

FIRMEZA DE LA DECLARACION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – Término igual que el establecido para el impuesto de renta. Antecedentes legislativos / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – El término de firmeza de la declaración se cuenta a partir de la fecha de presentación de la declaración de renta / SALDO A FAVOR DE LA DECLARACION DE IVA – El término de firmeza se cuenta a partir de la presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor / DECLARACION DE IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – La administración la puede modificar antes de que quede en firme

La intención del legislador fue unificar los términos de firmeza de las declaraciones de renta, ventas y retención en la fuente, para darle la oportunidad a la Administración Tributaria de modificar las declaraciones de ventas y retención en la fuente, cuando encontrara hallazgos en la declaración de renta. Por eso, concordante con el artículo 705-1 E.T., cuando el artículo 705 ibídem dispone que el término de firmeza se cuenta a partir de la presentación de la declaración, es claro que para el denuncia de ventas, el término se contará a partir de la presentación de la declaración de impuesto sobre la renta. De la misma manera, si la declaración de renta fue presentada de manera extemporánea, el término de firmeza de la declaración de ventas se contará a partir de la fecha de presentación extemporánea del denuncia rentístico. Ahora bien, cuando la declaración de renta no presenta saldo a favor y la declaración de ventas sí, para la Sala, el término de firmeza de la declaración de ventas se debe contar a partir de la presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor, porque así lo dispone expresamente el artículo 705 del E.T. La facultad que puede ejercer la administración tributaria para modificar los denuncios de ventas y retención en la fuente en virtud de los hallazgos que pueda advertir cuando fiscaliza el denuncia de renta no se puede interpretar de manera restrictiva, puesto que la intención del legislador, precisamente, fue ampliar esas facultades. De manera que, así como cuando la declaración de renta presenta un saldo a favor, el término de firmeza se cuenta a partir de la solicitud de devolución de saldo a favor, tratándose de la declaración del impuesto sobre las ventas debe aplicarse la misma regla, independientemente de que eso implique que los términos de firmeza de la declaración de renta y venta corran de manera independiente cuando el denuncia de renta no contempla un saldo a favor y la de ventas sí.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 705

IVA EN IMPORTACION DE BIENES – Es descontable en el período en que se cause y contabilice el impuesto o dentro de los dos períodos siguientes / IVA DESCONTABLE – Está sujeto a la verificación de la causación y contabilización del impuesto a descontar / IMPUESTO DESCONTABLE – Requisitos para que proceda

La Sala considera que el IVA generado en la importación de bienes corporales muebles con destino a la producción o comercialización de bienes o servicios exentos, es descontable en el periodo en el que se cause y contabilice el impuesto o dentro de los dos periodos siguientes, lo anterior en razón a que por disposición del artículo 496 del Estatuto Tributario, el reconocimiento del descuento del IVA, está condicionado a la contabilización oportuna del impuesto a descontar. El artículo 485 del Estatuto Tributario permite descontar el IVA generado en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, bien sea que el impuesto se facture al responsable o que se pague en la importación. Para determinar el alcance de la norma transcrita, resulta oportuno señalar que esta disposición debe interpretarse en conjunto con lo establecido en el artículo 496 del Estatuto Tributario, norma de la que se infiere que el reconocimiento del IVA descontable

está sujeto a la verificación de la causación y contabilización del impuesto a descontar dentro de la oportunidad expresamente prevista, de tal manera que si no se cumple esa condición, se pierde el derecho al descuento. Para la Sala es claro que, el reconocimiento del IVA descontable a que hace referencia el artículo 485 del Estatuto Tributario, además de estar condicionado a los precisos términos de la norma, exige el cumplimiento de dos condiciones adicionales, a saber: la contabilización del impuesto causado dentro de la oportunidad fijada por el artículo 429 y, la solicitud del descuento en el mismo periodo de la contabilización.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 485 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 496

IMPUESTO PAGADO EN IMPORTACIONES - Puede ser descontado el impuesto si éstas son computables como costo o gasto de la empresa y se destinen a operaciones gravadas / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – Hay derecho a descontarlo cuando los bienes y servicios se destinen a operaciones exentas / OPERACIONES EXCLUIDAS – No procede solicitar impuestos descontables

De conformidad con el literal b) del artículo 485 del E.T., en concordancia con el artículo 488 idem, independientemente de si el importador también funge o no como exportador, el impuesto pagado por aquel en la importación de bienes corporales muebles puede descontarse si tales importaciones, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resultan computables como costo o gasto de la empresa y se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas. Para tales efectos, el contribuyente debe sujetarse a las reglas del artículo 496 del E.T. Del artículo 489 del E.T., como se puede apreciar, simplemente estipula que también hay derecho a descontar el impuesto sobre las ventas cuando los bienes y servicios se destinen a operaciones exentas, caso en el cual, la norma exige que el contribuyente sea productor o exportador. Dado que no establece una oportunidad distinta para solicitar los descuentos, en estos casos, los contribuyentes también deben sujetarse a las condiciones previstas en el artículo 496 E.T. Ahora bien, como efectivamente las empresas pueden presentar operaciones tanto excluidas como gravadas y exentas y, respecto de las excluidas no es pertinente solicitar impuestos descontables.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 488 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 496

IMPUESTOS DESCONTABLES EN LAS OPERACIONES GRAVADAS EXCLUIDAS Y EXENTAS – Se imputan proporcionalmente el impuesto siempre que se presenten estos tres tipos de operaciones / DESCUENTOS - Oportunidad

La fórmula que ofrece el artículo 490 E.T. tiene, entonces, como fin, discriminar el impuesto que puede ser tratado como descontable, que es el vinculado a las operaciones exentas y gravadas, del que no puede ser tratado como tal, es decir, el vinculado a las operaciones excluidas. Como el artículo 490 E.T. dispone que si en el período fiscal correspondiente no se presentan operaciones es factible postergar el cálculo de la proporción al período fiscal siguiente en el que se verifique alguna de ellas, interpreta la parte actora que esta norma faculta a llevar los impuestos descontables a un período siguiente, particularmente, al período en que se surtan las operaciones de exportación. La Sala considera que como la fórmula se previó para aquellos casos en que el impuesto recae sobre costos y gastos comunes a los tres tipos de operaciones, esto es, exentas, gravadas o

excluidas, sólo si no se presentan ninguna de estas tres operaciones, es posible postergar el cálculo. De lo contrario, no, porque entonces no se estaría hablando de costos y gastos comunes sino de costos y gastos estrictamente imputables a las operaciones exentas. De acuerdo con lo señalado anteriormente, el IVA causado en las importaciones de los meses de septiembre y octubre de 2001 debió contabilizarse y solicitarse como descontable a más tardar en el segundo bimestre de 2002; así mismo, el impuesto generado en las importaciones del mes de diciembre de 2001, podía ser registrado contablemente, y solicitado el descuento, máximo en el tercer bimestre de 2002. Lo antedicho pone en evidencia la extemporaneidad en la contabilización del IVA de los meses de septiembre y octubre de 2001, con lo que se advierte que la parte actora no cumplió los requisitos previstos en el artículo 496 del Estatuto Tributario

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 490 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 496

SANCION POR INEXACTITUD – Procede cuando no existe diferencias de criterios / IVA EN LA IMPORTACION – Su causación es la nacionalización de los bienes importados / IMPUESTO DESCONTABLE - Sólo podrán contabilizarse en el periodo fiscal correspondiente a la fecha de su causación / IMPUESTOS DESCONTABLES EN OPERACIONES EXENTAS – Deben solicitarse dentro de la oportunidad señalada en el artículo 496 del Estatuto Tributario

La Sala precisa que si bien en el caso concreto la discusión se centró en la interpretación de los artículos 485, 488, 489, 490 y 496 del Estatuto Tributario, para que proceda la exoneración de la sanción, conforme con el inciso 5º del artículo 647 del E.T., es necesario que los errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, sea fundamentada. Para la Sala, la interpretación que hizo la parte actora no está debidamente fundamentada porque bajo ningún método de hermenéutica jurídica se podía arribar a la conclusión a la que llegó, esto es, que uno es el momento de causación del IVA en la importación y otro el momento de causación de ese mismo impuesto, pero cuando el impuesto se lleva como descontable de operaciones exentas. En efecto, conforme se explicó, el momento de la causación del IVA en la importación es uno sólo y está previsto en el artículo 429 del E.T. y es el de la nacionalización de los bienes importados. Y como ese impuesto es el que se puede llevar como descontable, cuando el artículo 496 E.T. dispone que los impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el periodo fiscal correspondiente a la fecha de su causación, dicha causación no es otra, tratándose del IVA generado en la importación, que la referida a la nacionalización de los bienes importados. Ahora, dado que, como se precisó, el artículo 489 E.T. nada dijo sobre la oportunidad en que pueden descontarse los impuestos imputables a las operaciones exentas por parte de los exportadores o productores, necesariamente debe acudirse a la oportunidad prevista en el artículo 496 del E.T.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., cinco (5) de diciembre de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-01069-01(17428)

Actor: COMPAÑIA AGRICOLA COLOMBIANA LTDA. & CIA. SCA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

F A L L O

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 31 de julio de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 15 de enero de 2003, COMPAÑIA AGRICOLA COLOMBIA Y CIA. Ltda., en adelante COACOL, presentó proyecto de corrección de la declaración del IVA de 2º bimestre de 2002, para modificar el denunciado privado en el sentido de pasar de un saldo a pagar de \$394.000 a un saldo a favor por IVA descontable de \$678.719.000.

- El 11 de abril de 2003, la DIAN, mediante Liquidación de Corrección No. 310642003000097, aceptó el proyecto de corrección presentado por COACOL.

- el 14 de abril de 2005, COACOL presentó solicitud de devolución del saldo a favor registrado en la declaración del IVA correspondiente al 2º bimestre de 2002.

- El 29 de junio de 2005, la DIAN profirió Requerimiento Especial No. 3106322005000090, mediante el cual propuso modificar la declaración del IVA correspondiente al 2º bimestre de año 2002 presentada por COACOL.

- El 5 de octubre de 2005, la DIAN, mediante Resolución No. 608-1588, rechazó la solicitud de devolución del saldo a favor presentada el 14 de abril de 2005 por COACOL.

- El 10 de febrero de 2006, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 3106422006000001, mediante la cual modificó la declaración del IVA correspondiente al segundo bimestre de año 2002 presentada por COACOL así: *i*) Renglón 16 GB Impuestos descontables por importaciones \$35.776.000, *ii*) Renglón 19 GR Total impuestos descontables \$35.382.000, *iii*) Renglón 24 VS Sanciones \$1.029.339.000, *iv*) Renglón 25 HA Total saldo a pagar \$993.957.000 y, *v*) Renglón 26 HB Saldo a favor por este período \$0.

- La sociedad demandante prescindió del recurso de reconsideración con fundamento en el parágrafo del artículo 720 del E.T. y acudió *per saltum* ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo en acción de nulidad y restablecimiento de derecho.

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

La sociedad COMPAÑÍA AGRÍCOLA COLOMBIANA Y CIA. Ltda., a través de apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“Que se declare la nulidad del acto administrativo contenido en la Liquidación de Revisión No. 310642006000001 del 10 de febrero de 2006 de la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, en cuanto modifica el impuesto descontable por operaciones de importación–exportación, el total de impuestos descontables, el saldo a favor de la sociedad, y se impone una sanción por inexactitud, modificando de esta manera el total del saldo a favor de la declaración de impuesto sobre las ventas del bimestre 2 de 2002.

Que como consecuencia de la declaratoria de nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 3106420006000001 de fecha 10 de febrero de 2006, se decrete la firmeza de la liquidación de corrección No. 3106420003000097 del 11 de abril de 2003, referente a la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 2 de 2002.”

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículo 363 de la Constitución Política.
- Artículos 485, 488, 489, 490, 496, 647, 683, 703, 705, 705-1, y 714 del Estatuto Tributario.

En síntesis, los cargos de violación propuestos por la parte actora son los siguientes.

Primer cargo. Violación de los artículos 703, 705, 705-1 y 714 del Estatuto Tributario.

La parte actora dijo que la liquidación oficial es nula por cuanto así lo prevé expresamente el artículo 730 del Estatuto Tributario según el cual *“los actos de liquidación de impuestos... serán nulos cuando se omita... el requerimiento especial previo a la liquidación de revisión...”*

Señaló que la DIAN no emitió el requerimiento especial previo ordenado por la ley, pues el acto que le fue notificado fue expedido extemporáneamente, como quiera que de acuerdo con los artículo 705 y 705-1 del Estatuto Tributario, los términos para notificar el requerimiento especial en el impuesto sobre las ventas, y por ende para que queden en firme las correspondientes declaraciones, es el mismo que corresponda a la declaración de renta respecto de aquellos periodos que coincidan con el correspondiente año gravable.

Manifestó, que según los artículos 705-1, 705 y 714 del Estatuto Tributario, una vez la declaración de renta de un determinado año gravable se encuentre en firme por haber transcurrido dos años sin que se haya notificado el requerimiento especial, bien sea que los dos años se cuenten desde la fecha para declarar, de la fecha de presentación extemporánea, o de la fecha de la presentación de la solicitud de devolución o compensación, las declaraciones del IVA de los bimestres comprendidos durante el año gravable de esa declaración de renta también adquieren firmeza.

Lo anterior, dijo, toda vez que los artículos mencionados establecen de manera expresa y sin excepciones que la firmeza de las declaraciones del IVA y de retención en la fuente seguirán la misma suerte de la firmeza de la declaración de

renta de año gravable en que están comprendidos los correspondientes periodos de IVA y retención en la fuente.

Citó doctrina judicial del Consejo de Estado para señalar que el alcance del artículo 705-1 del Estatuto Tributario es el de unificar los términos de firmeza de las declaraciones de renta, IVA y retenciones, de forma que exista identidad en los plazos que tiene la Administración para revisar las declaraciones mencionadas, sin que existan distinciones para eventos en que, por disposición legal, se suspende o se amplía el plazo para proferir el requerimiento especial.

Indicó que, cuando el término de revisión de la declaración de renta está cerrado y no se ha presentado ninguno de los supuestos que permiten que la declaración de renta esté sujeta a revisión, el término de la declaración de IVA también se entiende cerrado, sin importar que en la declaración de IVA exista un saldo a favor solicitado dentro de la oportunidad.

Segundo cargo. Violación de los artículos 485, 488, 489, 490 y 496 del Estatuto Tributario.

La parte actora señaló que la liquidación de revisión demandada es nula por interpretación errónea de los artículos 485, 488, 489, 490 y 496 del Estatuto Tributario.

Dijo que, el IVA descontable declarado por COACOL en la declaración del impuesto del IVA del 2º bimestre del 2002, reconocido por la DIAN mediante liquidación de corrección del 11 de abril de 2003, fue solicitado en devolución cumpliendo con todos los presupuestos legales establecidos en los artículos 488, 489, 490 y 496 del Estatuto Tributario.

Señaló que durante los meses de septiembre, octubre y diciembre de 2001 realizó importaciones de materia prima que fue empleada en la producción de bienes que fueron exportados durante los bimestres 6º de 2001 y 1º y 2º de 2002. Que al ser utilizada dicha materia prima en la producción de bienes exportados, tenía derecho a descontar el impuesto sobre las ventas que pagó en la importación de las materias primas, pero solamente a partir del momento en que exportó los bienes producidos con cargo a las materias primas importadas.

Resaltó que la DIAN reconoció expresamente que COACOL tenía derecho a descontar el IVA pagado en la importación, que, adicionalmente, pagó de manera oportuna el IVA causado en las importaciones, pero que, no obstante, la Administración, interpretó de manera errónea las normas que regulan la materia y que, por eso, concluyó que los impuestos descontables fueron llevados de manera extemporánea. A su juicio, la DIAN confundió el momento de la causación del IVA en la importación de bienes con el momento de la causación del IVA descontable.

Afirmó que según el artículo 489 del Estatuto Tributario, los impuestos solo son descontables cuando se efectúen las operaciones exentas con cargo a las cuales pueden imputarse tales impuestos. Que, en el presente caso, la operación exenta es exportación de los bienes producidos a partir de la materia prima importada. Que, por tanto, mientras no se realicen las exportaciones, no surge el derecho a causar y descontar el IVA que se pagó en la importación de las materias primas.

Agregó que, el artículo 490 del Estatuto Tributario, además de reglamentar la proporcionalidad del IVA descontable, señala que en los casos en los que no se efectúen operaciones con cargo a las cuales puedan imputarse impuestos descontables, el cómputo se postergará hasta el periodo en el que se realice la operación.

Sostuvo que, considerar una posición diferente, es decir, que la causación a que hace referencia el artículo 496 del Estatuto Tributario no es la del IVA descontable sino la del IVA a descontar, implica desconocer el artículo 489 citado. Agregó que la DIAN aplicó parcialmente el artículo 490 del Estatuto Tributario toda vez que no tuvo en cuenta que *i)* el momento de la causación a que alude esa norma es el referido al del IVA descontable, es decir, el momento en que se realice la operación exenta, y no el IVA a descontar, y *ii)* que a la luz del artículo 490 del Estatuto Tributario, en el evento en que no se realicen operaciones exentas durante el periodo correspondiente, el computo se postergará para el periodo fiscal correspondiente.

Reiteró que los artículos 488, 489 y 490 del Estatuto Tributario sólo se aplican de manera efectiva, si se interpreta que el término que establece el artículo 496 E.T., para solicitar el IVA descontable, se cuenta desde el periodo en que se realizan las exportaciones. Que sólo si se cuenta a partir de ese momento, es posible determinar el porcentaje que se deberá aplicar a la cuenta de IVA transitorio y determinar el IVA descontable. A su parecer, manifestar lo contrario significa que las disposiciones de los artículos 488 y 490 son nugatorias por imposibilidad de aplicación.

Dijo también que, la Administración señaló que COACOL, durante el año 2001, no registró en la contabilidad la cuenta del IVA transitorio y que mediante comprobante de contabilidad del 25 de abril de 2002 registró por primera vez en la contabilidad dicha cuenta y la del IVA. Añadió que por el hecho de que no hubiera registrado el IVA transitorio que se generó como consecuencia de las importaciones, la DIAN no tiene la facultad para rechazar la solicitud del IVA descontable.

Tercer cargo. Violación de los artículos 363 de la Constitución Política y 647 y 683 del Estatuto Tributario.

La parte actora dijo que la sanción por inexactitud que determinó la DIAN no era procedente, toda vez que las actuaciones sobre las que se fundamentó son nulas y que el saldo a favor declarado en la declaración del 2º bimestre de 2002 fue válidamente determinado con base en los artículos 485, 488, 489 y 496 del Estatuto Tributario. Que en todo caso, es evidente que existe una diferencia de criterios en la interpretación de las norma aplicables que se concreta en que, para la DIAN, el IVA descontable debió solicitarse dentro del bimestre de la causación del IVA por descontar, es decir en los bimestres en que se realizaron las importaciones, mientras que, para la parte actora, el IVA descontable debió solicitarse dentro del bimestre en que se hizo la exportación.

Dijo también que, como los datos suministrados por COACOL fueron ciertos y correctos, no era procedente la imposición de la sanción por inexactitud. Que, además, no es justo ni proporcional imponer la sanción por inexactitud con fundamento en el hecho que se hubiera solicitado un IVA descontable cuyo pago y monto no fue discutido por la DIAN.

Para concluir, dijo que de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, no es viable la sanción por inexactitud cuando hay diferencia de criterios en la apreciación de las normas, y se han presentado datos y cifras correctas al proceso.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la parte actora y se pronunció frente a los cargos de nulidad en los siguientes términos

Dijo, en primer lugar, que si bien es cierto que el artículo 705 del Estatuto Tributario prevé como regla general que el requerimiento especial debe notificarse a más tardar dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, esa norma también contempla dos excepciones: *i)* cuando la declaración se haya presentado en forma extemporánea, caso en el cual, los dos años se cuentan a partir de la fecha de presentación de la misma y *ii)* cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor de contribuyente o responsable, caso en el cual, el requerimiento debe notificarse, a más tardar, dos años después de la fecha de solicitud de devolución o compensación respectiva.

Indicó que, por su parte, el artículo 705-1 del mismo estatuto señala que los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y retenciones en la fuente, serán los mismos que correspondan a la declaración de renta respecto de aquellos periodos que coincidan con el correspondiente año gravable.

Que, a su turno, el artículo 714 del Estatuto Tributario, que alude a la firmeza de la declaración privada, establece que la declaración que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable quedará en firme si dos años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial.

Señaló que, el 14 de abril de 2005, la parte actora presentó solicitud de devolución o compensación del saldo a favor consignado en la declaración del 2º bimestre de 2002, que, lo anterior significa, de conformidad con los artículos 705 y 704 del Estatuto Tributario, que la Administración contaba con dos años, contados a partir del 14 de abril de 2005, para proferir el requerimiento especial. Por esta razón, señaló que de conformidad con el artículo 705-1 E.T., las condiciones para tener en firme la declaración de renta, previstas de manera general, ceden ante las condiciones previstas para tener en firme la declaración cuando media solicitud de devolución del saldo a favor. Que, en consecuencia, el requerimiento especial del 29 de julio de 2005 fue proferido oportunamente.

En relación con el asunto de fondo, la DIAN señaló que, establecido que las importaciones sobre las cuales se solicitan los impuestos descontables cuestionados se efectuaron en los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2001, se tiene lo siguiente:

El impuesto se causó en el momento de la nacionalización de los bienes, debiendo contabilizarse como lo ordena el artículo 496 en los periodos fiscales correspondientes a la fecha de su causación o en uno de los periodos siguiente y solicitarse en la declaración de periodo en el cual se haya efectuado su contabilización.

Que acorde con lo anterior, los impuestos pagados en los meses de septiembre y octubre de 2001 podían ser incluidos como máximo en la declaración del primer bimestre de 2002 y, los impuestos pagados en diciembre de 2001, máximo en la declaración del segundo bimestre de 2002. Que, por tanto, la parte actora contabilizó de manera extemporánea el IVA causado, así como también llevó de manera extemporánea los impuestos descontables en el denuncia privado.

Dijo que no se observa una diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable sino un total desconocimiento de las disposiciones aplicables de la

materia. Que las normas son claras en cuanto a la contabilización y oportunidad para incluir los impuestos descontables. Que la parte actora hizo una lectura acomodada de las normas para poder aplicar el beneficio de manera extemporánea.

Manifestó que, el hecho de que se haya pagado el IVA no da derecho a solicitar el descuento, pues la ley ha establecido requisitos que deben cumplirse para poder acceder al beneficio. Que lo mismo puede afirmarse de la contabilización de los impuestos descontables ya que de no hacerlo dentro de la oportunidad prevista ocasiona su desconocimiento.

Sobre la oportunidad para contabilizar y solicitar el descuento del IVA pagado en la importación, señaló que, no es de recibo la referencia que hace la parte actora al artículo 489 del Estatuto Tributario para indicar que solo hasta que se efectúe la exportación se causa y puede descontarse el impuesto, ni la alusión a la proporcionalidad que, de conformidad con el artículo 490, debe hacerse cuando los bienes y servicios adquiridos se destinan indistintamente a operaciones gravadas, exentas o excluidas y no pueda establecerse su imputación a unas u otras. Lo anterior, dijo, porque se está frente al derecho a solicitar como descutable el impuesto consagrado en el artículo 485, literal b) que corresponde al pago al pago en la importación de bienes corporales muebles.

Por último, la DIAN se refirió a que se configura la conducta sancionable del artículo 647 del Estatuto Tributario, como quiera que COACOL incluyó descuentos inexistentes, de lo cual se derivó un menor impuesto a pagar. Citó doctrina judicial del Consejo de Estado para señalar que para que se configure la sanción por inexactitud basta que se den los presupuestos contenidos en el referido artículo 647, excluyendo toda valoración subjetiva tendiente a demostrar la existencia de una maniobra fraudulenta.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, negó las pretensiones de la demanda, para fallar sostuvo lo siguiente:

“7.1.1. EXTEMPORANEIDAD EN EL REQUERIMIENTO ESPECIAL.”

El *a quo* señaló que cuando se pretende modificar una declaración tributaria mediante liquidación oficial, es indispensable la notificación previa del requerimiento especial como requisito de validez de la liquidación oficial. Dijo que aunque este acto administrativo es del mero trámite, requiere de motivación, lo que le brinda al contribuyente la oportunidad para ejercer su derecho de defensa.

Respecto al término para notificar el requerimiento especial, con fundamento en los artículos 705 y 705-1 del Estatuto Tributario sostuvo que este se calcula a partir de: *i)* la fecha del vencimiento del plazo para declarar, *ii)* la fecha de presentación de la presentación de la declaración cuando se presentó de manera extemporánea y *iii)*, la fecha en que se presente la solicitud de devolución o compensación, cuando la declaración presenta saldo a favor. Que, así mismo, el término especial para que queden en firme las declaraciones de IVA y de retención en la fuente, a que se refiere los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a la declaración de renta respecto de aquellos periodos que coincidan con el respectivo año gravable.

Que de acuerdo con el artículo 714 del Estatuto Tributario, el término de firmeza de las declaraciones privadas acaecerá según su situación particular así: *i*) declaraciones presentadas oportunamente: dos años siguientes a la fecha del vencimiento para declarar, *ii*) declaraciones presentadas en forma extemporánea: dos años siguientes a la fecha de presentación y, *iii*) declaraciones con saldo a favor: dos años siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación.

El Tribunal señaló también que, de conformidad con los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en las declaraciones tributarias pueden imputarlos dentro de la liquidación privada del mismo impuesto al siguiente periodo, solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo o, solicitar su devolución.

Que en el evento en que el contribuyente decida solicitar el saldo a favor, la declaración privada quedará en firme dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación. Que, de igual forma ocurre con el término para notificar el requerimiento especial.

En relación con el caso que suscita la demanda el *a quo* dijo que, el 14 de abril de 2005, COACOL presentó solicitud de devolución del saldo a favor registrado en la declaración del IVA correspondiente el 2º bimestre de 2002 por la suma de \$678.719.000. Que, de acuerdo con lo expuesto, la DIAN contaba hasta el 14 de abril de 2007 para notificar el requerimiento especial y que, como quiera que el requerimiento especial en cuestión fue proferido el 29 de junio de 2005, el mismo resultó oportuno.

Dijo que si bien es cierto que con el artículo 750-1 del Estatuto Tributario, la intención del legislador fue crear identidad en los plazos que tiene el Estado para verificar las declaraciones de IVA y retención en la fuente cuando coinciden con el periodo de renta, también lo es que con tal disposición se deben tener en cuenta los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, que consagran que el término para notificar el requerimiento especial y el de la firmeza de la declaración, se cuenta a partir de la solicitud de devolución o compensación.

“7.1.2. IMPUESTOS DESCONTABLES.”

El Tribunal señaló que, todo contribuyente que sea responsable del IVA tiene derecho a descontar de su IVA generado, el valor del IVA pagado en la adquisición de bienes o servicios gravados, imputable a los ingresos gravados. Que esto corresponde a la dinámica del valor agregado, conforme a la cual, en cada proceso de producción o comercialización se descuenta el impuesto pagado en la fase anterior a dicho proceso.

Explicó el concepto de IVA generado, para luego señalar que, de conformidad con el artículo 485 literal b) del Estatuto Tributario, los impuestos descontables son los pagados en la importación de bienes muebles. Luego trajo a colación los artículos 489 y 496 del Estatuto Tributario para sostener que, de estas normas se deduce que el registro contable solo puede efectuarse en la fecha en que se cause la obligación o en uno de los dos periodos inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración correspondiente al de la contabilización. Que así las cosas, para efectos de la procedencia de los impuestos descontables, constituye *requisito sine qua non* la simultaneidad del registro contable y la solicitud del derecho en la declaración tributaria. Que, una vez contabilizado el descuento en la oportunidad

legal, este debe solicitarse en la declaración del bimestre en que se hace la contabilización.

Que a su turno, el IVA que se causa en las importaciones debe liquidarse y pagarse conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana de acuerdo a lo estipulado en el literal c) del artículo 429 del Estatuto Tributario. Que, por lo tanto, no son de recibo los argumentos de la parte actora en el sentido de que tenía derecho a descontar el IVA pagado en la importación de materias primas solamente desde que se exportaran los bienes producidos con tales materia primas, dado que se está frente al derecho a solicitar como descontable el impuesto consagrado en el artículo 458, literal b) citado que corresponde al pago en la importación de bienes corporales muebles.

Que, así las cosas, para efectos del IVA generado en las importaciones que puede ser tomado como descontable, los contribuyentes deben cumplir estrictamente con los requisitos de oportunidad y contabilización a que hace referencia la norma tributaria. Que, por tanto, el Tribunal encontró que los impuestos pagados en los meses de septiembre y octubre de 2001 por la parte actora, podían ser incluidos como máximo en la declaración del primer bimestre de 2002 y los pagados en diciembre de 2001, a más tardar en la declaración del segundo bimestre de 2002. Que, en consecuencia, la contabilización y solicitud efectuada por la actora el 25 de octubre de 2002 fue extemporánea.

En relación con la sanción por inexactitud, el *a quo* señaló que no se evidencia una diferencia de criterios en la interpretación de la norma sino un completo desconocimiento de la misma.

RECURSO DE APELACIÓN.

La parte actora interpuso recurso de apelación contra la decisión del Tribunal con fundamento en lo siguiente:

Nulidad por extemporaneidad del requerimiento especial.

La parte actora reiteró los argumentos de la demanda para señalar que procede la declaratoria de nulidad de la liquidación oficial porque la DIAN notificó de manera extemporánea la notificación del requerimiento especial.

Señaló que, el artículo 705-1 del Estatuto Tributario establece de manera expresa y sin excepciones que la firmeza de las declaraciones tributarias del IVA y retención en la fuente siguen la misma suerte de la firmeza de la declaración de renta del año gravable en el que estén comprendidos los periodos de IVA y retención. Que, por tanto, al caso concreto se debe aplicar la norma especial y no la regla establecida en el artículo 705 del Estatuto Tributario.

Manifestó su desacuerdo con la decisión del Tribunal en cuanto interpretó que el artículo 705-1 E.T. liga la firmeza de las declaraciones de IVA y retención a la de renta, pero que la misma norma consagra una excepción para cuando se presentan solicitudes de devolución o compensación. Dijo que, si el artículo 705-1 es una norma especial, no es correcto que se de aplicación al artículo 705.

Reiteró que el Consejo de Estado ha señalado que el alcance del artículo 705-1 del Estatuto Tributario es el de unificar los términos de firmeza de las declaraciones de renta, IVA y retenciones. Con fundamento en la doctrina judicial que citó, dijo que la firmeza de la declaración de IVA se cuenta a partir de

cualquiera de los siguientes eventos referidos exclusivamente a la declaración de renta: *i)* el vencimiento del plazo para presentar la declaración de renta, *ii)* la fecha de presentación de la declaración de renta extemporánea y *iii)* la presentación de la solicitud de devolución o compensación de la declaración de renta.

Que por tanto, cuando la norma alude a los casos en que se presentan solicitudes de devolución lo hace únicamente en relación con los saldos a favor originados en la declaración de renta y no para establecer una excepción cuando los saldos a favor y la solicitud de devolución tengan origen en las declaraciones de IVA y retención.

Nulidad por argumentos sustanciales – procedencia del IVA descontable.

La apodera de COACOL manifestó que la materia prima que importó y respecto de la que pagó el IVA que solicitó como descontable se destinó tanto a exportaciones como al mercado local. Que habida cuenta de que los productos que se venden en el territorio nacional son excluidos, sólo hasta que se conoce qué parte de los bienes fue exportado se puede determinar el porcentaje del IVA pagado en la importación que podría tomarse como descontable. Alegó que antes de que eso ocurra, es imposible establecer si el IVA era descontable o si debía tomarlo como mayor costo de la venta en el impuesto de renta.

Explicó que de conformidad con los artículos 485 y 488 E.T., es descontable el IVA pagado en la importación de bienes corporales siempre que la importación constituya costo o gasto para la empresa. Pero que también, el artículo 489 idem, señala que los exportadores podrán descontar el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios que se destinen a sus exportaciones. Agregó que estas normas no son excluyentes y deben ser aplicadas de forma armónica. Que, por eso, no era acertada la interpretación de la DIAN en cuanto a que en el caso de COACOL solo aplica el artículo 485.

Señaló que una interpretación lógica de las anteriores disposiciones permite concluir que COACOL tiene derecho a descontar el IVA pagado en la importación, únicamente a partir del momento en que exporte, puesto que la exportación es la operación exenta de la que se deriva el beneficio. Insistió en que, con anterioridad a la exportación, no tenía conocimiento de la destinación de los bienes contra los cuales podía descontar el IVA. Que, precisamente por eso, si hubiera declarado el impuesto como descontable sin tener certeza sobre su procedencia, habría excediendo la ley al tomar un beneficio al que no tenía derecho.

Señaló que la DIAN confunde el momento de la causación del IVA en la importación de bienes con el momento de la causación del IVA como descontable, los cuales son distintos y separables. Que, el artículo 429 del Estatuto Tributario establece que el IVA en la importación se causa en el momento de la nacionalización, que, en cambio, el artículo 496 del mismo estatuto precisa que el IVA descontable solo puede contabilizarse en el periodo correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los bimestres siguientes. Que en concordancia con ésta disposición, el artículo 490 dispone que en las operaciones exentas solo podrán descontarse los impuestos descontables a tales operaciones. Por lo tanto, concluyó que el IVA descontable en las importaciones solamente es aplicable cuando se efectúen las operaciones exentas con cargo a las cuales se puede imputar el impuesto a descontar.

Improcedencia de la sanción por inexactitud.

La parte actora afirma que, en la sentencia apelada el Tribunal se abstiene de pronunciarse sobre los argumentos expuestos en la demanda. Que se limitó a afirmar que no existió diferencia de criterios sin fundamentar su posición ni hacer ningún análisis jurídico.

Dijo que no se configuró el hecho generador de la sanción, ya que se demostró que pagó el IVA tomado como deducible. Que no se configuró el supuesto sancionatorio, porque no ejecutó maniobras fraudulentas tendientes a ocultar la verdad de la declaración. Que, cosa distinta es que, en opinión de la Administración, los impuestos descontables se hayan solicitado en forma extemporánea en el denuncia privado. Que, en todo caso, de aceptarse la tesis de la DIAN, el incumplimiento sería formal, puesto que no se causó daño al Estado y, por ende, no constitutivo de sanción por inexactitud.

Para concluir, la parte actora manifestó que la sanción es improcedente porque en el caso concreto se presentó una evidente diferencia de criterios en la interpretación de las normas aplicables.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte actora reiteró los argumentos expuestos en el escrito de la demanda y en el de apelación.

La DIAN reiteró lo expresado en la respuesta a la demanda. Agregó que en el caso de las declaraciones o liquidaciones oficiales que presenten saldos a favor, tanto el término de firmeza como el que se concede a la Administración para proferir el requerimiento especial, sólo empieza a correr a partir de la fecha de presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor. Que lo contrario sería un absurdo dado que la Administración no tendría la posibilidad de verificar el saldo a favor registrado.

También dijo que en el requerimiento especial se hizo énfasis en que COACOL solo contabilizó el IVA descontable el 25 de abril de 2002. Que el artículo 106 del Decreto 2649 de 1993 establece que los errores contables de periodos anteriores se deben incluir en los resultados del periodo en que se adviertan. Que atendiendo a esta disposición, la parte actora contabilizó la cuenta del IVA transitorio para tratar de amortizar el cumplimiento de la norma contable con la fiscal. Que, sin embargo, el reconocimiento del error contable y su posterior corrección no son suficientes para subsanar el problema fiscal relativo a la oportunidad para llevar los impuestos descontables en el denuncia privado.

El Ministerio Público presentó alegatos de conclusión en los que solicitó confirmar la sentencia apelada. Manifestó que el problema jurídico se enfoca en determinar si fue extemporánea la contabilización y la solicitud de impuestos descontables en la declaración presentada por el contribuyente y si fue extemporánea la notificación del requerimiento especial frente a la firmeza de la declaración privada.

Sobre la notificación del requerimiento especial, dijo que el artículo 705 del Estatuto Tributario señala que cuando la declaración presenta saldos a favor, el requerimiento deberá notificarse, a más tardar, dentro de los dos años siguientes a la presentación de la solicitud de devolución o compensación. Que como el artículo 714 del mismo estatuto establece que la declaración privada queda en firme dentro de los dos años siguientes a la solicitud de devolución o compensación, este es el

término que correspondía aplicar, pues en el caso concreto la parte actora presentó la solicitud de devolución de saldo a favor de la declaración de IVA.

En relación con el IVA descontable, dijo que, de conformidad con el artículo 429 del Estatuto Tributario, en las importaciones, el IVA se causa al momento de la nacionalización. Que el artículo 489 del mismo estatuto señala que solo podrán descontarse los impuestos imputables a las operaciones exentas para los productores y exportadores, cuando los bienes constituyan un costo de producción de los artículos que se exporten. Que de lo anterior se extrae que el IVA en la importación se causa al momento de la nacionalización y que como costo o gasto, se causa al momento en que nace la obligación de pagarlo. Que una situación similar se presenta con la realización y causación de la deducción, que se realiza y causa cuando nace la obligación de pagarla.

Señaló que, según el artículo 496 E.T., el IVA descontable debe contabilizarse en el periodo que corresponda a su causación o en uno de los dos periodos siguientes y que debe solicitarse el descuento en el periodo en que se efectúe la contabilización.

Que por lo anterior, como el contribuyente realizó el descuento por fuera de la oportunidad perdió el derecho al beneficio, pues se aplica el principio de perentoriedad de los términos y que, por eso, es procedente su rechazo y la imposición de sanciones.

Respecto a la sanción de inexactitud, dijo que se aprecia que la diferencia no se produce por error de apreciación o diferencia de criterios que puedan sustentar su levantamiento.

CONSIDERACIONES DE LA SALA.

Cuestión preliminar

Previo a decidir de fondo, la Sala observa que la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez manifiesta estar impedida para conocer del proceso de la referencia, por configurarse la causal prevista en el numeral 5 del artículo 150 del Código de Procedimiento Civil.¹

La Sala declarará fundado el impedimento formulado y para el efecto, reitera lo dicho en otras providencias en que se tomó esta decisión, por las mismas razones que ahora se ponen de presente, como son que la Dra. Ana Rosa Suarez Valbuena, magistrada auxiliar de la Dra. Ortiz, fungió como apoderada de la DIAN en el proceso iniciado por esa institución contra la parte actora.²

Asunto de fondo.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide si se ajusta a derecho la liquidación oficial de revisión mediante la cual, la

¹ Fl. 81 c.p.

² Entre otras providencias, la siguiente: SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., Trece (13) de junio de dos mil once (2011). Radicación: 250002327000200401177-01. No Interno: 16947. Demandante: FEDERACIÓN NACIONAL DE CAFETEROS DE COLOMBIA. Demandado: U.A.E. DIAN.

En este proceso, la Dra. Ana Rosa Valbuena contestó la demanda en primera instancia.

DIAN modificó la declaración del IVA correspondiente al 2º bimestre de 2002 presentada por COACOL.

Concretamente, la Sala analizará si la DIAN profirió dentro de la oportunidad legal prevista, el requerimiento especial previo a la expedición de la liquidación oficial de revisión. En razón a que la Sala anticipa que este cargo no prosperará, estudiará de fondo si la solicitud de devolución del IVA descontable presentada por la parte actora fue realizada dentro de los términos establecidos y con el lleno de las exigencia de ley. Finalmente, se decidirá sobre la procedencia de la sanción por inexactitud.

La Sala resolverá los cargos propuestos teniendo en cuenta los siguientes hechos probados:

- El 15 de enero de 2003, COACOL presentó proyecto de corrección de la declaración del IVA correspondiente al segundo bimestre de 2002 en el que se liquidó un saldo a favor por IVA descontable de \$678.719.000.³

- El 11 de abril de 2003, la DIAN, mediante Liquidación Oficial No. 310642003000097, aceptó el proyecto de corrección.⁴

- el 14 de abril de 2005, COACOL presentó solicitud de devolución del saldo a favor registrado en la declaración del IVA correspondiente al 2º bimestre de 2002.⁵

- El 29 de junio de 2005, la DIAN profirió el Requerimiento Especial No. 3106322005000091, mediante el que propuso modificar la declaración del IVA correspondiente al segundo bimestre del año 2002, presentada por COACOL.⁶

- El 5 de octubre de 2005, la DIAN, mediante Resolución No. 608-1588, rechazó la solicitud de devolución del saldo a favor presenta el 14 de abril de 2005 por COACOL.⁷

- El 10 de febrero de 2006, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 3106422006000001, mediante la que modificó la declaración del IVA correspondiente al segundo bimestre de año 2002 presentada por COACOL así: *i*) Renglón 16 GB Impuestos descontables por importaciones \$35.776.000, *ii*) Renglón 19 GR Total impuestos descontables \$35.382.000, *iii*) Renglón 24 VS Sanciones \$1.029.339.000, *iv*) Renglón 25 HA Total saldo a pagar \$993.957.000 y, *v*) Renglón 26 HB Saldo a favor por este período \$0.⁸

DE LA OPORTUNIDAD PARA EXPEDIR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL.

Con respecto a este cargo, a la Sala le corresponde definir si la declaración del impuesto sobre las ventas, que presentó la parte actora por el segundo bimestre del año 2002, quedaba en firme dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la declaración del impuesto sobre la renta o dentro de los dos años siguientes a la fecha en que presentó la solicitud de devolución del saldo a favor que declaró en su denuncia de ventas.

La Sala considera que la declaración del impuesto sobre las ventas, que presentó la parte actora por el segundo bimestre del año 2002, quedaba en firme dentro de

³ Folios 81 a 87 del cuaderno principal.

⁴ Folios 89 a 93 del cuaderno principal.

⁵ Folios 108 a 111 del cuaderno principal.

⁶ Folios 122 a 157 del cuaderno principal.

⁷ Folio 171 a 173 del cuaderno principal.

⁸ Folios 56 a 74 del cuaderno principal.

los dos años siguientes a la fecha en que presentó la solicitud de devolución del saldo a favor que declaró en su denuncia de ventas, por las siguientes razones:

El artículo 705- 1 dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 705-1. TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO EN VENTAS Y RETENCIÓN EN LA FUENTE. *Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable”.*

La Sala analizó este artículo a la luz de los antecedentes legislativos de la Ley 223 de 1995, norma que añadió el referido artículo al Estatuto Tributario. En esta oportunidad, la Sala manifestó:

“Esta disposición fue adicionada por el artículo 134 de la Ley 223 de 1995, con la finalidad de que cuando la Administración tributaria efectuara revisiones en el impuesto sobre la renta y encontrara inconsistencias en las declaraciones del impuesto sobre las ventas o de retención en la fuente, pudiera modificarlas, teniendo en cuenta que la declaración de renta se presenta en el año siguiente al período gravable denunciado.

La justificación del precepto legal en la ponencia para primer debate del proyecto de ley 026 Cámara, que se convirtió en la Ley 223 de 1995, expresa:

“De conformidad con la legislación vigente, el término para proferir el requerimiento especial tanto en renta, como en ventas y retención en la fuente, es de dos años contados a partir de la fecha en que vence el plazo para presentar la correspondiente declaración.

Este artículo nuevo busca que los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, sean los mismos que corresponden a la declaración de renta”⁹

Como se puede apreciar, la intención del legislador fue unificar los términos de firmeza de las declaraciones de renta, ventas y retención en la fuente, para darle la oportunidad a la Administración Tributaria de modificar las declaraciones de ventas y retención en la fuente, cuando encontrara hallazgos en la declaración de renta.

Por eso, concordante con el artículo 705-1 E.T., cuando el artículo 705 ibídem dispone que el término de firmeza se cuenta a partir de la presentación de la declaración, es claro que para el denuncia de ventas, el término se contará a partir de la presentación de la declaración de impuesto sobre la renta. De la misma manera, si la declaración de renta fue presentada de manera extemporánea, el término de firmeza de la declaración de ventas se contará a partir de la fecha de presentación extemporánea del denuncia rentístico.

Ahora bien, cuando la declaración de renta no presenta saldo a favor y la declaración de ventas sí, para la Sala, el término de firmeza de la declaración de

⁹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. Consejero Ponente: MARIA INÉS ORTIZ BARBOSA. Bogotá D.C. veintinueve (29) de junio de dos mil seis (2006). Referencia: 66001-23-31-000-2002-01044-01 Radicado:15064. Actor: JHON JAIRO GARCIA SUAREZ. Demandado: U.A.E DIAN.

ventas se debe contar a partir de la presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor, porque así lo dispone expresamente el artículo 705 del E.T.

En efecto, la norma prevé que *“Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.”*

En el mismo sentido, el inciso segundo del artículo 714 E.T. dispone:

“ARTÍCULO 714. FIRMEZA DE LA LIQUIDACIÓN PRIVADA.

(...)

La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial.

La facultad que puede ejercer la administración tributaria para modificar los denuncios de ventas y retención en la fuente en virtud de los hallazgos que pueda advertir cuando fiscaliza el denuncia de renta no se puede interpretar de manera restrictiva, puesto que la intención del legislador, precisamente, fue ampliar esas facultades.

De manera que, así como cuando la declaración de renta presenta un saldo a favor, el término de firmeza se cuenta a partir de la solicitud de devolución de saldo a favor, tratándose de la declaración del impuesto sobre las ventas debe aplicarse la misma regla, independientemente de que eso implique que los términos de firmeza de la declaración de renta y venta corran de manera independiente cuando el denuncia de renta no contempla un saldo a favor y la de ventas sí.

Analizado el caso concreto, los hechos probados en el expediente dan cuenta de que la parte actora corrigió su denuncia privado de ventas para reflejar un saldo a favor y que, por eso, el 14 de abril de 2005 presentó la solicitud de devolución del saldo a favor reconocido por la DIAN mediante liquidación de corrección del 11 de abril de 2003 sobre la declaración del IVA correspondiente al 2º bimestre de 2002. De tal manera que, la declaración de ventas sólo habría quedado en firme si la DIAN no hubiera notificado el requerimiento especial hasta el día el 14 de abril de 2007. Como en el caso concreto está probado que el requerimiento se expidió el 29 de junio de 2005 y que se notificó el 30 de julio del mismo año, es evidente que no fue extemporáneo y que no ocurrió la firmeza de la declaración.

Desvirtuada la extemporaneidad del requerimiento especial, la Sala procede a decidir el asunto de fondo.

DE LA OPORTUNIDAD PARA SOLICITAR EL IVA DESCONTABLE.

Con fundamento en los artículos 485, 488, 489, 490 y 496 del Estatuto Tributario la parte actora señala que el IVA generado en las operaciones de importación, solo puede registrarse y solicitarse como descontable cuando se realicen las operaciones exentas con cargo a las cuales se pueda imputar el impuesto a descontar y no cuando se cause el IVA pagado.

Para el caso concreto dijo que, en los meses de septiembre, octubre y diciembre de 2001, realizó importaciones de materia prima que utilizó en la producción de bienes exportados en los bimestres 6º de 2001 y 1º y 2º de 2002. Que, por tanto, tenía derecho descontar el IVA que pagó en la importación, pero a partir del

momento de la exportación, ya que según el artículo 489 del mismo estatuto, el beneficio sólo era aplicable desde cuando se efectuó la operación exenta contra la que se imputó el descuento.

La Sala considera que el IVA generado en la importación de bienes corporales muebles con destino a la producción o comercialización de bienes o servicios exentos, es descontable en el periodo en el que se cause y contabilice el impuesto o dentro de los dos periodos siguientes, lo anterior en a razón a que por disposición del artículo 496 del Estatuto Tributario, el reconocimiento del descuento del IVA, está condicionado a la contabilización oportuna del impuesto a descontar.

El artículo 485 del Estatuto Tributario permite descontar el IVA generado en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, bien sea que el impuesto se facture al responsable o que se pague en la importación. Al respecto la norma señala:

“ARTICULO 485. IMPUESTOS DESCONTABLES. *Los impuestos descontables son:*

a. El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes; la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo.

b. El impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles. Cuando la tarifa del bien importado fuere superior a la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes, la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo.”

Para determinar el alcance de la norma transcrita, resulta oportuno señalar que esta disposición debe interpretarse en conjunto con lo establecido en el artículo 496 del Estatuto Tributario, norma de la que se infiere que el reconocimiento del IVA descontable está sujeto a la verificación de la causación y contabilización del impuesto a descontar dentro de la oportunidad expresamente prevista, de tal manera que si no se cumple esa condición, se pierde el derecho al descuento.

Dice el artículo 496 E.T.

“ARTÍCULO 496. OPORTUNIDAD DE LOS DESCUENTOS. *Cuando se trate de responsables que deban declarar bimestralmente, las deducciones e impuestos descontables **sólo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los dos períodos bimestrales inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.**”* (negrilla fuera de texto)

El IVA en las importaciones se causa, conforme con el artículo 429 del Estatuto Tributario cuando se nacionaliza la mercancía. Dice la norma:

“ARTÍCULO 429. MOMENTO DE CAUSACIÓN. *El impuesto se causa:*

(...)

d. En las importaciones, al tiempo de la nacionalización del bien. En este caso, el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana.”

Por consiguiente, para la Sala es claro que, el reconocimiento del IVA descontable a que hace referencia el artículo 485 del Estatuto Tributario, además de estar condicionado a los precisos términos de la norma, exige el cumplimiento de dos condiciones adicionales, a saber: la contabilización del impuesto causado dentro de la oportunidad fijada por el artículo 429 y, la solicitud del descuento en el mismo periodo de la contabilización. En igual sentido se ha pronunciado la Sala en doctrina judicial que en esta oportunidad se reitera.

“En cuanto a la oportunidad para solicitar los impuestos descontables, se observa que el Estatuto Tributario permite descontar el impuesto facturado al responsable “por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, hasta el límite que resulte de aplicar el valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes”, pero para hacer efectivo este derecho debe cumplirse el requisito de oportunidad a que se refiere el artículo 496 del Estatuto Tributario

(...)

Del texto de las normas transcritas se establece que es presupuesto legal para la procedencia del impuesto descontable la contabilización oportuna y la solicitud en la declaración del período en el cual se haya efectuado el asiento correspondiente.

De acuerdo con lo anterior, se advierte que una es la oportunidad para contabilizar los impuestos descontables, y otra la indicada para solicitarlos o declararlos. En relación con la primera, es claro que el responsable está obligado a llevarlos a la cuenta corriente del bimestre de su causación, o a la de uno cualquiera de los dos bimestres inmediatamente siguientes. En cuanto a la segunda, según la norma transcrita, debe hacerse la solicitud en la declaración que corresponda al período en el que se haya contabilizado.”

10

Ahora bien, dado que la parte actora explica que la materia prima que importó la incorporó en la producción de bienes finales que destinó, parte a la exportación y parte al territorio nacional y que, por eso, era necesario esperar a que se hiciera la exportación a efectos de establecer el porcentaje del impuesto descontable imputable a las operaciones exentas, dado que no tiene derecho a descontar el IVA respecto de las operaciones excluidas, la Sala precisa lo siguiente:

De conformidad con el literal b) del artículo 485 del E.T., en concordancia con el artículo 488 idem¹¹, independientemente de si el importador también funge o no como exportador, el impuesto pagado por aquel en la importación de bienes

10 CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Bogotá, D. C., marzo treinta y uno (31) de dos mil once (2011). Referencia: 25000-23-27-000-2008-00089-01. Radicado: 17667. Actor: GILAT COLOMBIA S.A. E.S.P. Demandado: UAE DIAN:

¹¹ ARTICULO 488. SOLO SON DESCONTABLES LOS IMPUESTOS ORIGINADOS EN OPERACIONES QUE CONSTITUYAN COSTO O GASTO. Sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.

corporales muebles puede descontarse si tales importaciones, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resultan computables como costo o gasto de la empresa y se destinan a las operaciones **gravadas** con el impuesto sobre las ventas. Para tales efectos, el contribuyente debe sujetarse a las reglas del artículo 496 del E.T.

El artículo 489 E.T. por su parte dispone:

“ARTICULO 489. EN LAS OPERACIONES EXENTAS SOLO PODRÁN DESCONTARSE LOS IMPUESTOS IMPUTABLES A TALES OPERACIONES, PARA LOS PRODUCTORES Y EXPORTADORES. Cuando los bienes y servicios a que se refiere este artículo se destinen a operaciones exentas del impuesto, habrá lugar a descuento únicamente, cuando quien efectúe la operación sea un productor de bienes de que trata el Título VI del presente Libro, o un exportador. En el caso de los exportadores, cuando los bienes corporales muebles constituyan costo de producción o venta de los artículos que se exporten, se descontará la totalidad del impuesto facturado, siempre y cuando dicho impuesto corresponda a la tarifa a la que estuviere sujeta la respectiva operación.”

La norma transcrita, como se puede apreciar, simplemente estipula que también hay derecho a descontar el impuesto sobre las ventas cuando los bienes y servicios se destinen a operaciones exentas, caso en el cual, la norma exige que el contribuyente sea productor o exportador. Dado que no establece una oportunidad distinta para solicitar los descuentos, en estos casos, los contribuyentes también deben sujetarse a las condiciones previstas en el artículo 496 E.T.

Ahora bien, como efectivamente las empresas pueden presentar operaciones tanto excluidas como gravadas y exentas y, respecto de las excluidas no es pertinente solicitar impuestos descontables, el artículo 490 previó la siguiente fórmula:

“ARTICULO 490. LOS IMPUESTOS DESCONTABLES EN LAS OPERACIONES GRAVADAS, EXCLUIDAS Y EXENTAS SE IMPUTARAN 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.”

Este artículo, cómo se ve, permite distribuir proporcionalmente el impuesto sobre las ventas que indistintamente sirvió para todas las operaciones gravadas, exentas y excluidas, cuando ese impuesto pagado recae sobre costos y gastos comunes a tales operaciones siendo imposible cuantificar el porcentaje correspondiente a las operaciones excluidas.

Para estos efectos, conforme con el artículo 15 del Decreto 522 de 2003, *“los responsables deberán llevar cuentas transitorias en su contabilidad, en las cuales se debite durante el periodo bimestral el valor del impuesto sobre las ventas imputables a los costos y gastos comunes. Al finalizar cada bimestre dichas cuentas se abonarán con cargo a la cuenta impuesto a las ventas por pagar en el valor del impuesto correspondiente a costos y gastos comunes y proporcionales a*

la participación de los ingresos por tarifa en los ingresos totales, limitándolo a la tarifa a la cual estuvieron sujetas las operaciones de venta.”

La fórmula que ofrece el artículo 490 E.T. tiene, entonces, como fin, discriminar el impuesto que puede ser tratado como descontable, que es el vinculado a las operaciones exentas y gravadas, del que no puede ser tratado como tal, es decir, el vinculado a las operaciones excluidas.

Como el artículo 490 E.T. dispone que si en el período fiscal correspondiente no se presentan operaciones es factible postergar el cálculo de la proporción al período fiscal siguiente en el que se verifique alguna de ellas, interpreta la parte actora que esta norma faculta a llevar los impuestos descontables a un período siguiente, particularmente, al período en que se surtan las operaciones de exportación.

La Sala considera que como la fórmula se previó para aquellos casos en que el impuesto recae sobre costos y gastos *comunes* a los tres tipos de operaciones, esto es, exentas, gravadas o excluidas, sólo si no se presentan ninguna de estas tres operaciones, es posible postergar el cálculo. De lo contrario, no, porque entonces no se estaría hablando de costos y gastos comunes sino de costos y gastos estrictamente imputables a las operaciones exentas.

Analizado el caso concreto, la Sala encuentra que en el expediente consta que la parte actora importó materia prima en los meses de septiembre, octubre y diciembre de 2001. Tampoco se discute en el proceso que la parte actora incorporó la materia prima importada a productos finales que fueron, parte exportados y parte vendidos en el territorio nacional. Por lo tanto, tales importaciones constituyen costo de operaciones exentas (las exportaciones) como de operaciones excluidas (ventas en el territorio nacional). De ahí que la parte actora haya acudido al cálculo proporcional a que alude el artículo 490 del E.T.

De igual manera, y así lo reconoce la parte actora mediante certificado expedido por revisor fiscal¹², que las cuentas transitorias las empezó a llevar a partir del 25 de abril de 2002, cuentas en las que contabilizó el IVA pagado en las importaciones realizadas en los referidos meses de noviembre y diciembre de 2001 y enero a abril de 2002.

De acuerdo con lo señalado anteriormente, el IVA causado en las importaciones de los meses de septiembre y octubre de 2001 debió contabilizarse y solicitarse como descontable a más tardar en el segundo bimestre de 2002; así mismo, el impuesto generado en las importaciones del mes de diciembre de 2001, podía ser registrado contablemente, y solicitado el descuento, máximo en el tercer bimestre de 2002. Lo antedicho pone en evidencia la extemporaneidad en la contabilización del IVA de los meses de septiembre y octubre de 2001, con lo que se advierte que la parte actora no cumplió los requisitos previstos en el artículo 496 del Estatuto Tributario. No prospera el cargo.

SANCIÓN POR EXTEMPORANEIDAD.

La parte actora señaló en el recurso que el Tribunal no estudió de fondo las razones que fueron invocadas para sustenta la improcedencia de la sanción por inexactitud, por lo que reitera que no hay lugar a su aplicación porque esta se fundó en el desconocimiento de un IVA descontable cuya procedencia fue

¹² Folios 76 y 77 de cuaderno principal.

demostrada. Que en todo caso, de confirmarse su inoportunidad, esta se debe a una diferencia de criterios en las normas aplicables.

Dijo que tampoco es procedente la inexactitud sancionada porque los datos suministrados por COACOL fueron ciertos y correctos. Que, además, no es justo ni proporcional imponer una sanción fundamentada en la solicitud de un IVA descontable cuyo pago y monto no fue discutido por la DIAN.

La Sala precisa que si bien en el caso concreto la discusión se centró en la interpretación de los artículos 485, 488, 489, 490 y 496 del Estatuto Tributario, para que proceda la exoneración de la sanción, conforme con el inciso 5º del artículo 647 del E.T., es necesario que los errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, sea fundamentada.

Para la Sala, la interpretación que hizo la parte actora no está debidamente fundamentada porque bajo ningún método de hermenéutica jurídica se podía arribar a la conclusión a la que llegó, esto es, que uno es el momento de causación del IVA en la importación y otro el momento de causación de ese mismo impuesto, pero cuando el impuesto se lleva como descontable de operaciones exentas.

En efecto, conforme se explicó, el momento de la causación del IVA en la importación es uno sólo y está previsto en el artículo 429 del E.T. y es el de la nacionalización de los bienes importados.

Y como ese impuesto es el que se puede llevar como descontable, cuando el artículo 496 E.T. dispone que los impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el periodo fiscal correspondiente a la fecha de su causación, dicha causación no es otra, tratándose del IVA generado en la importación, que la referida a la nacionalización de los bienes importados.

Ahora, dado que, como se precisó, el artículo 489 E.T. nada dijo sobre la oportunidad en que pueden descontarse los impuestos imputables a las operaciones exentas por parte de los exportadores o productores, necesariamente debe acudir a la oportunidad prevista en el artículo 496 del E.T.

Por último, la Sala reitera que la parte actora interpretó sin fundamento el artículo 490 del E.T., pues de esa norma no se infiere que los contribuyentes deban esperar a que se surta la exportación para que puedan aplicar la fórmula a que alude ese artículo, pues, se reitera, ese artículo es aplicable para cuando las empresas realizan operaciones gravadas, exentas y excluidas, pues si el impuesto pagado por el responsable recae sobre costos y gastos no comunes sino enteramente imputables a operaciones exentas, la oportunidad para llevar los descuentos es la prevista en el artículo 496 E.T.

En el caso concreto, la parte actora reconoció que ejecutaba operaciones gravadas, exentas y excluidas y que, por eso, aplicó el artículo 490 del E.T. Luego, no hay razón que justifique el incumplimiento de los requisitos claramente establecidos en el artículo 496 del E.T. No prospera el cargo.

En consecuencia y, habiendo quórum para decidir, la Sala confirmará la sentencia.

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,

F A L L A

PRIMERO: CONFÍRMESE la sentencia del 31 de julio de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por la Compañía Agrícola Colombiana Ltda & Cia. S.C.A, contra la U.A.E. DIAN.

SEGUNDO: RECONÓCESE personería a la abogada Flori Elena Fierro Manzano como apoderada de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO