 del ET, a efecto de establecer el IVA descontable, sin que, por tanto, fuera de recibo el proceder de la actora. Avaló la sanción por inexactitud impuesta en el 100% por la Administración, sin advertir diferencia de criterio en la interpretación del derecho aplicable, sino la inclusión de impuestos descontables improcedentes.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del *a quo* (ff. 226 a 229), a cuyo efecto dijo reiterar lo expuesto en la demanda, para enfatizar que la clasificación de bienes excluidos contenida en el artículo 424 del ET se hizo teniendo en cuenta su naturaleza, sin importar a quién se le vendan, por lo que se trata de una exclusión real y general, mientras que la introducida por la Ley 1607 de 2012 se trató de una exoneración personal -ventas a determinadas zonas geográficas- que se vuelven excluidas. Censuró la aplicación de la proporcionalidad prevista en el artículo 490 del ET en cuanto la actora no vendió bienes excluidos por su naturaleza, dejó de cobrar el IVA sobre bienes gravados, como son los materiales de construcción, que la citada ley excluyó para favorecer a unas regiones del país, por lo que, en su entender, no es admisible que el beneficio personal creado por la ley se le pretenda cobrar a la actora a través de la proporcionalidad y sancionar por inexactitud.

Alegatos de conclusión

La demandada reiteró los argumentos de las anteriores etapas procesales (ff. 249 a 253). La demandante y el ministerio público no intervinieron en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó las súplicas de la demanda sin condenar en costas. En concreto, corresponde establecer si es procedente o no (i) el rechazo de los impuestos descontables discutidos y (ii) la sanción por inexactitud impuesta.

Plantea la apelante única que no se puede pretender la aplicación de la proporcionalidad prevista en el artículo 490 del ET cuando la actora no vendió bienes excluidos por su naturaleza; la sociedad dejó de cobrar el IVA sobre bienes gravados, como son los materiales de construcción, que una ley los excluyó para favorecer a unas regiones del país, por lo que no es admisible que el beneficio personal creado por la ley se le pretenda cobrar a la actora a través de la proporcionalidad y sancionar por inexactitud.

Por su parte, el extremo pasivo de la litis aduce que en las operaciones excluidas que realizó la actora por las ventas de bienes gravados en zonas geográficas exoneradas del tributo, no surge el derecho a solicitar IVA descontable, pues no es responsable del IVA ni debe facturarlo, este sólo constituye un costo o gasto en el impuesto sobre la renta de cumplirse los presupuestos legales. Y defendió la legalidad de la sanción por inexactitud en el hecho de incluir datos equivocados en las declaraciones de IVA, esto es, llevar impuestos descontables improcedentes, conducta que no deriva de una disparidad de criterios de interpretación sobre las normas aplicables, las cuales son claras y expresas, sin lugar a ambigüedad.

En línea con la demandada, el tribunal concluyó que debía aplicarse la proporcionalidad prevista en el artículo 490 del ET, a efecto de establecer el IVA descontable, y avaló la sanción por inexactitud impuesta en el 100% por la Administración, sin advertir diferencia de criterio en la interpretación del derecho aplicable.

2- Sobre la cuestión debatida, en un asunto con identidad fáctica y jurídica, entre las mismas partes, por un periodo distinto (bimestre 2.º de 2013), la Sección fijó criterio de decisión en la sentencia del 11 de agosto de 2022 (exp. 25904, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto), el cual, en lo pertinente, se reiterará.

2.1- Conforme con lo dispuesto por el artículo 490 del ET², 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-. Esta disposición fue reglamentada por el artículo 30 del Decreto 1813 de 1984 en el sentido de reiterar lo dispuesto en la citada norma legal y precisar la manera de contabilizar a lo largo del período fiscal el valor de los impuestos correspondientes a los costos y gastos comunes que proporcionalmente sean imputables a las operaciones gravadas del respectivo bimestre, o a gravadas y exentas tratándose de productores de bienes exentos o de exportadores.

² «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». Se resalta

Como lo ha precisado la Sala³, de los citados artículos 490 del ET y 30 del Decreto 1813 de 1984, surge que si un contribuyente realiza no solo operaciones gravadas y exentas, sino también operaciones excluidas del impuesto sobre las ventas, y existen gastos gravados con el IVA, comunes a tales operaciones y a las gravadas y exentas, sin que exista la posibilidad de determinar con exactitud qué impuestos descontables pertenecen a cada operación, el IVA de estos bienes y servicios será descontable en forma proporcional al monto de esas operaciones, con la finalidad de no solicitar más impuestos descontables de aquellos a los que se tiene derecho. Ello, en razón a que la proporción en los impuestos descontables tiene por objeto otorgar el derecho al descuento por operaciones gravadas y exentas. De ahí que, la base para establecer la proporción es el monto que aparezca contablemente como ventas gravadas, exentas y excluidas.

Ahora bien, en cuanto a la posibilidad de descontar los impuestos pagados en la adquisición de bienes o servicios destinados a operaciones excluidas del impuesto, en la sentencia que se reitera⁴ se indicó que en los artículos 488 y 489 del ET «*está implícita la prohibición de llevar como descontable el impuesto a las ventas pagado en la adquisición de bienes o servicios que se destinen a operaciones excluidas del impuesto*», ya que las expresiones «*Sólo*» y «*únicamente*» que aparecen en cada una de esas normas llevan a tal conclusión y ésta es una limitación aplicable a los impuestos descontables en general, independientemente del origen de las operaciones.

2.2- Precisado lo anterior, se tiene que en este proceso la actora reconoce y no controvierte que: (i) realizó operaciones que dieron lugar a ingresos gravados, exentos y excluidos del IVA, y que (ii) las ventas de materiales de construcción a San Andrés y Providencia, al Amazonas, Guainía y Vaupés, se encontraban excluidas del impuesto sobre las ventas por mandato expreso de los artículos 423 y 424 [parágrafo 1] del ET, vigentes para el periodo discutido, lo cual la llevó a no cobrar el IVA. De esa manera, la sociedad realizó operaciones de venta gravadas o exentas del IVA -las cuales le otorgan el derecho a descontar de manera directa el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios para llevar a cabo las mismas-. También comercializó bienes excluidos del gravamen -operación que en la cual los IVA pagados no se pueden llevar como descontables sino como mayor valor del costo o gasto-.

Así las cosas, la demandante tenía que haber efectuado el cálculo de la proporcionalidad previsto en el artículo 490 del ET, sin embargo, no lo hizo, motivo por el cual le asiste razón a la administración en modificar las declaraciones de IVA de los bimestres 3.º a 6.º de 2013, en el sentido de aplicar la proporcionalidad que correspondía, como lo ratificó el *a quo*, al avalar la legalidad de los actos administrativos enjuiciados.

Decisiones que los argumentos de impugnación no lograron desvirtuar, habida cuenta que, como se señaló en la sentencia que se reitera, la particular interpretación de lo que debe entenderse por operaciones excluidas y las razones que tuvo el legislador para excluir la venta de ciertos bienes destinados al consumo en algunos departamentos del país⁵, no tiene la virtualidad de inaplicar las normas que regulan los impuestos descontables, entre ellos, el referido artículo 490 del ET; estudio que, por lo demás, escapa al examen que debe ejercer la jurisdicción a través del medio de control aquí instaurado.

³ Sentencia del 11 de agosto de 2022, (exp. 25904, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), que reitera la sentencia del 18 de junio de 2015 (exp. 20445, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez)

⁴ Que, a su vez, reitera la sentencia del 3 de diciembre de 2001, (exp. 12532, CP: Ligia López Díaz).

⁵ El artículo 22 de la Ley 47 de 1993 confirma la exclusión del régimen del IVA de las ventas realizadas con destino al Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina.



3- Comoquiera que la demandante incluyó en las declaraciones de IVA de los bimestres 3.º a 6.º de 2013, impuestos descontables improcedentes, sin que se presente diferencia de criterio en la interpretación del derecho aplicable, pues, como se expresó en la sentencia que se reitera, la actora tiene claridad sobre el tratamiento del IVA descontable según la operación que se realice y las normas aplicables no revisten ambigüedad, se juzga procedente la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados conforme con el principio de favorabilidad, en el 100%, avalada por el tribunal.

4- Con fundamento en lo aducido, se confirmará la sentencia apelada.

5- Finalmente, por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1.- **Confirmar** la sentencia apelada.

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN