



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de septiembre dos mil veinte (2020)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2014-00385-01 (24333)
Demandante: BAVARIA S.A.
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas : Impuesto sobre las ventas- bimestre 3 de 2009.
Reclasificación ingresos brutos por operaciones no gravadas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia de 10 de octubre de 2018, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que accedió a las pretensiones de la demanda, así¹:

“Primero: Declárese la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412012000069 de 16 de octubre de 2012 y de la Resolución 900.485 del 18 de noviembre de 2013, proferidas por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, mediante las cuales se modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas del tercer (3º) bimestre del año gravable 2009.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, declárese se declara (sic) la firmeza de la Liquidación Oficial de Corrección 312412010000231 del 02 de noviembre de 2011.

Tercero. No se condena en costas, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.”

ANTECEDENTES

El 8 de julio de 2009, Bavaria S.A presentó declaración del impuesto sobre las ventas (en adelante IVA) correspondiente al tercer bimestre del año 2009, en la que determinó un valor a pagar de \$18.743.067.000.

Como consecuencia de la solicitud de corrección presentada por la contribuyente por la declaración de IVA del tercer bimestre de 2009, la DIAN profirió Liquidación Oficial de Corrección 312412010000231 de 2 de noviembre de 2010, en la que se liquidó a cargo de la actora un valor a pagar de \$17.539.511.000.

¹ Folios 235 – 236 del cuaderno principal.



Previo requerimiento especial, el 16 de octubre de 2012, la DIAN profirió Liquidación Oficial de Revisión 312412012000069 (en adelante LOR) en la que modificó la liquidación oficial de corrección así: i) reclasificó el valor del renglón de ingresos brutos por operaciones no gravadas (\$42.555.949.000), correspondientes a ingresos por concepto de venta de cerveza nacional comprada e importada, en el renglón de ingresos brutos por operaciones excluidas. Lo anterior, para que se incluyan en el cálculo de proporcionalidad que da derecho a descontar parte del IVA transitorio; ii) desconoció el impuesto descontable por operaciones gravadas (\$300.675.000), con fundamento en que no era procedente, pues en el cálculo de proporcionalidad no se tuvo en cuenta como ingreso excluido la suma correspondiente a la comercialización y distribución de cerveza e importada, a la cual se le dio un tratamiento de operación no gravada; iii) en consecuencia, impuso sanción por inexactitud por \$481.080.000.

El 17 de diciembre de 2012, Bavaria S.A. interpuso recurso de reconsideración. En dicho escrito se registró como dirección procesal la calle 94 7A-47 de Bogotá.

El 23 de agosto de 2013, Bavaria S.A. modificó su RUT en el sentido de actualizar la dirección de notificaciones judiciales e informó como tal, la carrera 53A 127-35 de Bogotá.

El 18 de noviembre de 2013, la DIAN profirió la Resolución 900.485 mediante la cual resolvió el recurso de reconsideración, en la que confirmó la LOR.

El 19 de noviembre de 2013, la DIAN envió a la actora la citación para notificación personal del referido acto, a la dirección señalada en el recurso de reconsideración, esto es, calle 94 #7A – 47.

El 25 de noviembre de 2013, la empresa de correo informó que no fue posible entregar la mencionada citación y que fue devuelta por la causal “destinatario se trasladó”.

El 3 de diciembre de 2013, la DIAN fijó edicto para notificar la Resolución 900.485, que fue desfijado el 16 de diciembre del mismo año.

El 23 de enero de 2014, Bavaria S.A. radicó derecho de petición ante la DIAN en la que solicitó copia de la Resolución 900.485 de 2013.

DEMANDA

Bavaria S.A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones²:

“Pretensiones principales

a. Que como consecuencia de la inactividad de las autoridades tributarias en notificar debidamente la Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración, se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000069 de 16 de octubre de 2012 y de la Resolución No. 900.485 del 18 de noviembre de 2013, por medio de las cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales modificó (sic) modificaron la declaración del impuesto a las ventas correspondiente al tercer bimestre del 2009 presentada por Bavaria S.A.

² Folios 10 cuaderno principal.



b. Como restablecimiento del derecho, se solicita se decrete la firmeza de la corrección de la declaración privada del 2 de noviembre de 2010, aprobada mediante la Liquidación Oficial de Corrección No. 312412010000231, como consecuencia de la configuración del silencio administrativo positivo a favor de mi poderdante, toda vez que la resolución del recurso de reconsideración se hizo de manera extemporánea, considerando que el acto debió haberse notificado antes del 17 de diciembre de 2013, esto es, un año después de la debida presentación del Recurso de Reconsideración, sin embargo la misma se notificó por conducta concluyente hasta el 23 de enero de 2014. En ese sentido, solicito se declare que el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000069 de 16 de octubre de 2012 fue resuelto de manera favorable a las peticiones en este efectuadas por la compañía.

Pretensiones subsidiarias

En caso de que no sean declaradas las pretensiones principales me permito formular las siguientes pretensiones subsidiarias:

a. Que se decrete que la demanda se presenta dentro del término señalado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, esto es, dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la fecha de notificación por edicto de la Resolución No. 900.485 del 18 de noviembre de 2013, el cual se desfijó hasta el 16 de diciembre de 2013.

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

b. Que con base en las razones de derecho que sustentan esta demanda, se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000069 del 16 de octubre de 2012 y de la Resolución No. 900.485 del 18 de noviembre de 2013, por medio de las cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales modificó la declaración del impuesto a las ventas correspondiente al tercer bimestre del 2009 presentada por Bavaria S.A.

C. Que en consecuencia se restablezca el derecho a mi representada en los siguientes términos:

1. Declarando que la actividad de venta de cerveza comprada de terceros e importada, es una venta NO gravada con IVA, y no una venta excluida de ese impuesto, y que por consiguiente no debe incluirse dentro del cálculo de proporcionalidad de que trata el artículo 490 del Estatuto Tributario. Adicionalmente, solicitamos al despacho se sirva declarar la improcedencia de la sanción por inexactitud.

2. Confirmando la firmeza de la declaración tributaria presentada por la compañía y objeto de la presente controversia.

3. Condenando en costas y agencias en derecho a la parte demandada.

D. Solicitamos que en el evento de no acceder a las pretensiones de la presente demanda, no se nos condene en costas, considerando que tanto en los antecedentes administrativos, como en este proceso, mi poderdante ha actuado y



actuará con el cabal respeto de las normas sustanciales y procesal y con lealtad procesal.”

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 430, 490, 563, 564, 565, 647, 703 y 734 del Estatuto Tributario.
- Artículos 29 y 83 de la Constitución Política.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.
- Artículo 81 de la Ley 489 de 1998.
- Artículo 19 del Decreto 522 de 2003.
- Artículos 21 numeral 2 y 40 numeral 3 del Decreto 4048 de 2008.
- Concepto Único de IVA 001 de 2003, numerales 1.1.1. y 1.1.3.

El concepto de violación se sintetiza así:

- i) Indebida notificación del acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración y, en consecuencia, configuración del silencio administrativo positivo.**

La citación para notificación personal de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no fue entregada a la dirección registrada por Bavaria S.A. en el Registro Único Tributario (en adelante RUT), ni en la informada en el certificado de existencia y representación legal, esto es, la carrera 53A # 127-35. Por el contrario, la citación fue remitida a la calle 94 # 7A -47. Al respecto, debe tenerse en cuenta que otras dependencias de la autoridad tributaria enviaron correspondencia a la dirección informada por la sociedad en el RUT.

Por ende, al no surtirse en debida forma la notificación personal, de conformidad con el artículo 565 del E.T, no era procedente la notificación por edicto. No obstante, la DIAN adelantó irregularmente la notificación por edicto y, en consecuencia, desconoció el principio de publicidad y el derecho al debido proceso.

En ese contexto, de acuerdo con el artículo 734 del E.T, se configuró el silencio administrativo positivo frente a la decisión del recurso, porque el 17 de diciembre de 2012 Bavaria S.A. interpuso recurso de reconsideración contra la LOR, por lo que la demandada tenía hasta el 17 de diciembre de 2013 para notificar el acto administrativo que resolvía dicho recurso. Sin embargo, el contribuyente se notificó de la Resolución 900.485 de 2013, por conducta concluyente, el 23 de enero de 2014, esto es, un mes después del término con el que contaba la DIAN para notificar esa decisión.

- ii) Procedencia del tratamiento y registro de los ingresos con ocasión de la venta de cerveza nacional e importada como ingresos por operaciones no gravadas e improcedencia del cálculo proporcional de que trata el artículo 490 del E.T.**

El impuesto sobre la ventas de cerveza se causa en el momento en que el bien es entregado para su distribución o venta en el país, acorde con lo previsto en el artículo 430 del E.T. De modo que, en las ventas posteriores, como la comercialización de esos productos, los ingresos no están gravados.



La DIAN ha manifestado que no pueden tenerse como base para el cálculo de la proporcionalidad conceptos que no son catalogados en el régimen del IVA como gravados, excluidos o exentos.

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

En consecuencia, Bavaria S.A. no está obligada a realizar el referido cálculo de proporcionalidad sobre esos ingresos.

- iii) La LOR 312412012000069 de 2012 y la Resolución 900.485 de 2013, que resuelve el recurso de reconsideración fueron expedidas con desconocimiento de las normas en que debieron fundarse. Además, incurrieron en falsa de motivación.**

Si bien la cerveza se encuentra gravada con IVA, debe destacarse que, por disposición legal, la causación del impuesto configura en la etapa de producción y primera fase de comercialización. Luego, las ventas posteriores no causan el impuesto, debido a la naturaleza monofásica de este, por lo que no puede pretenderse darle el tratamiento de excluido a las siguientes etapas de comercialización.

Sin embargo, en los actos administrativos demandados, la DIAN reclasificó como excluidos, bienes que no tienen esa naturaleza, toda vez que los bienes que tienen dicha categoría son solo aquellos que no causan el impuesto por expresa disposición legal, esto es, los previstos en el artículo 424 del E.T.

De modo que no existía la obligación de realizar el cálculo de proporcionalidad sobre los referidos ingresos, máxime si se tiene en cuenta que el cálculo de proporcionalidad no está contemplado en la ley para la comercialización de cerveza.

Además, por todo lo expuesto, los actos se encuentran viciados de falsa motivación.

- iv) Violación de los principios de legalidad, confianza legítima y lealtad procesal.**

Según lo anotado en la cartilla instructiva de la declaración de IVA correspondiente al año gravable 2009, expedida por la DIAN, en la casilla correspondiente a ingresos brutos excluidos solamente pueden registrarse aquellos que la ley señala como excluidos de IVA. Por ello, la actora incluyó como no gravados, los ingresos percibidos por la comercialización de cerveza.

La DIAN no puede desconocer sus propias disposiciones y alegar que el instructivo no constituye un acto administrativo, porque con fundamento en él se crearon efectos jurídicos, como son la declaración y pago del IVA.

Además, el artículo 19 del Decreto 522 de 2003 señala de manera expresa que los comercializadores de productos como la cerveza no son responsables del IVA en relación con tales bienes. Por tanto, con sustento en el referido instructivo, la actora no podía registrar en el renglón 29, los ingresos por la comercialización de cerveza,



pues en dicho región solamente se registran los ingresos que la ley expresamente calificó como excluidos.

De ahí que, el desconocimiento de los preceptos indicados en el instructivo configura una violación a lo principios de legalidad, buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica.

v) Desconocimiento de la doctrina expedida por la DIAN

Acorde con el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, los contribuyentes que actúen con fundamento en los conceptos proferidos por la Subdirección Jurídica de la DIAN pueden sustentar sus actuaciones, en vía administrativa o judicial, con base en los mismos. De igual forma, la Circular 175 de 2001 prevé la obligatoriedad para los funcionarios de la administración de aplicar dichos conceptos.

No obstante, en el presente asunto, la DIAN desconoció sus propios conceptos aplicables en materia de IVA.

vi) Nulidad de la sanción por inexactitud por improcedente e ilegal

Como se explicó, hay ausencia de hecho sancionable, por lo que no se cumplen los presupuestos consagrados en el artículo 647 del E.T.

Además, en el requerimiento especial proferido en el presente asunto no se hizo referencia a los razones de hecho y derecho para imponer la sanción por inexactitud, por lo que se trasgredió el requisito contemplado en el artículo 703 del E.T.

La jurisprudencia constitucional y la del Consejo de Estado han establecido que en materia de derecho sancionador el Estado no puede imponer sanciones aplicando criterios objetivos, sino que es necesario acudir al criterio subjetivo. Además, en materia de imposición de sanción por inexactitud, la norma exige que el contribuyente haya actuado de manera fraudulenta o que tenga la intención de evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En el presente asunto no ocurrieron esas circunstancias, pues Bavaria S.A. actuó de conformidad con lo previsto en la norma tributaria aplicable al caso.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó que se nieguen las pretensiones de la demanda por las siguientes razones³:

- i) La resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue notificada oportunamente y no se aportó prueba de la configuración del silencio administrativo positivo.**

La resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue notificada en debida forma, pues la citación para notificación personal se envió a la dirección procesal

³ Folios 100 a 132, cuaderno principal.



informada por el contribuyente en el recurso de reconsideración y dentro de los términos previstos para tal efecto.

Por ello, no se configuró el silencio administrativo positivo alegado. Además, para la configuración del silencio administrativo positivo se debe contar con un pronunciamiento oficial de la autoridad tributaria y solo es demandable la resolución que niega la declaratoria de configuración del silencio administrativo positivo.

Sin embargo, en el presente asunto, el demandante no allegó prueba de la ocurrencia del silencio administrativo positivo o del trámite de protocolización de este.

De conformidad con los artículos 555-2, 563 y 565 del E.T., por regla general, las notificaciones de la administración deben enviarse a la dirección informada por el contribuyente en el RUT, excepto cuando este señala expresamente una dirección diferente para que se le notifiquen los actos administrativos.

En el presente asunto, en el recurso de reconsideración, la actora informó como dirección para notificaciones la calle 94 # 7A -47 de Bogotá. En consecuencia, la DIAN envió el aviso de citación para notificación personal de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración a esa dirección, en cumplimiento de lo señalado en el artículo 564 de E.T. Ante la inasistencia del representante legal de Bavaria S.A. para notificarse personalmente de la decisión, la DIAN procedió a efectuar la notificación por edicto, que fue desfijado el 17 de diciembre de 2013. Por tanto, la Resolución 900.485 de 2013, fue debidamente notificada en esa fecha.

Si bien Bavaria S.A. actualizó la información de la dirección procesal en el RUT, no informó de dicha novedad a la oficina de recursos de la DIAN.

ii) En la LOR y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se expusieron los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la decisión

El artículo 430 del E.T prevé que el impuesto sobre el consumo de cerveza de producción nacional se causa al momento en que el artículo es entregado por el productor para su distribución o venta el país, aspecto que constituye el carácter monofásico del gravamen.

En el asunto en estudio, de acuerdo con objeto social de Bavaria S.A., los ingresos provenientes de la venta de cerveza comprada a terceros o importada están excluidos de IVA porque están relacionados con el giro ordinario del negocio. Por ello, no puede clasificarse como no gravados.

Además, debe tenerse en cuenta la existencia de costos y gastos comunes a los ingresos gravados y exentos. De modo que, calificar tales ingresos como no gravados implica que el IVA generado en esos costos y gastos comunes, imputable de manera proporcional a tales ingresos, sea totalmente descontable, lo que resulta improcedente porque las ventas no gravadas no dan derecho a IVA descontable alguno.

De otro lado, debe tenerse en cuenta que en la LOR se expusieron los hechos probados y las normas aplicadas respecto a cada una de las modificaciones y el sustento normativo de la imposición de la sanción por inexactitud.



Así mismo, en el requerimiento especial se expuso el motivo de la reclasificación de los ingresos provenientes de la venta de cerveza que no fue producida por la contribuyente a la categoría de excluidos, lo que afectó la proporcionalidad aplicable en los impuestos descontables, en la medida que esta se efectúa teniendo en cuenta los ingresos gravados, exentos y excluidos, como lo prevé el régimen del impuesto sobre las ventas, previsto en los artículos 420 y siguientes del E.T.

De igual forma, no es posible aplicar el artículo 430 del E.T. como lo pretende la demandante, porque no se cumple uno de los presupuestos previstos por el legislador, pues la demandante no es la productora de los bienes que originaron la reclasificación de los ingresos.

iii) No se vulneraron los principios de legalidad, confianza legítima y lealtad procesal

La reclasificación de los ingresos provenientes de la venta de cerveza adquirida de terceros o importada obedece a la aplicación de las normas que regulan el tratamiento fiscal de los ingresos del productor de cerveza en materia de impuesto sobre las ventas.

Acorde con el artículo 430 del E.T., el impuesto a las ventas sobre el consumo de cerveza de producción nacional se causa en la fase de producción, por lo que es el productor el responsable del mismo, quien está facultado para pedir el IVA descontable, pero no ocurre lo mismo con el comercializador.

De conformidad con el artículo 488 del E.T. la operación que da lugar a impuestos descontables es la erogación que constituya costo o gasto en el impuesto sobre la renta de la empresa y que se destine a operaciones gravadas. En consecuencia, dado que Bavaria S.A. no es responsable del IVA por las operaciones de comercialización de cerveza, dichas operaciones no están gravadas y, por ende, no se cumplen los presupuestos para solicitar impuestos descontables.

En lo atinente a las instrucciones señaladas respecto al renglón 29, debe tenerse en cuenta que en dicho renglón se registran los ingresos que la ley expresamente califica como excluidos del impuesto.

En el presente asunto, el análisis de los ingresos obtenidos por la venta de cerveza adquirida de terceros o importada, se hizo a la luz de los artículos 430, 488 y 490 del E.T. y teniendo en cuenta la clasificación de ingresos gravados, excluidos y exentos.

iv) No existió desconocimiento de la doctrina expedida por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN



Contrario a lo afirmado por el demandante, se aplicó la doctrina vigente para la reclasificación de los ingresos y la consecuente depuración de los impuestos descontables.

Los conceptos citados por la demandante, que considera fueron desconocidos, no se ajustan a los supuestos fácticos analizados en el presente asunto, porque en ellos se analiza de manera aislada el tratamiento fiscal en materia de IVA de un bien o mercancía, por lo que se afirma que la venta de bienes está gravada, a menos que el legislador los excluya para evitar que ante la realización del hecho generador se evada el tributo.

De acuerdo con el artículo 647 del E.T., la sanción de inexactitud es procedente porque la actora declaró como no gravados unos ingresos que son excluidos, lo que generó una disminución en los impuestos descontables y derivó en un menor valor del IVA declarado respecto al que por disposición legal le correspondía declarar.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así⁴:

Referente a la irregularidades procesales atinentes a la indebida notificación del acto que decidió el recurso de reconsideración, manifestó que acorde con el artículo 564 del E.T, y la jurisprudencia proferida por esta Corporación, el contribuyente puede fijar una dirección procesal diferente a la informada en el RUT y la administración queda obligada a enviar las notificaciones relativas al proceso en cuestión a dicha dirección. En el presente asunto, la dirección procesal informada por la demandante en el recurso de reconsideración fue la calle 94 # 7A -47 en Bogotá. De ahí que la DIAN estaba obligada a enviar la citación para notificación personal a esa dirección.

Señaló que está demostrado que el 17 de diciembre de 2012, la demandante radicó recurso de reconsideración y que la Resolución 900.485 del 18 de noviembre de 2013, que lo decidió, quedó notificada por edicto desfijado el 16 de diciembre de 2013, esto es, en el término establecido en la ley. Por esto, no se configuró el silencio administrativo positivo.

Referente a los ingresos generados en las etapas de distribución y comercialización de cerveza comprada e importada, declarados por la demandante como ingresos no gravados, manifestó que los bienes exentos del impuesto a las ventas son aquellos que causan el impuesto, pero se encuentran gravados a la tarifa de cero por ciento (0%) y se encuentran taxativamente previstos en los artículos 477, 478, 479, 480 y 481 del E.T. En los referidos artículos no se previó exención por la venta de cerveza posterior al momento único de su causación descrito en el artículo 430 *ídem*.

Así mismo, advirtió que los artículos 424, 424-2, 424-5, 424-6, 425, 427, 428 y 428-1 del E.T señalan expresamente la lista de bienes excluidos del impuesto a las ventas, esto es, los que por expresa disposición legal no causan el impuesto, en los que

⁴ Folios 223- 236 cuaderno principal.



tampoco se encuentra incluida la comercialización de cerveza adquirida del tercero productor o importador.

Adujo que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 430 del ET, la causación del impuesto sobre la ventas de cerveza de producción nacional solo se genera cuando el bien es entregado para su distribución o venta, momento que constituye el hecho generador de dicho impuesto, lo que determina su carácter de impuesto monofásico a cargo del productor o importador.

Anotó que para establecer la proporcionalidad de los impuestos descontables, el artículo 490 del E.T se refiere a las operaciones gravadas, excluidas y exentas, pero no a las no gravadas.

Manifestó que, atendiendo los principios de taxatividad e interpretación y aplicación restringida de la ley en materia tributaria, *“no podía la entidad demandada efectuar una aplicación analógica y determinar que la comercialización que efectúa la demandante de la cerveza adquirida de un tercero productor, que es un hecho posterior al previsto en el artículo 430 del ET -que describe la causación monofásica de dicho impuesto-, constituye un ingreso por operaciones excluidas que debía de conformidad con el artículo 490 del ET, ser tenido en cuenta en el cálculo de la proporcionalidad de los impuestos descontables; por lo que al no estar descrita dicha operación entre las excluidas del impuesto a las ventas, debe clasificarse como una operación no gravada, y, por ende, así mismo los ingresos percibidos por ella, como lo hiciera el demandante en la declaración privada del IVA corregida por el primer (sic) bimestre del año gravable 2009”*.

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

RECURSO DE APELACIÓN

La demandada apeló con fundamento en los siguientes argumentos⁵:

Advirtió que los ingresos provenientes de la venta de cerveza comprada a terceros están excluidos del IVA por estar relacionados con el giro ordinario del negocio, pues en la enajenación de dichos bienes hay costos y gastos comunes a los ingresos gravados, exentos y excluidos. Además, el carácter monofásico del IVA para ese producto comporta una exclusión en las ventas efectuadas por no productores, esto es, en las fases sucesivas las ventas adquieren la calidad de excluidos.

Por lo tanto, afirmó que los ingresos provenientes de la venta de cerveza comprada a terceros o importada son ingresos excluidos, que deben tenerse en cuenta en el cálculo de proporcionalidad del artículo 490 del E.T.

Manifestó que desde el requerimiento especial expuso de forma clara los fundamentos de hecho y derecho que sustentan las decisiones controvertidas por el contribuyente, por lo que no se configuró falsa motivación.

⁵ Folios 245 a 264 del cuaderno principal.



Finalmente, adujo que debe mantenerse la sanción por inexactitud, porque concurre el hecho sancionable previsto en el artículo 647 del E.T., pues Bavaria S.A declaró como no gravados unos ingresos que son excluidos, lo que generó un mayor valor de impuestos descontables, que ocasionó un menor IVA.

TRÁMITE DE SEGUNDA INSTANCIA

El presente asunto fue repartido al despacho de la Consejera Stella Jeannette Carvajal Basto.

El 22 de febrero de 2019, la Consejera Stella Jeannette Carvajal Basto se declaró impedida para conocer del presente asunto, porque, en la época en que se desempeñó como Magistrada de la Sección Cuarta, Subsección A del Tribunal Administrativo de Cundinamarca conoció del presente medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

El 4 de abril de 2019, la Sala declaró fundado el impedimento. En consecuencia, se separó del conocimiento del presente proceso a la Consejera Stella Jeannette Carvajal Basto y no se ordenó sortear conjuez porque en ese momento existía cuórum decisorio.

El 27 de junio de 2019, el despacho del ponente admitió el recurso de apelación.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** guardó silencio en esta etapa procesal.

La parte **demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en la apelación.

El **Ministerio Público** no efectuó ningún pronunciamiento.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

Habiéndose desintegrado el cuórum decisorio y con el fin de integrarlo para resolver sobre tal manifestación, se ordenó el sorteo de conjuez, diligencia en la que fue designado a la doctora Jeannette Bibiana García Poveda, quien aceptó la designación y tomó posesión del cargo.

Asunto de fondo

En términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, la Sala decide si los ingresos por comercialización de cerveza comprada a terceros corresponden a ingresos no gravados, como los registró la parte demandante en la declaración de IVA del tercer bimestre de 2009, o excluidos, como lo señala la DIAN en los actos administrativos demandados, y si estos deben ser incluidos en el cálculo



de proporcionalidad de los impuestos descontables, acorde con lo señalado en el artículo 490 del E.T.

Anticipa la Sala que reitera las consideraciones expuestas en las sentencias proferidas el 10 de mayo de 2018⁶ y el 18 de junio de 2020⁷, en las que se resolvió un asunto similar entre las mismas partes pero respecto del IVA del primer y segundo bimestres del año 2009, respectivamente. En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada, según el siguiente análisis:

En el caso en estudio, está acreditado que en su declaración del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre del año 2009, Bavaria S.A incluyó en el renglón 30 “operaciones no gravadas” los ingresos por las operaciones de venta de cerveza no producida, sino adquirida de un tercero productor.

La DIAN alega que dichos ingresos constituyen ingresos excluidos, por lo que esos rubros deben incluirse en el cálculo de la base para aplicar la proporcionalidad de los impuestos descontables.

Para resolver esa cuestión, la Sala determinará la naturaleza predicable de los ingresos percibidos en virtud de esa operación.

Al respecto, el artículo 420 del E.T. parte del presupuesto de que la venta de bienes, la prestación de servicios y la importación de bienes son hechos generadores del impuesto sobre las ventas, siempre que no hayan sido excluidos expresamente.

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

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

De otro lado, es necesario distinguir los bienes gravados, exentos, excluidos y no gravados, así:

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

ii) Los bienes exentos causan el impuesto, pero se encuentran gravados a tarifa 0%. Solo los productores de bienes exentos tienen derecho a llevar como descontables los

⁶ Exp. 21795, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁷ Exp. 24332, C.P (E) Julio Roberto Piza Rodríguez.



impuestos pagados en la adquisición o importación de dichos bienes (artículo 489 ídem).

En este caso, el efecto económico es neutro, porque el responsable no paga IVA por los bienes y servicios exentos. Además, puede solicitar los impuestos descontables imputables a los mismos, lo que lleva a que el consumidor adquiera el bien libre del impuesto.

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

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

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

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

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

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

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

Ello es así en tanto el artículo 430 del Estatuto Tributario se limitó a establecer el IVA sobre las ventas de cerveza del productor, sin contemplar en ninguna otra norma una exclusión expresa sobre las posteriores ventas del producto. Esa situación permite comprender que las ventas de cerveza comprada a terceros no puedan calificarse como excluidas del tributo, porque esa connotación debe estar dada por la ley.

También se precisa que cuando la ley tributaria establece las exclusiones de los bienes en materia de IVA no las condiciona a que tengan relación con el giro ordinario de los negocios del contribuyente. En efecto, el artículo 424 del E.T contempla los bienes



excluidos sin condicionar su exclusión a su relación con la actividad económica del contribuyente. De modo que la exclusión recaerá de forma material sobre el bien. Ese condicionamiento solo existe para efectos de que el IVA pagado pueda llevarse como impuesto descontable o como mayor costo o gasto (artículos 77, 107, 485 y 488 E.T.).

Además, el artículo 490 del E.T. dispone lo siguiente:

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

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

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

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

Por lo tanto, la base para establecer la proporción es el monto que aparezca contablemente como ventas gravadas, exentas y excluidas, sin que se incluyan en ese cálculo, los ingresos por operaciones no gravadas que, como se señaló, están por fuera de la regulación de ese tributo⁸. Lo que se ratifica en el hecho de que las operaciones no gravadas no hayan sido tenidas en cuenta por el artículo 490 del Estatuto Tributario para el cálculo de proporcionalidad de los impuestos descontables.

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

⁸ En igual sentido, se ha pronunciado la Sala en sentencias del 15 de septiembre de 2000, exp. 9821, CP. Delio Gómez Leyva, y del 18 de mayo de 2015, exp. 20445, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



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

En este contexto, la inclusión de la actora en la declaración de IVA del tercer bimestre de 2009 de ingresos por operaciones no gravadas concernientes a la comercialización de cerveza no producida por la demandante se encuentra ajustada a la ley. Y, al tratarse de operaciones no gravadas, no debían incluirse en el cálculo de proporcionalidad de los impuestos descontables porque, se insiste, no hacen parte del hecho generador del impuesto sobre las ventas, y la ley solo dispuso ese mecanismo respecto de las operaciones gravadas, exentas y excluidas.

Por la misma razón, tampoco era procedente que la DIAN incluyera en el cálculo de proporcionalidad, los ingresos por venta de cerveza a terceros con el argumento de que eran ingresos operacionales.

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

Estos requisitos no se cumplen en el presente caso, razón por la cual no hay lugar a incluir dentro del cálculo de proporcionalidad las operaciones no gravadas por comercialización de cerveza.

En consecuencia, no es procedente la modificación del tributo en el sentido de disminuir los impuestos descontables, por la inclusión de operaciones no gravadas en el cálculo de proporcionalidad previsto en el artículo 490 del E.T, como lo efectuó la DIAN en los actos administrativos demandados. Por las mismas razones, no resulta procedente la imposición de la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

Por lo expuesto, debe confirmarse la sentencia apelada. No obstante, con fundamento en el artículo 286 del Código General del Proceso, aplicable a este asunto por remisión del artículo 306 del CPACA, se corrige, de oficio, el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada para indicar que la fecha de la liquidación oficial de corrección que se deja en firme es el 2 de noviembre de 2010, no de 2011, como lo indicó el Tribunal. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

Por último no procede la condena en costas en esta instancia, pues conforme con el artículo 188 del CPACA⁹, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del C.G.P. incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*”, requisito que no se cumple en este asunto.

⁹ CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.



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

F A L L A

1. CORREGIR el numeral segundo de la sentencia apelada, que, en consecuencia, queda así:

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** la firmeza de la Liquidación Oficial de Corrección 312412010000231 del 02 de noviembre de 2010.

2. En lo demás, CONFIRMAR la sentencia apelada.

3. NO CONDENAR en costas.

4. ACEPTAR la renuncia al poder presentada por la abogada Jannette Gómez Velázquez, apoderada de la U.A.E. DIAN, de conformidad con el memorial que está en el folio 72 del cuaderno de segunda instancia.

Así mismo, **RECONOCER** personería al abogado Juan Carlos Loaiza Romero, como apoderado de la UAE DIAN, en los términos y para los fines del poder que está en los folios 48 y 49 del cuaderno de segunda instancia.

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

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

(Con firma electrónica)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Con firma electrónica)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

(Con firma electrónica)
JEANNETTE BIBIANA GARCÍA POVEDA
Conjuez