

IMUESTO DESCONTABLE – Oportunidad para solicitarlo. Presupuestos legales / CONTABILIZACION DEL IMUESTO DESCONTABLE – Este término es diferente para solicitar el impuesto descontable / CERTIFICACION DE CONTADOR O REVISOR FISCAL – Valor probatorio

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. 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. La demandante en el recurso de apelación reiteró que es el anexo B al requerimiento especial del que se erige que solamente se solicitó como IVA descontable la suma de \$65.036.570 (facturas de Telesat). Sin embargo, el referido documento que se anunció en la demanda como certificación de contador público, no da certeza del dicho de la accionante, por cuanto para que la certificación del revisor fiscal o contador público tenga el carácter de “prueba contable suficiente” (artículo 777 del Estatuto Tributario), debe contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse, no puede versar sobre las simples afirmaciones acerca de los valores registrados en libros, pues en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables en los que aparecen consignadas las afirmaciones vertidas en sus certificaciones.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 496 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 777

SANCION POR INEXACTITUD – Procedencia / DIFERENCIA DE CRITERIOS – Debe versar sobre el derecho aplicable

El inciso final del artículo 647 del E.T. dispone: “No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”. De la lectura de esta disposición se deduce que la diferencia de criterio debe versar sobre el derecho aplicable, con la condición de que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos. En este caso la diferencia se presentó entre un criterio jurídico fundado en la ley y un criterio personal carente de respaldo legal. El artículo 496 del E.T. que establece la oportunidad para los descuentos, no es una norma ambigua o que presente vacíos que hubiere llevado al contribuyente a mal interpretarla para hacer valer un mayor saldo a favor. En consecuencia la sanción

impuesta por la administración se ajusta a la norma legal, y por ello en esta² instancia se confirma.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., marzo treinta y uno (31) de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00089-01(17667)

Actor: GILAT COLOMBIA S.A. E.S.P.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 22 de enero de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que anuló parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000128 del 11 de diciembre de 2007. La sentencia dispuso:

“PRIMERO. Anular parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000128 de 11 de diciembre de 2007, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, a través de las (sic) cuales (sic) se le modifica la declaración privada del impuesto sobre las ventas por el sexto bimestre de 2004, presentada por la sociedad GILAT DE COLOMBIA S.A. E.S.P. Nit. 830.062.000-7.

SEGUNDO. Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se exonera a la sociedad actora del pago de la sanción por inexactitud conforme a lo expuesto en la parte motiva de este proveído.

(...)"

I) ANTECEDENTES

El 11 de enero de 2005 la sociedad Gilat Colombia S.A. E.S.P presentó la declaración de impuesto sobre las ventas del sexto bimestre del año 2004, corregida el 7 de abril de 2006, en la cual se determinó por impuestos descontables la suma de \$2.047.836.000.

Mediante el Requerimiento Especial No. 310632007000047 de 21 de marzo de³ 2007, el Jefe de Grupo Manufacturero y Comercio al por Mayor de la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, le propuso al contribuyente la modificación de su liquidación privada del impuesto sobre las ventas sexto bimestre del año 2004, desconociendo como impuestos descontables la suma de \$80.929.000 e imponiendo una sanción por inexactitud en cuantía de \$129.486.000.

La empresa GILAT COLOMBIA S.A. E.S.P presentó dentro de la oportunidad legal respuesta al Requerimiento Especial No. 310632007000047 del 21 de marzo de 2007.

Con la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000128 del 11 de diciembre de 2007, la Administración de Grandes Contribuyentes de Bogotá modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre del año 2004, desconociendo por concepto de impuestos descontables la suma de \$74.848.000¹ e imponiendo una sanción por inexactitud en cuantía de \$119.757.000.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, Gilat Colombia S.A. E.S.P, solicitó:

“A. Que se declare la nulidad parcial de la actuación administrativa contenida en la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000128 del 11 de diciembre de 2007, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá- DIAN.

B. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de Gilat en los siguientes términos:

- 1. Que se reconozca que los impuestos descontables solicitados por Gilat cuestionados en la Liquidación Oficial de la referencia fueron debidamente solicitados y proceden según lo establecen las normas actualmente vigentes en la materia.*
- 2. Que en consecuencia, se reconozca que el saldo a favor reportado por Gilat en su declaración privada por valor de \$6.203.010.00 es correcto.”*

Como normas violadas y concepto de la violación dijo:

Procedencia del IVA descontable (artículos 485, 488 y 496 del Estatuto Tributario).

Adujo el actor que durante los meses de mayo y junio de 2004 fue beneficiario de servicios satelitales prestados por una entidad extranjera sin domicilio en Colombia, y agregó que fue sometido a retención en la fuente por concepto del impuesto sobre las ventas a la tarifa del 16%.

¹ La Administración en la Liquidación Oficial de Revisión aceptó el impuesto descontable correspondiente a las facturas expedidas por la Sociedad Consorcio por la suma de \$3.084.333 y por Alfonso Castellano Jiménez por la suma de \$2.996.880.

Al ser empleados efectivamente los servicios en la ejecución de su objeto⁴ social, el contribuyente tenía la posibilidad de causar como IVA descontable el valor del impuesto sobre las ventas que pagó.

Para el caso de la prestación de servicios gravados, a que se refiere el numeral 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, manifestó que únicamente se dispuso que la retención será equivalente al 100% del valor del impuesto, sin indicarse en qué momento se causa la retención del impuesto sobre las ventas.

El término *ejercicio gravable* solamente se predica de impuestos de periodicidad anual, como es el caso del impuesto sobre la renta, ya que en el caso de otros impuestos las declaraciones se presentan de acuerdo con períodos taxativamente establecidos. El período para efectos del IVA es bimestral y para retenciones en la fuente es mensual.

Debido a que para pagos al exterior a entidades sin domicilio en Colombia no se aplica un momento de causación específico, debe considerarse el general y, por tanto, la retención debe efectuarse antes de que termine el ejercicio fiscal correspondiente. Para el caso que nos ocupa, la retención podría pagarse y causarse antes del 31 de diciembre de 2004, y precisamente esto fue lo que ocurrió.

Consideró que la interpretación que realiza la Administración confunde el momento de causación del correspondiente costo o gasto con el de causación del IVA descontable.

Respecto del impuesto sobre las ventas, aplicable a las facturas de Telesat, señaló que fue pagado mediante su inclusión en la declaración de retención en la fuente de diciembre de 2004, momento en el cual Gilat Colombia S.A. E.S.P causó en su contabilidad el correspondiente IVA descontable.

Sobre el valor solicitado como descontable indicó que solamente se imputó el valor de \$65.036.570, y no de \$74.847.950, que es el monto que equivocadamente pretendió rechazar la Administración. Por lo anterior, la diferencia, que equivale a \$9.811.380, corresponde al IVA no solicitado como descontable, el cual no puede ser cuestionado por la entidad fiscal.

Sostuvo que los artículos 485, 488 y 496 del Estatuto Tributario son normas complementarias, y así deben ser interpretadas, so pena de hacer nugatorio el derecho en ellas consagrado.

Afirmó que una interpretación lógica y armónica de las disposiciones citadas permite concluir que Gilat Colombia S.A. E.S.P., tenía derecho a descontar el IVA pagado en la adquisición del servicio satelital solamente desde el momento en que se causara, y no antes, puesto que los impuestos descontables solo 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.

Con fundamento a lo anterior señaló que el término para solicitar el IVA descontable a que se refiere el artículo 496, para el caso de Telesat, vencía el 30 de abril de 2005, que es el último día del segundo bimestre de 2005. Lo anterior, debido a que los dos bimestres debían contarse a partir del bimestre en el que se causaron los impuestos descontables, y no cuando se causó el correspondiente costo o gasto que dio origen al impuesto sobre las ventas.

Sanción por inexactitud. (artículos 363 de la Constitución Política, 647 y 683 del Estatuto Tributario).

Consideró que el supuesto de hecho de la sanción por inexactitud es la utilización por parte de los contribuyentes, en sus declaraciones tributarias, de datos o factores falsos, incompletos o desfigurados, con el objeto de disminuir su impuesto o saldo a pagar, o aumentar el saldo a favor.

Adujo que en el caso presente Gilat Colombia S.A. E.S.P. no ha realizado maniobras fraudulentas, tendientes a ocultar los datos reales de la declaración de impuesto. Por el contrario, el IVA que solicitó como descontable fue cancelado por el contribuyente y determinado de conformidad con las normas que regulan la materia, incluso la Administración no ha desvirtuado la realidad del IVA descontable solicitado.

Manifestó que el hecho de que la Administración considere que el IVA fue solicitado en forma extemporánea, no lo hace falso, inexistente ni desfigurado, ni constituye fundamento para la imposición de la sanción por inexactitud.

En todo caso, sostuvo, la sanción por inexactitud sería improcedente por la evidente diferencia de criterios entre la Administración y Gilat sobre la interpretación de las normas aplicables, de conformidad con lo establecido en el último inciso del artículo 647 del Estatuto Tributario.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones del actor con los siguientes argumentos de defensa:

1. IVA descontable.

De conformidad con los artículos 485 y 496 del Estatuto Tributario es claro que existe un término dentro de cual se puede solicitar el IVA descontable, luego es evidente que cuando se deja trascurrir el plazo legal, no le es dable al contribuyente hacer uso de dicho beneficio.

Afirmó que se encontró demostrado dentro del expediente que el contribuyente efectuó transacciones que le daban derecho a solicitar el IVA descontable en los meses de mayo y junio de 2004, no obstante realizó el denuncio del mismo en el mes de diciembre de dicho año, en la declaración del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre.

Los términos que están expresamente contemplados en la ley tributaria son perentorios y, por lo tanto, improporrogables; en ese sentido, el contribuyente que solicite impuestos descontables debe cumplir estrictamente con los requisitos de oportunidad y contabilización a que hace referencia el artículo 496 del Estatuto Tributario que, en el caso en concreto, vencían el 31 de octubre de 2004, último día del quinto bimestre del año 2004.

2. Sanción por inexactitud.

En lo relacionado con la sanción por inexactitud consideró que uno de los presupuestos que la norma consagra para que se configure, es que en la

declaración tributaria se incluyan impuestos descontables improcedentes,⁶ conducta en la que incurrió el contribuyente al incluir impuestos descontables que no cumplían con el requisito establecido en el artículo 496 del Estatuto Tributario.

No es necesario que se presente la utilización de datos o factores falsos, incompletos o desfigurados para que se configure la inexactitud sancionable, como lo señaló el Consejo de Estado en sentencia de 21 de junio de 1996, Magistrado Ponente Dr. Delio Gómez.

No se presentó la pretendida diferencia de criterios entre las oficinas de impuestos y el declarante, puesto que es clara la normatividad citada al determinar el término para la procedencia de la solicitud de los impuestos descontables.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, mediante providencia del 22 de enero de 2009 declaró la nulidad parcial de los actos acusados con fundamento en las siguientes consideraciones:

Con relación al fondo del asunto el *a quo* argumentó que, de conformidad con los artículos 496 del Estatuto Tributario y 6 del Decreto Reglamentario No. 570 de 1984, los impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el periodo 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. El punto de partida está en el período o bimestre en que se causó el impuesto por el servicio prestado, para luego establecer en qué período se contabilizó y declaró.

Para determinar la causación del impuesto sobre las ventas en la prestación de servicios debe tenerse en cuenta lo establecido en el literal c) del artículo 429 del Estatuto Tributario, que señala que el impuesto se causa en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior.

Teniendo en cuenta que las facturas emitidas por el prestador del servicio son del bimestre mayo y junio de 2004, este es el período que da nacimiento al impuesto descontable. En consecuencia, la sociedad podía solicitar el impuesto descontable hasta el bimestre de septiembre – octubre de 2004, y como lo hizo excediendo dicho término, la petición fue extemporánea.

Respecto a la sanción por inexactitud consideró que no es procedente, toda vez que el accionante no presentó datos falsos, incompletos o inexistentes, como fue reconocido por la Administración. Acorde con el artículo 647 del Estatuto Tributario lo que se presentó fue una diferencia de criterios respecto del momento en que se realizó la causación del impuesto a las ventas, lo que hace que la sanción por inexactitud sea improcedente.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante impugnó la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

La Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000128, del 11 de diciembre de 2007, debe ser declarada nula por fundamentar el rechazo de los impuestos

descontables en la errónea interpretación de los artículos 488 y 496 del⁷ Estatuto Tributario.

Sostuvo que la Administración, con base en una interpretación errónea de las normas del Estatuto Tributario, estableció que el contribuyente solicitó el IVA descontable por fuera del término, con lo cual centró la controversia en un tema de temporalidad, y no de existencia o inexistencia de impuestos descontables.

Debido a que para los pagos al exterior, a entidades sin domicilio en Colombia, no se aplica un momento de causación específico, debe considerarse el general y, por lo tanto, la retención debe efectuarse antes de que termine el ejercicio fiscal correspondiente. Para el caso que nos ocupa, la retención podía pagarse y causarse antes del 31 de diciembre de 2004, y precisamente esto fue lo que ocurrió.

Si la causación del IVA descontable o del correspondiente costo o gasto se tuviera que hacer atendiendo, estrictamente, a lo establecido en los artículos 12, 47, 48 y 96 del Decreto 2649 de 1993, no existiría la posibilidad de contabilizar el IVA en períodos diferentes, como lo prevé el artículo 496 del Estatuto Tributario.

Afirmó que solamente se solicitó como descontable un monto de \$65.036.570, y no de \$74.847.950, que es el monto que, equivocadamente, pretende rechazar la Administración.

El contribuyente no podía causar el correspondiente IVA descontable antes de haber reconocido su procedencia, y de haberlo registrado, para posteriormente incluirlo en la declaración de retención en la fuente de diciembre de 2004.

Manifestó que para que los artículos 485, 488 y 496 del Estatuto Tributario puedan aplicarse de manera efectiva, el término que establece el artículo 496 para solicitar el IVA descontable debe contarse desde el período en el que se reconoció y causó, pues es a partir de este momento, y no antes, que nace el derecho de solicitar el descuento.

Adujo que la Administración de Impuestos no tiene la facultad para rechazar la solicitud de IVA descontable, pues ello sería asignarle a la normativa que invocó para desconocerlo, una consecuencia jurídica que no ha sido prevista por el legislador.

La demandada impugnó la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

El *a quo* luego de establecer, de conformidad con las normas aplicables a la materia, que la demandante no tiene derecho a los impuestos descontables por haberlos solicitado extemporáneamente, consideró que tal actuación constituye una diferencia de criterio, cuando lo que realmente se presentó fue un desconocimiento del derecho aplicable, que consigna, de manera explícita, hasta cuándo puede el contribuyente solicitar los impuestos descontables.

VII) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada en esta etapa procesal reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

La demandante ratificó los argumentos presentados en la demanda y en el⁸ recurso de apelación

El Ministerio Público dentro de la etapa procesal rindió concepto en el cual solicitó confirmar la sentencia de primera instancia, con fundamento en los siguientes argumentos:

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 496 del Estatuto Tributario, la sociedad debió contabilizar su impuestos facturados, con ocasión de la compra de servicios, en el período mayo-junio de 2004 (tercer período) o, a más tardar, en el 5º bimestre, que corresponde a los meses de septiembre y octubre del mismo año. Igualmente debía tener en cuenta el mismo período para solicitar su descuento.

La sociedad actora contabilizó el IVA descontable el 31 de diciembre de 2004 y presentó su solicitud de descuento en la declaración del 6º período del 2004, incumpliendo con la oportunidad que le otorga la ley tributaria para hacer exigible su derecho al descuento, por lo que no puede obtener el beneficio buscado.

Los mayores valores determinados por la Administración corresponden al desconocimiento del descuento del IVA por la inoportuna contabilización y solicitud, por errores de apreciación sobre el momento de causación del IVA descontable, razón por la cual no hay lugar a imponer la sanción por inexactitud.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 22 de enero de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000128 de 11 de diciembre de 2007.

En este caso la parte demandante apeló la decisión del Tribunal insistiendo en la procedencia de los impuestos descontables solicitados por el contribuyente en la declaración del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2004, por considerar, con fundamento en los artículos 488 y 496 del Estatuto Tributario y los elementos de prueba que obran en el expediente, que se cumplió con el requisito de oportunidad. Así mismo, argumenta que el valor determinado oficialmente por la Administración es mayor al imputado por dicho concepto en la declaración de impuesto sobre las ventas sexto bimestre año 2004.

De otra parte, el recurso de alzada de la demandada tiene como objeto único que se mantenga la sanción por inexactitud impuesta en la Liquidación Oficial de Revisión, motivada en el rechazo de los impuestos descontables por extemporaneidad en su contabilización.

1. Procedencia IVA descontable.

En el *sub judice* la sociedad Gilat Colombia S.A. E.S.P. pagó el impuesto sobre las ventas facturado por la adquisición de servicios en los meses de mayo y junio de 2004, realizando el denuncio del mismo en el mes de diciembre de 2004, en la declaración del sexto bimestre.

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 que⁹ 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, que establece:

*“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.”*

Como lo indicó el *a quo*, la anterior disposición fue reiterada por el artículo 6 del Decreto Reglamentario No. 570 de 1984, de la siguiente forma:

“Artículo 6. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 30 del Decreto 3541 de 1983, las deducciones e impuestos descontables de que tratan los artículos anteriores, sólo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha en que se hubiere causado el derecho y solicitarse en la declaración respectiva”.

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.

Teniendo en cuenta que las facturas fueron emitidas por el prestador del servicio en el bimestre mayo y junio de 2004², es en este período en el que se causó el impuesto³. Por tanto, la oportunidad para contabilizar el impuesto descontable podía ser en dicho bimestre mayo – junio, o dentro de los dos períodos siguientes, esto es, julio – agosto / septiembre octubre, y, en consecuencia, debía solicitarse en la declaración del período en el que se hubiere contabilizado, el cual debía corresponder a uno de los antes vistos.

En consecuencia, como lo estimó el Tribunal, la sociedad tenía hasta el 31 de octubre de 2004 para incluir dentro de su declaración de impuesto sobre las ventas el impuesto descontable originado en las facturas emitidas en el bimestre 3 del año 2004, razón por la cual la Administración de Impuestos al no cumplirse un

² Fls 9, 10, 63, 71, 72, 73, 74, 75, 76 y 77 c.a.

³ Estatuto Tributario. Artículo 429. Momento causación del impuesto sobre las ventas. El impuesto se causa: (...)

c) **en las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior.**

término preclusivo, como el indicado en el artículo 496 del Estatuto Tributario,¹⁰ tiene la facultad para rechazar la solicitud de IVA descontable.

De otra parte, la actora sostuvo que el valor solicitado como descontable respecto de las facturas de Telesat, según se desprende del anexo B de la respuesta al requerimiento especial, es de \$65.036.570, y no de \$74.847.950, que fue el monto rechazado por la Administración.

El anexo B a la respuesta al requerimiento especial corresponde a la certificación expedida por el Representante Legal y el Director de Contabilidad de Gilat Colombia S.A. E.S.P⁴., en la que se señala:

“Que de acuerdo a los registros contables y a la documentación comercial que reposa debidamente clasificada en los archivos de la entidad, se puede comprobar:

Que la información que se relaciona a continuación corresponde efectivamente a los valores registrados en libros según fechas relacionadas:

IVA DESCENTABLE EN SERVICIOS REQUERIMIENTO ESPECIAL No.
310632007000047

Número factura	Fecha de facturación	Fecha de Causación	Fecha de contabilización IVA y Reteiva	Valor IVA Descontable	Presentación Declaración	Pago de Retención de IVA
445827	Mayo 19 2004	Mayo 20 2004	Dic. 31 2004	4.905.690	Ene. 11 2005	Mar. 1 2005
445828	Mayo 19 2004	Mayo 20 2004	Dic. 31 2004	5.606.502	Ene. 11 2005	Mar. 1 2005
445826	Mayo 19 2004	Mayo 20 2004	Dic. 31 2004	16.826.607	Ene. 11 2005	Mar. 1 2005
445829	Mayo 19 2004	Mayo 20 2004	Dic. 31 2004	8.409.754	Ene. 11 2005	Mar. 1 2005
445830	Mayo 19 2004	Mayo 20 2004	Dic. 31 2004	9.110.566	Ene. 11 2005	Mar. 1 2005
445831	Mayo 19 2004	Mayo 20 2004	Dic. 31 2004	9.110.566	Ene. 11 2005	Mar. 1 2005
445832	Mayo 19 2004	Mayo 20 2004	Dic. 31 2004	9.110.566	Ene. 11 2005	Mar. 1 2005
0001C	Junio 23	Junio 24 de 2004	Dic. 31 2004	975.348	Ene. 11 2005	Mar. 1 2005

⁴ Fls. 81 y 82 c.p.

	2004					
0001C	Mayo 21 2004	Junio 22 de 2004	Dic. 31 2004	980.971	Ene. 11 2005	Mar. 1 2005
Total			65.036.570			

(..)".

En la liquidación oficial de revisión se registró que el valor desconocido por la Administración se originó en las siguientes facturas:

Invoice factura	Fecha	Contribuyente	Valor IVA	Folios c.a
445827	Mayo 19/04	Telesat Canadá	4.905.690	9,10,71,63
445828	Mayo 19/04	Telesat Canadá	5.606.502	9,10,72,63
445826	Mayo 19/04	Telesat Canadá	16.826.607	9,10,73,63
445829	Mayo 19/04	Telesat Canadá	8.409.754	9,10,74,63
445830	Mayo 19/04	Telesat Canadá	9.110.566	9,10,75,63
445831	Mayo 19/04	Telesat Canadá	9.110.566	9,10,76,63
445832	Mayo 19/04	Telesat Canadá	9.110.566	9, 10, 77, 63
445835	Mayo 19/04	Telesat Canadá	9.811.379	9, 10
0001C	Junio/04	Fabián Burgos	975.348	10, 63
0001C	Junio/04	Fabián Burgos	980.971	10, 63
Total			74.847.949	

Dicho acto administrativo estableció frente a la divergencia de las facturas que desconoció la Administración y las que relacionó el actor lo siguiente:

"Referente al valor cuestionado por el contribuyente con respecto a que el monto de las facturas de Telesat, es de (sic) valor de \$65.036.570 y no de \$74.847.950, donde se presenta una diferencia de \$9.811.380, este despacho le informa, de acuerdo a las pruebas aportadas y las verificaciones de los libros oficiales, auxiliares soportes que hacen parte de la contabilidad, realizadas (sic) parte de la División de Fiscalización Tributaria que obran en el expediente, figura incluida la factura No. 445835 por valor de \$61.321.120 y un impuesto a las ventas retenido por valor de \$9.811.379 a nombre de Telesat (folio 10), que figura como factura causada en el mes de mayo de 2004."

Nótese que la Administración controvirtió en la liquidación oficial de revisión la certificación en mención, señalando las facturas que se tuvieron en cuenta, y los folios del expediente en las que obran, y soportándose en la verificación que realizó a la contabilidad de la actora.

La demandante en el recurso de apelación reiteró que es el anexo B al requerimiento especial del que se erige que solamente se solicitó como IVA descontable la suma de \$65.036.570 (facturas de Telesat). Sin embargo, el

referido documento que se anunció en la demanda como certificación de¹² contador público, no da certeza del dicho de la accionante, por cuanto para que la certificación del revisor fiscal o contador público tenga el carácter de "prueba contable suficiente" (artículo 777 del Estatuto Tributario), debe contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse, no puede versar sobre las simples afirmaciones acerca de los valores registrados en libros, pues en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables en los que aparecen consignadas las afirmaciones vertidas en sus certificaciones.

Como quiera que el certificado expedido por el contador de Gilat Colombia S.A. E.S.P. (folios 81 y 82), no ofrece la información necesaria para determinar que solamente se solicitó como IVA descontable, respecto a las facturas de Telesat \$65.036.570, y no \$74.847.950, y que la Administración cuestionó dicha certificación, no prospera el cargo estudiado.

2. Sanción por Inexactitud.

Conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario: "*Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones tributarias... de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se deriven un... mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable...*".

Entonces, de acuerdo con la norma, para imponer la sanción era preciso que el contribuyente hubiera solicitado impuestos descontables inexistentes y que de este hecho se derivara, además, un menor impuesto o un mayor saldo a favor.

Como quedó demostrado en el caso en examen, en la **declaración del impuesto a las ventas del 6 bimestre de 2004** el contribuyente incluyó impuestos descontables que para dicho período no existían, por cuanto las facturas de las cuales deriva el citado impuesto descontable, fueron emitidas por el prestador del servicio en el bimestre mayo y junio de 2004⁵, fechas en las que se causó el impuesto⁶, por lo que la oportunidad para contabilizar el impuesto descontable se circunscribía al bimestre mayo – junio, o a los dos siguientes, esto es, julio – agosto / septiembre octubre, y, en consecuencia, solamente podía solicitarse en la declaración de alguno de los períodos mencionados.

El inciso final del artículo 647 del E.T. dispone: "*No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de*

⁵ Fls 9, 10, 63, 71, 72, 73, 74, 75, 76 y 77 c.a.

⁶ Estatuto Tributario. Artículo 429. Momento causación del impuesto sobre las ventas. El impuesto se causa: (...)

c) **en las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior.**

impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable,¹³ siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”.

De la lectura de esta disposición se deduce que la diferencia de criterio debe versar sobre el derecho aplicable, con la condición de que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos.

Sobre el tema, esta Corporación ha sostenido:

“De conformidad con la norma citada, la diferencia de criterios debe versar sobre el derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos. Existe una diferencia de criterio entre la autoridad tributaria y el contribuyente, cuando la discrepancia debe basarse en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente, pero no ocurre lo mismo, cuando a pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable”.⁷

En este caso la diferencia se presentó entre un criterio jurídico fundado en la ley y un criterio personal carente de respaldo legal. El artículo 496 del E.T. que establece la oportunidad para los descuentos, no es una norma ambigua o que presente vacíos que hubiere llevado al contribuyente a mal interpretarla para hacer valer un mayor saldo a favor. En consecuencia la sanción impuesta por la administración se ajusta a la norma legal, y por ello en esta instancia se confirma. Por las anteriores consideraciones estima la Sala que no le asistió la razón al Tribunal al levantar la sanción por inexactitud y, en consecuencia, se revocará la sentencia de primera instancia.

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia apelada por las razones expuesta en la parte motiva de esta providencia, en su lugar:

DENIÉGUESE las pretensiones de la demanda

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

⁷ Sentencia Número 25000-23-27-000-2005-00098-01(16575), Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA del 12 de marzo de 2009

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO