**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejera Ponente: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá D.C., treinta (30) de agosto dos mil veinticuatro (2024)**

**Referencia** Nulidad y restablecimiento del derecho

**Radicación**08001-23-33-000-2021-00079-01 (26863)

**Demandante** BUSINESS WORKPLACE S.A.S.

**Demandado** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

**Asunto** IVA 2015. Remodelaciones y Mejoras. Activos Fijos. Activos Incorporales. Impuestos Descontables.

**Sentencia Segunda Instancia**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 18 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral, Sección B, que resolvió1:

*«1. Declarar la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 02241201900000(sic)50 de 28 de junio de 2019 y la Resolución No. 022362020000011 de 11 de septiembre de 2020, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial de revisión, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.*

*Como consecuencia de la anterior declaración y a título de restablecimiento del derecho, se determina la firmeza de la declaración que, por concepto de impuesto de las ventas del año gravable 2015, presentó la demandante mediante formulario No. 3001617901702.*

*2. Sin costas […]».*

**Antecedentes de la Actuación Administrativa**

Previo requerimiento especial2, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 022412019000050 del 28 de junio de 2018, mediante la cual modificó la declaración anual del impuesto sobre las ventas del año 2015 de la sociedad Business Workplace S.A.S.

Las glosas consistieron en el desconocimiento de las compras de bienes y servicios gravados a la tarifa general, contabilizados como cargos diferidos, así como los impuestos descontables asociados a éstos.

Lo anterior, derivó en el desconocimiento del saldo a favor declarado por la actora y en la imposición de la sanción por inexactitud, calculada con la tarifa del 100%. En adición, la demandada sancionó a la contadora de la demandante3.

La demandante presentó recurso de reconsideración4 en contra de la Liquidación Oficial, el cual fue decidido por la DIAN mediante la Resolución 022362020000011 del 11 de septiembre de 2020, en el sentido de confirmar el acto recurrido5.

**Antecedentes del Proceso**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante solicitó que, previo el trámite respectivo, se hicieran las siguientes declaraciones6:

*«****1. Principales:***

*1.1. Se declare la Nulidad de los siguientes actos administrativos:*

* *Liquidación Oficial de Revisión Impuesto sobre las Ventas No. 022412019000050 del 28 de junio de 2019.*

* *Resolución Recurso de Reconsideración que confirma No. 022362020000011 del 11 de septiembre de 2020.*

*1.2. En virtud de la declaratoria de Nulidad de los mencionados actos administrativos, y a título de restablecimiento del derecho, se solicita:*

*Confirmar la declaración privada presentada por parte de mi representada por concepto de VENTAS anual por el año gravable 2015 mediante formulario 3001617901702 del 18 de enero de 2016, la cual arrojó saldo a favor por valor CIENTO QUINCE MILLONES CUATROCIENTOS SETENTA Y OCHO MIL PESOS M/CTE ($115.478.000) y, en consecuencia, se declare la firmeza de la misma.*

*1.3. Se declare la improcedencia de la sanción por inexactitud determinada por parte de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla en los actos administrativos objeto del presente medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.*

***2. Subsidiarias:***

*2.1. Se declare improcedente la investigación adelantada en contra de la contadora pública (...), identificada con C.C. No. (...), con tarjeta profesional No. (...)».*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos 13, 29, 83, 338 y 363 de la Constitución Política, [488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614), [491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) y [720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896) del Estatuto Tributario y los Decretos 2649 de 1993 y 2650 de 1993, el Concepto Nro. 048953 de 2007 y la Circular 20 de julio de 2018 expedidos por la DIAN, así como las Normas Internacionales de Información Financiera.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

***Firmeza de la declaración:*** Al notificarse el requerimiento especial la declaración de IVA estaba en firme, de acuerdo con el concepto DIAN 048953 de 2007, vigente para la fecha de presentación de la declaración, el cual indicó, antes de las modificaciones introducidas por la Ley 1819 de 2016, que el término de firmeza de las declaraciones de IVA y de retención en la fuente era de dos años, y no de cinco. En consecuencia, se violó el principio de seguridad jurídica al aplicar el [artículo 147](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=209) del Estatuto Tributario, para determinar la firmeza de la declaración anual de IVA.

***Vulneración del debido proceso:*** El desconocimiento de las compras de bienes y servicios gravados transgredió el principio de seguridad jurídica, dado que el IVA descontable, se ajustó a los principios contables y a la normativa fiscal.

El tratamiento del IVA observó el principio de la buena fe, porque la contadora, conforme con los artículos [488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) y [491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) del Estatuto Tributario, llevó como descontable el IVA pagado en la compra de bienes y/o de adquisición de servicios gravados con ese impuesto, registrados contablemente como activos diferidos en su calidad de cargos diferidos, según los artículos 67 del Decreto 2649 de 1993 y 15 del Decreto 2650 de 1993.

Las mejoras y adecuaciones no se consideran activos fijos, porque en virtud del contrato celebrado por la actora con la arrendadora, las erogaciones registradas en el año 2015 implicaban gastos o costos asociados a la actividad de arrendamiento de oficinas físicas y virtuales, cuyos efectos económicos no estaban llamados a incorporarse en activos fijos, con lo cual se contabilizaron como cargos diferidos. Igualmente, por acuerdo plasmado en el contrato de arrendamiento, las mejoras, adecuaciones y demás elementos que se incorporaron en el año 2015 al inmueble, constituían un componente adicional de la compensación económica en favor de la arrendadora, por lo que jurídica, económica, contable y fiscalmente no tienen vocación para hacer parte de los activos fijos de la demandante.

Las compras de los bienes y servicios desconocidos como activos diferidos, se registraron conforme al artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 y los principios de contabilidad aceptados fiscalmente para el año 2015, que permitían reconocer en las cuentas 17 *(activos diferidos)*, bienes o servicios recibidos de los que se espera obtener beneficios económicos futuros, los cuales se constituyeron en gastos pagados por anticipado, incurridos en el desarrollo de su actividad. Por ello, descontó el IVA para activar el gasto, conforme a lo regulado fiscalmente en los artículos [488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) y [491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) del Estatuto Tributario.

Los gastos en los que incurrió están directamente relacionados con su operación generadora de renta, y comprenden preoperativos, remodelaciones y mejoras en propiedades ajenas, que son objeto de amortización gradual sobre las alícuotas mensuales resultantes del tiempo en el que se considera que se va a utilizar o recibir el beneficio del activo diferido, bien sea mediante crédito directo a la partida de activo, o por una cuenta de valuación, con cargo a resultados.

Alegó que según la jurisprudencia y los artículos [488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) y [491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) del Estatuto Tributario, para que un valor sea descontable en IVA debe ser deducible en renta, lo cual fue observado por la sociedad, al aplicar las reglas propias de los principios contables. Conforme al Decreto 2649 de 1993, y desde el punto de vista fiscal, existen costos y gastos que, por necesidad, proporcionalidad, causalidad, y por principio de asociación, no pueden imputarse en un mismo período (*1.° de enero a 31 de diciembre de 2015*), porque desvirtuarían la realidad fiscal y contable de la sociedad, quien utilizó las cuentas 17, que le permiten controlar estas operaciones.

económicos futuros, y no pueden tomarse en un único período contable, pues sus beneficios se extienden en el tiempo. Dentro de estos gastos están los preoperativos, remodelaciones y mejoras en propiedades ajenas tomadas en arrendamiento, vinculados a la operación ordinaria de la empresa, que cumplen los principios de necesidad, causalidad y proporcionalidad, siendo gastos del período deducibles en renta, que dan derecho al IVA descontable.

El hecho de que un bien o servicio se registre como activo, no significa que no dé derecho a IVA descontable, pues una cosa es un cargo diferido o gasto pagado por anticipado, y otra, los activos fijos. En ese sentido no se contabilizó el contrato de arrendamiento como un leasing financiero, pues contable y fiscalmente no cumple las condiciones para ser reconocido como tal.

En aplicación del [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario se llevó como descontable en el per¿9odo el IVA pagado en la compra de bienes y servicios gravados con el impuesto, los cuales se registraron como activos diferidos en su calidad de cargos diferidos, según los artículos 67 y 15 de los Decretos 2649 y 2650 de 1993 respectivamente, lo que la facultaba para tomar el descuento de IVA pagado por esos cargos diferidos durante el año gravable 2015.

***La información exógena*** referida en los actos demandados no corresponde a la realidad económica ni a aquella que, para efectos tributarios, correspondía a la sociedad. La liquidación de revisión indica que se anexó consulta del formato 1006 por la vigencia 2015, observando un IVA pagado y/o facturado por la actora de $139.843.612, y del formato 1005 para esa vigencia, en la cual se registró un IVA generado por $16.073.190, todo lo cual no es cierto, porque la actora no presentó el formato 1006, conforme al artículo 4 [b] de la Resolución 000220 del 31 de octubre de 2014; porque la sociedad se constituyó el 1.° de octubre de 2014, no presentó declaración de renta por el año 2013 y, para el 2014 no obtuvo ingresos, ya que el ejercicio de la actividad económica empezó en el año 2015, lo cual indica que la DIAN se fundamentó en hechos errados, como se advierte de las pruebas presentadas.

De acuerdo con el [artículo 631](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=783) (letras b y e) del Estatuto Tributario, la actora presentó los formatos 1001 y 1005 por el año 2015; al verificar la información enviada en el formato 1005, el total del IVA descontable informado fue de $150.549.520, y no de $16.073.190.

***Sanción por inexactitud:*** No se configuró una conducta sancionable, pues el IVA pagado en la compra de bienes y servicios gravados, reconocidos contablemente como cargos diferidos en el año 2015, era descontable en ese período. No obstante, para la DIAN dicho tratamiento no era procedente en cuanto se debió contabilizar como mayor valor del activo, situación que genera una diferencia de criterio, más no un error sancionable.

***Sanción a la contadora****:* Es improcedente y vulnera el derecho al debido proceso, al no estar debidamente motivada, en cuanto parte del desconocimiento de la Administración del tratamiento aplicado al IVA pagado por la compra de bienes y servicios gravados, contabilizados como cargos diferidos en el año 2015, conforme al [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del ET.

La contadora, en octubre del año 2020, respondió el requerimiento previo del 18 de septiembre de 2020, con el detalle del tratamiento contable que empleó a las compras objeto del debate, bajo el principio de buena fe y con apego a la normativa aplicable, lo cual desvirtúa la existencia de inexactitud en los datos declarados en el año 2015.

Se configuró una diferencia de criterios que exonera de responsabilidad a la sociedad frente a la sanción por inexactitud, lo cual es extensivo a la contadora. La contabilidad que esta allegó cumple los principios contables supuestamente vulnerados y se adecúa a la realidad económica de la sociedad.

La sanción a la contadora es improcedente, pues conforme al Decreto 2649 de 1993, y desde el punto de vista fiscal, existen costos y gastos que, por necesidad, proporcionalidad, causalidad, y por principio de asociación, no pueden imputarse en un mismo período -*1 de enero a 31 de diciembre de 2015*-, so pena de contrariar la realidad contable y fiscal de la sociedad.

Ante la firmeza de la declaración para el inicio del proceso de fiscalización, la DIAN perdió sus facultades sancionatorias frente a la contadora, pues no cumplió con lo dispuesto en los artículos [660](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=822) y [661](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=823) del Estatuto Tributario, que exige la existencia de una providencia que agote la vía administrativa, para imponer al contador la sanción.

***Falsa e indebida motivación:*** Los actos acusados están falsamente motivados, porque la DIAN no argumentó adecuadamente los fundamentos de derecho que la llevaron a modificar la declaración privada, y a determinar sanciones improcedentes.

**Oposición de la demanda**

La **demandada**controvirtió las pretensiones de la demanda y solicitó condenar en costas a la demandante, con fundamento en lo siguiente7:

Sobre el **cargo de nulidad porque la declaración del IVA se encontraba en firme al momento en que se profirió el requerimiento especial**, adujo que tal denuncio privado no estaba en firme al inicio del proceso de fiscalización, pues conforme con los artículos [147](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=209) (inciso 7) y [705-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=880) del Estatuto Tributario, vigentes para el momento de los hechos, la firmeza de la declaración de ese impuesto era de 5 años, toda vez que en la declaración del impuesto sobre la renta de ese período se determinó una pérdida fiscal. En consecuencia, comoquiera que la declaración de renta se presentó el 19 de abril de 2016, conforme a los artículos [705-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=880) y [714](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=890) del ET, señaló que la declaración de IVA quedaba en firme el 19 de abril de 2021, de manera que la DIAN profirió el requerimiento especial dentro de la oportunidad legal.

Frente al **cargo de nulidad por el desconocimiento de compras de bienes y servicios gravados y los correspondientes impuestos descontables**, explicó que no se vulneró el debido proceso de la demandante, porque se aplicaron las normas vigentes referentes a los hechos investigados. Precisó que la actora enfocó su argumentación en que las operaciones que originaron el IVA descontable son gastos, según las disposiciones del impuesto sobre la renta, pero olvidó que, según el [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario, dichos gastos deben además destinarse a operaciones gravadas con IVA, es decir, que el IVA pagado sólo se puede descontar si cumple ambas condiciones, con lo cual, si el producto adquirido constituye costo o gasto en el impuesto sobre la renta, pero no se destinó a producir un bien gravado con IVA, no se puede descontar.

Puso de presente que, con fundamento en lo anterior, así como en las pruebas recaudadas en el proceso, se concluyó que, dentro de las operaciones económicas realizadas por la actora en el año gravable 2015, están aquellas contabilizadas como cargos diferidos y que el IVA pagado en la adquisición de dichas operaciones fue registrado como IVA por pagar (*cuenta 2408*), el cual fue solicitado como impuesto descontable en el período investigado, a pesar de que fiscalmente no se cumplían los dos requisitos establecidos en [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario para ser tratados como tal.

En lo que respecta al **cargo de nulidad relacionado con que la información exógena utilizada para proferir los actos acusados no corresponde a la realidad económica de la actora ni a la información que ésta presento**, precisó que la demandante ignoró que una de las formas de recaudar material probatorio en un proceso administrativo de carácter tributario es mediante la consulta de la información reportada por terceros, que realizaron operaciones comerciales con el contribuyente investigado. En ese sentido, puso de presente que la información exógena que se tuvo en cuenta para proferir los actos acusados correspondía a la información reportada por los terceros que efectuaron operaciones con la demandante (formatos 1006 IVA generado y 1005 IVA descontable*)* y que, en ningún momento, la Administración se refirió a la información *«por envío de archivos reportada por el propio demandante»*

En cuanto al **cargo de nulidad por improcedencia de la sanción por inexactitud**explicó que esa penalidad se impuso porque se determinó que la actora declaró un mayor saldo a favor en su declaración del IVA, al incluir como impuestos descontables el IVA pagado o facturado en la adquisición de bienes y/o servicios, contabilizados como cargos diferidos, que no era procedente. Agregó que no se configuró una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable, porque se incumplió la condición prevista en el [artículo 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804), consistente en declarar datos completos y verdaderos y, en todo caso, porque la actora incurrió en desconocimiento del derecho aplicable*,* lo que imposibilita la causal de exoneración, según lo ha señalado la jurisprudencia del Consejo de Estado8.

Frente al **cargo de nulidad relacionado con la improcedencia de la sanción propuesta contra la contadora pública de la demandante**, aclaró que, en los actos acusados, no se le impuso ninguna sanción a la señora contadora, pues para ello la DIAN deberá adelantar otra actuación administrativa en la que se le garantice su debido proceso y se profieran otros actos administrativos independientes a los que son objeto de demanda en este proceso. En todo caso, afirmó que la sanción bajo análisis se propuso en cumplimiento de lo dispuesto en los artículos [660](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=822) y [661](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=823) del Estatuto Tributario, puesto que la contadora pública firmó la declaración de IVA del año gravable 2015 de la actora en la que se incluyeron impuestos descontables equivocados. Todo lo cual afectó la realidad económica de la sociedad demandante al determinar un mayor saldo a favor de que superó las 590 UVT, referidas en el [artículo 660](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=822) ibidem.

Con relación al cargo de **nulidad por falsa e indebida motivación**, advirtió que en los actos enjuiciados se indicaron las normas aplicables, esto es, los artículos [147](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=209), [705-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=880), [488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614), [485](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=607), [600](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=740), [661](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=823) y [647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del Estatuto Tributario. Destacó que el hecho de que la actora no comparta las consideraciones de los actos acusados no significa que estén falsamente motivados, máxime cuando en ellos se explicó el motivo por el cual el IVA tomado como descontable no cumplía los requisitos para ser tratado como tal, así como las razones por las cuales la declaración no estaba en firme y los motivos por los que se impuso la sanción por inexactitud y para proponer la sanción a la contadora.

**Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral, Sección B, anuló los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la declaración privada, sin condenar en costas9.

Respecto al **cargo de nulidad relacionado con la firmeza de la declaración del IVA**, puso de presente que, si bien el requerimiento especial se habría notificado fuera del término de los 2 años de que trata el [artículo 714](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=890) del Estatuto Tributario, según los artículos [705-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=880) y [147](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=209) (inciso 7) del Estatuto Tributario, vigentes para el período discutido, la DIAN estaba facultada para formular el requerimiento especial dentro de los 5 años siguientes a la fecha de presentación de la declaración de IVA del año 2015. Lo anterior, porque en la declaración de renta de la actora, presentada para el mismo período, se liquidó una pérdida fiscal. Así las cosas, precisó que como la demandante presentó su denuncio privado del impuesto a la renta el 19 de abril de 2016, la Administración tenía hasta el 19 de abril de 2021 para expedir el requerimiento especial frente a la declaración anual de IVA, por lo que, al haberlo hecho el 24 de octubre de 2018, el requerimiento especial había sido oportuno.

Sobre **al cargo de nulidad por la improcedencia del rechazo de los impuestos descontables**, aseveró, con base en la jurisprudencia del Consejo de Estado10 y en el [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario, que los cargos diferidos tienen la condición de gasto para efectos del descuento en el impuesto sobre las ventas, por lo que la declaración debatida se ajustó a la ley.

Advirtió que, aunque, al contestar la demanda, la DIAN señaló que *«el dinero descontado no cumple con los requisitos esenciales»* establecidos en el [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario para ser tratado como *«gastos descontables»*, lo cierto es que eso no se había justificado en los actos administrativos acusados de manera concreta, así que *«tenerlo en cuenta en sede judicial cuando no fue advertido en sede administrativa se constituiría en una violación al derecho de defensa y contradicción de la parte actora»*.

Sostuvo que, en sede administrativa, la Administración insistió en que los cargos diferidos constituían un mayor valor del activo, por lo que, al desvirtuarse ese argumento, debían anularse los actos acusados y, en consecuencia, determinar que no había lugar para sancionar por inexactitud y declarar la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas del año gravable 2015 presentada por la demandante.

**Recurso de apelación**

La **demandada**apeló la sentencia de primera instancia para que se revoque y, en su lugar, se niegan las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos11.

Aseguró que, contrario a lo señalado por el Tribunal, no era cierto que en los actos administrativos enjuiciados no se hubiera argumentado que *«el dinero descontado no cumple con los requisitos esenciales establecidos en el*[*artículo 488*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614)*del Estatuto Tributario para ser tratados como gastos descontables»*. De manera que, al comparar ese argumento con lo expuesto en la contestación de la demanda, lo que se encontraba no era un hecho nuevo, como lo sugirió el *a quo*, sino un mejor argumento, lo cual está acorde con la jurisprudencia del Consejo de Estado12 y, en todo caso, la demandante tuvo la oportunidad de pronunciarse respecto a este. Agregó que, con independencia de los argumentos de derecho esbozados en sede administrativa o judicial, lo cierto era que las normas del Estatuto Tributario que establecen los requisitos para que proceda el IVA descontable son de obligatorio cumplimiento.

Aseveró que el Tribunal no valoró las pruebas aportadas al expediente y descritas en los actos administrativos demandados, relacionadas con compras de bienes y servicios a diferentes proveedores que constituyen activos fijos para la actora, y cuyo IVA pagado fue desconocido como descontable.

Explicó que para la procedencia de los impuestos descontables es necesario que se cumplan, en forma simultánea, las dos condiciones de que trata el [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario. En ese sentido, advirtió que el Tribunal de primera instancia se centró en argumentar que los cargos diferidos tenían la condición de gastos, pero se olvidó que dichos gastos también deben destinarse a operaciones gravadas con el IVA. Así, afirmó que el IVA pagado no se puede tomar como descontable, a pesar de que constituya costo o gasto en el impuesto a la renta, cuando no se destina a la producción de un bien gravado con ese tributo, tal y como sucede en este caso concreto. En otras palabras, sostuvo que sólo se puede tratar como IVA descontable el pagado para comprar o producir bienes y servicios que hagan parte del inventario del responsable o que le agreguen un mayor valor al inventario que posteriormente se venda y genere IVA.

Puso de presente que, en este caso, la actora contabilizó cargos diferidos y el IVA pagado en su adquisición lo contabilizó como IVA por pagar en la cuenta contable 2408, valor que fue solicitado como impuesto descontable, a pesar de que no cumplía con las condiciones previstas en el [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario.

**Oposición al recurso de apelación**

La parte demandada no se pronunció sobre el recurso de apelación formulado por su contraparte.

**Consideraciones de la Sala**

Corresponde a la Sección Cuarta del Consejo de Estado resolver el recurso de apelación formulado por la parte demandada en contra de la sentencia de primera instancia que anuló los actos administrativos enjuiciados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración anual del impuesto sobre las ventas del año gravable 2015, presentada por la sociedad Business Workplace S.A.S. y le impuso la sanción por inexactitud.

En los términos del recurso de apelación, el problema jurídico a resolver en esta instancia consiste en determinar si era descontable el IVA pagado por la demandante en la compra de bienes y servicios gravados, reconocidos contablemente como cargos diferidos en el año gravable 2015.

Se advierte que, en la sesión del 2 de mayo de 2024, fue discutido el presente caso, dando lugar al sorteo de conjuez para dirimir empate, diligencia en la que fue designado el conjuez Dr. Juan de Dios Bravo, quien tomó posesión del cargo.

Así mismo, la ponencia de este fallo le correspondió a este despacho, luego de ser derrotada la que fue presentada inicialmente por la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto.

**1.** **Sobre la procedencia del IVA descontable originado en las expensas efectuadas por la actora, contabilizadas como cargos diferidos**

Del análisis de los actos administrativos demandados, se tiene que, con fundamento en la información suministrada por la demandante, la Administración encontró que la actora contabilizó en las *«cuentas contables 1710»*, cargos diferidos por operaciones de organización, preoperativos y remodelaciones, entre otros. De igual forma, la entidad demandada halló que el IVA pagado por la actora en esas operaciones fue registrado en la cuenta contable 2408, impuesto que solicitó como descontable en el período discutido (año 2015), *«cuando fiscalmente debió ser tratado como un mayor valor del activo****;****violando lo señalado en el*[*artículo 488*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614)*del Estatuto Tributario, y Decreto 2649 y 2650 de 1993, respectivamente»*13*.*

El Tribunal de primera instancia anuló los actos administrativos acusados pues, a su parecer, los cargos diferidos tienen la condición de gastos que dan lugar a impuestos descontables, de manera que la declaración privada de la actora se ajustó a lo previsto en el [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario.

La DIAN apeló esta decisión. A estos efectos, puso de presente que el *a quo* no valoró las pruebas descritas en los actos acusados sobre las compras de bienes y servicios que la demandante realizó con diferentes proveedores y que dan cuenta de que constituyen activos fijos, razón por la cual el IVA pagado en su adquisición no podía tratarse como descontable. Además, señaló que el Tribunal se centró en que los cargos diferidos tenían la condición de gastos, pero olvidó que tales erogaciones también debían destinarse a operaciones gravadas con IVA, para que el IVA pagado procediera como descontable, conforme lo prevé el [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario.

Para resolver, la Sala evidencia que, en los actos administrativos acusados, la DIAN indicó que los cargos diferidos contabilizados por la actora ascendían a $675.141.000 y que el IVA pagado en su adquisición, que fue solicitado como descontable, era de $76.490.000, así:



*Adicionalmente, la Administración señaló que, en desarrollo de la investigación, «auditó el 85% de los rubros correspondientes a Impuesto IVA por pagar por la adquisición de bienes y servicios gravados a la tarifa general, teniendo en cuenta que éstos representan el 83,52% del total del impuesto pagado y/o facturado por el contribuyente durante el período objeto de investigación, a partir de los datos consignados en los auxiliares y de los datos consignados en las facturas de compra o documentos equivalentes representativos aportados por el investigado. El detalle de las compras verificadas en desarrollo de la presente diligencia se consigna en hoja de trabajo que reposa a folios N° 367»14.*

Considerando lo anterior, la DIAN se enfocó en dos facturas de venta. En primer lugar, la Factura Nro. 011193 emitida por Alejandro Faccini & Cía. Ltda., en marzo de 2015, por concepto de *«diseños, suministro e instalación de sistema de aire acondicionado refrigerante hotel y oficinas»* por $222.400.360 y un IVA de $35.584.061 *(contabilizada en la cuenta 171008 remodelaciones)*15. Y. en segundo lugar, en la Factura Nro. 0625 expedida por H.V. THOR Consultores Ltda., en octubre de 2015, por concepto de *«obras civiles para la construcción del nuevo local de centro moda calle 79»*, por total de $211.273.351 y un IVA facturado sobre la utilidad de $2.816.978 (contabilizada en la cuenta 171024 mejoras a propiedades ajenas)16*.*

Igualmente, la entidad demandada advirtió que, para verificar las compras e IVA descontable declarados, cruzó información con el tercero Alejandro Faccini & Cía. Ltda.17, a quien solicitó una certificación detallada de las transacciones comerciales realizadas con la actora durante el año gravable 2015. Este tercero informó18 que, de acuerdo con los libros y soportes contables, durante el año gravable 2015 efectuó transacciones económicas con la demandante por concepto de suministro e instalación de aire acondicionado y mantenimientos por $227.040.380, e IVA de $36.326.461. Se precisa, en todo caso, que en el acto liquidatorio únicamente se hizo referencia a la factura por el suministro e instalación del aire acondicionado, y no a las de los mantenimientos.

En la demanda, frente a estos gastos por concepto de mejoras y adecuaciones, la sociedad contribuyente precisó que no podían considerarse activos fijos dado que, en virtud del contrato de arrendamiento por ella celebrado, las erogaciones registradas en el año 2015 implicaban gastos asociados a la actividad de arrendamiento de oficinas físicas y virtuales, cuyos efectos económicos no estaban llamados a incorporarse en activo fijo alguno, razón por la que se registraron contablemente como cargos diferidos.

Enfatizó en que, por acuerdo entre las partes, todas las mejoras, adecuaciones y demás elementos que llegaran a incorporarse en el año 2015 en el inmueble arrendado, constituían un componente adicional de la compensación económica a realizarse en favor de la arrendadora (canon), de manera que no tendrían vocación para hacer parte de sus activos fijos.

En adición, indicó que las erogaciones en las que incurrió comprendieron remodelaciones, gastos preoperativos y mejoras en propiedades ajenas, las cuales están vinculadas con su operación ordinaria, por lo que cumplen con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad, de ahí que sean deducibles en el impuesto a la renta y, a su vez, que el IVA pagado en su adquisición sea descontable en el impuesto sobre las ventas, bajo el [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario.

Finalmente, la demandante aseveró que, el hecho de que un bien o servicio se registre como activo, no implica que el IVA pagado en su adquisición no pueda ser tratado como descontable, pues una cosa es un cargo diferido o gasto pagado por anticipado, y otra, un activo fijo. Además, alegó que no tenía contabilizado el contrato de arrendamiento como un leasing financiero (activo fijo), pues no cumplía con las condiciones para ello desde el punto de vista contable y fiscal.

Planteada así la controversia entre las partes, lo primero que resalta la Sala es que carece de fundamento lo expuesto por el Tribunal en la sentencia de primera instancia, respecto a que la DIAN no podía argumentar en la oposición a la demanda, por no haberlo hecho previamente, que *«el dinero»* tomado como impuesto descontable por parte de la actora no cumplía los requisitos previstos en el [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario. Lo anterior, porque, como se evidencia en los párrafos precedentes, ello sí fue expuesto en los actos administrativos acusados. De ahí que lo señalado por la demandada no puede considerarse un hecho o argumento nuevo, frente al cual la demandante no pudo ejercer su derecho de defensa y contradicción.

Aclarado lo anterior, sobre el asunto de fondo, y con el fin de dilucidar la naturaleza de las operaciones de las que se originó el IVA tomado como descontable por la actora en su declaración anual del período gravable 2015, la Sala observa que en el expediente obran los siguientes elementos probatorios:

* Certificado de existencia y representación legal de la actora19, en la que consta que *el objeto social de la actora comprende las siguientes actividades, incluyendo cualquier otra actividad lícita: «servicios administrativos de oficina», «actividades de servicio de apoyo a las empresas n.c.p.», «fotocopiado, preparación de documentos y otras actividades especializadas de apoyo a oficina».*

* *Contrato de arrendamiento de local comercial suscrito entre Inversiones Centro Moda S.A.S., en calidad de arrendadora, y la actora, como arrendataria, en el cual se observa, entre otros aspectos, que: «EL ARRENDATARIO declara haber recibido a título de****arrendamiento****por parte de LA ARRENDADORA, de la****oficina común de uso exclusivo****del Local ciento dos (102) con Nro. De matrícula 040-5180000 localizada en el Edificio Luxury Gardens, carrera 51 # 76-199 Piso 2 de la ciudad de Barranquilla, con un área de 558.01 m^. PARÁGRAFO.****Las partes****entienden y****acuerdan que el inmueble objeto de este contrato será entregado en obra gris****. No obstante,****las mejoras, adecuaciones y demás elementos que se agreguen, adhieran y/o hagan parte de su mobiliario****dentro de las instalaciones****serán cubiertas por el ARRENDATARIO****a favor del ARRENDADOR por cuanto se entienden****hacen parte de la compensación económica de este contrato y en ningún caso podrán ser retiradas del inmueble al momento de su restitución****»20. (Resaltado de la Sala).*

* *Contratos de prestación de servicios de oficina virtual celebrados durante el año 201521 y la factura de venta Nro. 01-00004222 expedida por la arrendadora en marzo de 2015, por concepto de canon de arrendamiento del mes de febrero.*

* *Facturas de venta23 por concepto de «Oficina Manager», «Oficina Junior», expedidas en el año 2015.*

* *Factura Nro. 011193 emitida por Alejandro Faccini & Cía. Ltda., en marzo de 2015, por concepto de «diseños, suministro e instalación de sistema de aire acondicionado refrigerante hotel y oficinas» por $222.400.360 y un IVA de $35.584.061 (contabilizada en la cuenta 171008 remodelaciones)24.*

* *Factura Nro. 062525 expedida por H.V. THOR Consultores Ltda., junto con una certificación26 del mismo contratista, en la que informa que celebró un contrato con la demandante, que actualmente se encuentra ejecutado, cuya fecha de inicio fue el 8 de octubre de 2014 y la fecha de terminación fue el 27 de octubre de 2015. Según ese documento, el contrato tuvo como objeto «construir y suministrar diseños, materiales, equipos y mano de obra para realizar los trabajos de adecuación de oficinas en el Edificio Centro Moda (...)».*

Con fundamento en el acervo probatorio obrante en el expediente, incluyendo los registros contables aportados por la actora en sede administrativa, a los que se hizo referencia, es claro que las operaciones de que trata la presente controversia consistieron en adquisiciones de bienes y servicios, para efectos de mejorar o adecuar un inmueble arrendado.

En esas condiciones, lo primero que hay que aclarar es que ambas partes del contrato de arrendamiento son comerciantes, sin embargo, el Código de Comercio no regula lo relacionado con las mejoras, por lo que es necesario acudir al Código Civil. Conforme con el artículo 713 de dicho código, la accesión es un modo de adquirir el dominio, por medio del cual el dueño de una cosa pasa también a serlo de aquello que se le junta a ella. Asimismo, el artículo 739 *ibidem* indica que, *«si se ha edificado (...) a ciencia y paciencia del dueño del terreno, será este obligado, para recobrarlo, a pagar el valor del edificio (…).»*, a menos que se haya pactado lo contrario.

*Sobre este particular, la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia, ha precisado que: «cuando se unen dos o más cosas de diferente dueño, en forma que una vez unidas, constituyen un todo indivisible, (accesión continua), el dueño de la cosa principal se hace dueño de la cosa accesoria, hay aumento de la propiedad por efecto de una adquisición nueva y si ese aumento ocurre por un hecho humano, la industria de los hombres, se hace indispensable que exista carencia absoluta de un título contractual, porque de existir, lo realizado se regirá por las específicas reglas de ese convenio»27.*

En este caso concreto, se evidencia la existencia de un título, esto es, el contrato de arrendamiento, de manera que el arrendador se hará propietario de las mejoras que acceden al inmueble. El régimen de las mejoras tampoco está previsto en el Código de Comercio, de manera que es necesario remitirse a lo dispuesto en los artículos 1993 y 1994 del Código Civil, los cuales clasifican en 3 clases las mejoras que el arrendatario puede llegar a realizar sobre el inmueble alquilado.

Así, encontramos que las mejoras necesarias no locativas son aquellas que se realizan para la adecuada conservación del inmueble; que las mejoras útiles, aunque no son necesarias o imprescindibles, aumentan el valor económico del mismo y, finalmente, que las voluntarias consisten en lujos innecesarios que se le hacen al predio.

En el caso de las primeras (las necesarias no locativas), el arrendador estará obligado a reembolsar su costo al arrendatario, siempre que el arrendatario no las haya hecho necesarias por su culpa, y que haya dado noticia al arrendador lo más pronto, para que este las hiciese por su cuenta. En cuanto a las otras dos clases de mejoras, el arrendador sólo estará obligado a reembolsar su costo cuando haya dado su consentimiento expreso, sin que el arrendatario pueda llevarse los materiales con los cuales se hicieron las mejoras.

Descendiendo al caso concreto bajo examen, la Sala evidencia que la actora y su arrendador reconocieron expresamente que las mejoras, adecuaciones y demás elementos que se agregaran al inmueble arrendado serían de propiedad del arrendador, es decir, no podían ser retiradas a la restitución del inmueble. En adición, se acordó que el arrendador pagaría a la sociedad actora el valor de las mejoras, en la medida en que el costo incurrido para su realización fue considerado parte del canon de arrendamiento.

Obsérvese que todo lo anterior se precisa, porque el negocio contractual ejecutado por la actora resulta relevante para establecer la naturaleza tributaria de las mejoras efectuadas en el inmueble arrendado y así entender si se está en presencia o no de un activo fijo, aspecto absolutamente trascendental para resolver el fondo de este asunto, toda vez que el [artículo 491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) del Estatuto Tributario establece que: *«El impuesto a las ventas por la adquisición o importación de activos fijos no otorgará derecho a descuento»*.

Para determinar la naturaleza de los activos fijos debe atenderse a lo dispuesto en el [artículo 60](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=101) del Estatuto Tributario, norma fiscal que por contener una regulación especial en la materia es de aplicación preferente sobre las disposiciones contables previstas en los Decretos 2649 y 2650 de 1993, vigentes para la época de los hechos, de conformidad con el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993. La norma en comento prevé:

*«Artículo 60. (…) Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y****los incorporales****que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente».*

Esta Sección ha precisado que lo relevante para determinar si un bien tiene la naturaleza de activo fijo es la destinación del mismo. Por consiguiente, otros aspectos como el hecho de que el activo haya producido o no ingresos28, su permanencia en el patrimonio del ente económico o su contabilización29, son circunstancias irrelevantes para determinar su naturaleza. Y es que, los activos fijos representan los bienes de un ente económico que ordinariamente no están destinados para la venta, ya que no hacen parte del giro ordinario de los negocios, sin que ello signifique que su enajenación esté prohibida. Esta clase de activos se adquieren con la finalidad de ser utilizados en el proceso de producción, comercialización de bienes o prestación de servicios en desarrollo de la actividad económica de un contribuyente, o bien para entregarlos en arrendamiento o usarlos en la administración de la empresa30.

Cabe agregar que, según se ha indicado en otras oportunidades, en los activos fijos *«participan tanto los bienes corporales****como los intangibles****, que están destinados a ser incorporados en la actividad productora de renta»31* (Énfasis de la Sala)*.* Los bienes incorporales son meros derechos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 653 del Código Civil y, para efectos fiscales, de acuerdo con el [artículo 74](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=115) del Estatuto Tributario, vigente para el año 2015, *«(…) se estima por su costo de adquisición demostrado, menos las amortizaciones concedidas y la solicitada por el año o período gravable»*.

De acuerdo con lo anterior, se tiene entonces que, al realizar mejoras a un inmueble arrendatario adquiere el derecho a usarlas, es decir, el derecho a usar las mejoras se integra al derecho de uso que se tiene sobre el inmueble arrendado, en virtud del contrato de arrendamiento. De igual forma, atendiendo a los acuerdos de las partes, el arrendatario adquiere el derecho a que se le reembolse el valor de las mejoras, tal y como fue pactado por la actora y su arrendadora. En esas condiciones, en este caso, la Sala evidencia que se está en presencia de un bien incorporal, susceptible de amortización, que se considera activo fijo, en tanto que está destinado para ser incorporado en la actividad productora de renta de la actora, pero no a ser enajenado en el giro ordinario de sus negocios.

Conforme con lo expuesto, al evaluar cada una de las expensas glosadas por la DIAN en este caso, la Sala advierte que son erogaciones vinculadas a activos fijos, pues fueron realizadas por la actora para poner en funcionamiento el inmueble que fungió como oficina, todo lo cual demuestra que lo pagado estuvo destinado a activos que están incorporados a su proceso productivo y no a aquellos bienes, servicios o activos destinados a ser enajenados o prestados dentro del giro ordinario de sus negocios.

En consecuencia, las expensas glosadas constituyen activos fijos y, por consiguiente, sin perjuicio de que fueran susceptibles de amortización para efectos del impuesto sobre la renta bajo lo dispuesto en los artículos [74](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=115) y [142](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=204) del Estatuto Tributario, el IVA pagado en su adquisición no podía tomarse como descontable, en virtud de la prohibición establecida en el [artículo 491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) del Estatuto Tributario. Todo lo cual es suficiente para revocar la decisión de primera instancia sobre este cargo.

Adviértase que la conclusión de la Sala no cambia por el hecho de que las mejoras, adecuaciones y gastos de operación se hubieran realizado sobre oficinas o locales frente a los cuales la demandante era una simple tenedora y no propietaria. Lo anterior, en la medida en que tales servicios se adhirieron a los mencionados inmuebles, al punto que lo pagado por ellos, le fue descontado a la demandante del valor del canon de arrendamiento. De ahí que sea claro que las expensas glosadas por la entidad demandada estaban absolutamente vinculadas a activos fijos, por lo que resulta aplicable la limitación establecida en el [artículo 491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) del Estatuto Tributario.

De conformidad con todo lo expuesto, prospera el cargo de apelación. No obstante, comoquiera que en la sentencia de primera instancia el Tribunal no se pronunció sobre los cargos de nulidad relacionados con la falsa motivación de los actos administrativos, la indebida utilización de la información exógena reportada por la actora y la improcedencia de la sanción propuesta contra la contadora pública, la Sala entrará a resolverlos de fondo, en aras de salvaguardar el debido proceso de la demandante32.

La Sala precisa que no se pronunciará sobre la supuesta firmeza de la declaración del IVA para cuando la DIAN notificó el requerimiento especial, puesto que este cargo de nulidad fue decidido por el Tribunal en la sentencia de primera instancia en el sentido de negarlo y la demandante no presentó ningún recurso frente a esta decisión, pese a tener interés para ello. Todo lo anterior, se fundamenta en lo dispuesto en los artículos 320 y 328 del Código General del Proceso y en el principio de congruencia de las sentencias33.

**2.** **Sobre la motivación de los actos administrativos acusados y el uso de la información exógena**

Al tratarse de un aspecto estrechamente relacionado con el debido proceso de la actora que, de llegar a prosperar, sería suficiente para anular los actos administrativos acusados, en primer lugar, la Sala entrará a resolver los cargos de nulidad por falsa motivación e indebida utilización de la información exógena.

La demandante asegura que los actos administrativos enjuiciados no contienen una explicación al menos sumaria de los fundamentos de derecho con base en los cuales se modificó su declaración del IVA del año gravable 2015 y se le impuso la sanción por inexactitud. De igual forma, indicó que la información exógena que tuvo en cuenta la Administración para expedir los actos censurados no era cierta, en la medida en que la actora no presentó el formato 1006 en el año 2015.

La motivación, como presupuesto de validez de los actos administrativos, se refiere a los fundamentos de hecho y de derecho en que se fundamenta la Administración para adoptar una determinada decisión. Esta motivación debe obedecer a criterios de legalidad, certeza de los hechos, debida calificación jurídica y, a su vez, debe ser cierta, clara, puntual, objetiva y suficiente, al punto que justifique la expedición de los actos y suministre al administrado las razones de hecho y de derecho que provocaron su producción.

Esta Sección34 ha considerado que la indebida motivación de los actos constituye una violación del debido proceso y del derecho de defensa de los administrados, en tanto les impida controvertir las razones y decisiones de las autoridades. De manera coherente, el [artículo 712](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=888) del Estatuto Tributario exige que las liquidaciones oficiales contengan la *«explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración»*. Por lo tanto, la indebida motivación de los actos de determinación oficial de impuestos conducirá a la nulidad de la decisión cuando para el contribuyente no sea posible controvertir las modificaciones efectuadas a sus declaraciones, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial y el recurso de reconsideración.

Descendiendo al caso concreto, se observa que:

* En el requerimiento especial, la Administración señaló que consultó la información exógena aportada por terceros por la vigencia 2015 en los formatos 1005 y 1006, en la cual se observaba los valores por concepto del IVA pagado o factura a la actora, así como el IVA generado por ésta. Además, indicó que, mediante requerimiento ordinario, le solicitó a la actora información contable sobre los valores registrados en su declaración del IVA del año 2015, requerimiento que fue atendido por la actora. Y, a su vez, que envío requerimientos ordinarios de información a varios terceros para verificar el IVA generado y el IVA descontable liquidado por la contribuyente.

Con fundamento en la información recaudada en la investigación, la DIAN expuso que de la revisión del libro mayor, del balance de prueba a 31 de diciembre de 2015 y del anexo de la declaración del IVA del período 2015, se evidenciaba que la contribuyente *registró «en su información contable operaciones correspondientes a cargos diferidos (cuenta 1710) como son: organización y pre (sic) operativos y remodelaciones, entre otros; y el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de estas operaciones lo llevo (sic) a la cuenta del impuesto sobre las ventas por pagar (cuenta 2408) y lo solicitó como impuesto descontable en el período objeto de investigación (año 2015); cuando fiscalmente debió ser tratado como mayor costo; violando lo señalado en el*[artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614)*del Estatuto Tributario», el cual citó.*

*A continuación, la Administración citó los artículos 67 del Decreto 2649 de 1993 y 15 del Decreto 2650 de 1993 e hizo referencia a las facturas de compra expedidas por Alejandro Faccini y Compañía S.A.S. por concepto de «diseño, suministro e instalación de sistema de aire acondicionado refrigerante hotel y oficinas; y por H.V. THOR Consultores S.A.S. por concepto de «obra civil para la construcción del nuevo local de centro moda Calle 79».*

*Considerando lo anterior, la demandada señaló que «dentro de las operaciones económicas realizadas por el contribuyente (…) en el año gravable 2015, se encuentran contabilizados unos cargos diferidos por valor de $675.141.000; el IVA pagado en la adquisición de estas operaciones por valor de $76.490.000, fue contabilizado como IVA por pagar (cuenta 2408) y fue solicitado como impuesto descontable en el período objeto de investigación (año 2015); cuando fiscalmente debió ser tratado como un mayor valor del activo; violando lo señalado en el*[*artículo 488*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614)*del Estatuto Tributario y Decreto 2649 y 2650 de 1993, respectivamente.*

*Finalmente, en lo que tiene que ver con la sanción por inexactitud, en el acto preparatorio la Administración consideró que la conducta lesiva por parte de la contribuyente consistía en haber determinado «un mayor saldo a favor en su declaración del impuesto sobre las ventas, producto del hecho de que el citado contribuyente solicita como impuestos descontables el IVA pagado o facturado en la adquisición de bienes y/o servicios que fueron contabilizados como cargos diferidos en el año 2015».*

* *La demandada reiteró esta misma argumentación en la liquidación oficial, comoquiera que Business Workplace S.A.S. no respondió el requerimiento especial.*

* *La demandante interpuso recurso de reconsideración35 en contra del acto de determinación oficial. En esencia, expuso que el IVA tomado como descontable era procedente en virtud del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, que trata sobre los activos diferidos, así como con fundamento en el*[*artículo 488*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614)*del Estatuto Tributario.*

*Al respecto, sostuvo que el hecho de que un bien o servicio se registre contablemente como activo diferido no quiere decir que no se tenga el derecho a tomar como descontable el IVA pagado en su adquisición, pues una cosa era un cargo diferido o gasto pagado por anticipado y otro un activo fijo. En adición, explicó que no tenía contabilizado el contrato de arrendamiento de las oficinas como un leasing financiero porque no cumplía las condiciones fiscales y contables para ello. También se opuso a la sanción por inexactitud, puesto que los impuestos descontables se registraron debidamente en su contabilidad.*

* *En la resolución del recurso, la DIAN expuso que «La normatividad (sic) en que se basa el acto fue indicada: el*[*artículo 488*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614)*del Estatuto Tributario y Decretos 2649 y 2650 de 1993. Además, le indica la forma en que debió registrar la operación materia de reproche: fiscalmente debió ser tratado como un mayor valor del activo. Incluso se le presentaron las pruebas que sirvieron de base para la decisión indicando relación de un muestreo de facturas evaluadas […]»36. Adicionalmente, en ese mismo acto, la Administración desarrolló el contenido del*[*artículo 488*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614)*del Estatuto Tributario, en concordancia con lo dispuesto en el*[*artículo 107*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155)*ibidem, para considerar, en esencia, que para que en la declaración del impuesto sobre las ventas un IVA pueda ser descontable, se requiere cumplir simultáneamente los dos requisitos establecidos en el mencionado*[*artículo 488*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614)*: que las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios resulten computables como costo o gasto de la empresa de acuerdo con las disposiciones del impuesto sobre la renta, y que dichos costos o gastos se destinen a operaciones gravadas con IVA.*

Atendiendo a todo lo expuesto, para la Sala es claro que el cargo de nulidad alegado por la actora no está llamado a prosperar. Nótese que, en los actos administrativos demandados, la DIAN expuso una explicación más que sumaría sobre los motivos de hecho y derecho por los cuales resultaba procedente modificar la declaración del IVA de la actora, en el sentido de desconocer los impuestos descontables derivados de la adquisición de bienes y servicios contabilizados como cargos diferidos, e imponer la sanción por inexactitud.

Así las cosas, se respetó el debido proceso de la contribuyente, puesto que esta pudo ejercer su derecho de defensa y contradicción contra la motivación expuesta en los actos acusados, con ocasión del recurso de reconsideración.

*Finalmente, en cuanto al reproche por la información exógena que fue utilizada por la DIAN y que la actora considera falsa, se observa que en la resolución del recurso, la demandada expuso: «Se le aclara al contribuyente que la información exógena tenida en cuenta en el desarrollo de la investigación y a la que se refiere el acto administrativo se encuentra en los folios 29 al 35, la cual corresponde a la información****reportada por los terceros****que realizaron operaciones con el contribuyente investigado BUSINESS WORKPLACE SAS por concepto de formato 1006-iva generado y 1005-Iva descontable. En ningún momento la administración se ha referido a la información por envío de archivos reportada por el propio contribuyente ni a la relación de los formatos que debía o no presentar, pues ese análisis no es materia de la presente investigación, por lo anterior tampoco prospera este motivo de inconformidad pues no erró la DIAN ni se basó en motivos falsos o indebidos como pretende mostrar le abogado recurrente»37 (resaltado fuera del texto original).*

Todo lo anterior se corrobora al analizar los folios 29 al 35 de los antecedentes administrativos pues, efectivamente, como lo informó la DIAN en la resolución del recurso, hacen referencia a la información exógena reportada por terceros, que no por la actora, sobre las operaciones de compra realizadas con esta última.

Finalmente, ante la inclusión de impuestos descontables improcedentes, que derivaron en un mayor saldo a favor, se ratifica la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados a la tarifa del 100%, máxime cuando no se evidencia una diferencia de criterios respecto del derecho aplicable, sino el desconocimiento de las normas que regulan la procedencia de impuestos descontables en la adquisición de activos fijos ([artículo 491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) del Estatuto Tributario).

En esas condiciones, los cargos de nulidad bajo análisis no prosperan.

**3.** **Sobre la condena propuesta contra la contadora pública de la sociedad demandante**

En la demanda, la actora sostuvo que la sanción propuesta en los actos acusados contra la contadora pública no era procedente, puesto que es contraria al debido proceso. Lo anterior, porque está indebidamente motivada, puesto que partió del desconocimiento de la Administración del tratamiento aplicado por la contadora al IVA pagado por la compra de bienes y servicios gravados, contabilizados como cargos diferidos en el año 2015, conforme al [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario. En adición, dijo que la contabilidad de la demandante había sido llevada en debida forma.

La Sala negará el cargo de la apelación. En primer lugar, porque en los actos administrativos no se observa que se le haya impuesto la sanción consagrada en el [artículo 660](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=822) del Estatuto Tributario a la contadora pública de la sociedad contribuyente. Tan sólo se propuso. De ahí que la imposición de esta sanción, en realidad, no corresponde a un asunto que haga parte de la *litis*.

En segundo lugar, porque en el expediente no obra poder otorgado por la contadora de la actora, sobre quien recaería la sanción bajo análisis, en caso de ser impuesta, por lo que Sala no puede emitir un pronunciamiento de fondo.

Se advierte que el único poder que obra en el expediente fue el otorgado por el representante legal de la compañía demandante para presentar el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos demandados38.

Y, finalmente, en tercer lugar, porque con los alegatos de conclusión de primera instancia la sociedad contribuyente anexó la Resolución Nro. 002984 del 6 de mayo de 202139 expedida por la DIAN, mediante la cual se declaró la prescripción de la facultad sancionatoria en el proceso iniciado en contra de la mencionada profesional de las ciencias contables por haber suscrito la declaración del IVA del año 2015 de la actora.

**4.** **Decisión**

Al haber prosperado el único cargo de apelación formulado por la parte demandada y no haber prosperado ninguno de los cargos de nulidad expuestos en el concepto de violación de la demanda, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, negará las pretensiones de la demanda.

**5.** **Costas**

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, no se condenará en costas (*gastos del proceso y agencias en derecho*), comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

**Falla**

**1. Revocar**la sentencia del 18 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral, Sección B. En su lugar, **negar**las pretensiones de la demanda.

2. Sin condena en costas.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Presidenta

Salvó voto

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

Salvó voto

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**

*(Firmado electrónicamente)*

**JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ**

Conjuez

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Referencia:**NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

**Radicación:**08001-23-33-000-2021-00079-01 (**26863**)

**Demandante:**BUSINESS WORKPLACE SAS

**Demandado:** **DIAN**

**Salvamento de Voto**

Con el debido respeto por la decisión mayoritaria, nos permitimos salvar el voto en la providencia proferida dentro del proceso de la referencia, la cual revocó la sentencia del Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral, Sección B, que accedió a las pretensiones de la demanda[40](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_note-40).

Nuestro disenso radica en no reconocer la procedencia del IVA tomado como descuento por la demandante, por las razones que se enuncian a continuación:

La providencia de la cual nos apartamos, basó su análisis y decisión en lo preceptuado en el [artículo 491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) del Estatuto Tributario, para concluir, en esencia, que las expensas glosadas por la DIAN -aunque fueran mejoras, adecuaciones y gastos de operación realizados sobre inmuebles que no eran de propiedad de la demandante-, estaban vinculadas a activos fijos, siendo aplicable la limitación establecida en esa disposición, según la cual «no otorga derecho a descuento el IVA pagado en la adquisición o importación de activos fijos».

No obstante, ni el [artículo 491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) del Estatuto Tributario, ni los artículos [74](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=115) y [142](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=204) ib., citados en la referida providencia fueron el fundamento legal de la actuación administrativa acusada. En efecto, la liquidación de revisión desconoció compras de bienes y servicios gravados a la tarifa general, e impuestos descontables asociados a éstas, en cuanto verificó que las referidas compras, contabilizadas como cargos diferidos, incumplieron lo establecido en los artículos [488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del ET, y 67 y 15 de los Decretos 2649 y 2650 de 1993, respectivamente.

Dado que el acto administrativo es -en sí mismo- el objeto y el límite del control de legalidad ejercido por la jurisdicción de lo contencioso administrativo, la Sala debía abordar su estudio únicamente a la luz de las referidas normas, porque hacerlo, como lo hizo la providencia de la cual nos apartamos, afecta los derechos al debido proceso y a la defensa y contradicción de la parte actora, quien promovió una demanda para enervar las argumentaciones contenidas en la liquidación oficial acusada y en la resolución que la confirmó.

Así, lo que correspondía era abordar el estudio de legalidad de los actos acusados con base en: i) el [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario y los Decretos 2649 y 2650 de 1993, ii) las pruebas allegadas al proceso y, iii) la jurisprudencia reiterada de la Sección sobre la aplicación del [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) ib[41](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_note-41)..

Sin embargo, la sentencia objeto de salvamento, retoma el análisis fáctico y probatorio realizado en la ponencia derrotada, para concluir que las expensas glosadas constituían activos fijos, por lo que el IVA pagado en su adquisición no podía tomarse como descontable, en virtud de la prohibición establecida en el [artículo 491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) del Estatuto Tributario**.**

Contrario a lo considerado en la sentencia en mención, las referidas erogaciones correspondieron a la **adquisición de servicios**(diseños -con suministro e instalación del aire acondicionado- y obras civiles, contabilizados como remodelaciones y mejoras en propiedades ajenas), sin que pudieran considerarse «activos fijos», por cuanto no se incorporaron a un inmueble de propiedad de la demandante, sino del arrendatario, con lo cual no podía predicarse que fueran mayor parte del activo -como lo concluyó la Administración-, y menos aún, con fundamento en el mencionado [artículo 491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) del Estatuto Tributario.

Como se estimó en la ponencia derrotada, de la valoración de las pruebas allegadas al proceso se advirtió que, el IVA pagado por la actora sobre gastos contabilizados como cargos diferidos, acreditó los requisitos del [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del ET, para ser llevado como descontable, en cuanto correspondió a adquisiciones de servicios que, conforme a las disposiciones del impuesto sobre la renta, eran computables como gasto de la empresa, y se destinaron a operaciones gravadas en el impuesto sobre las ventas.

En los términos señalados ponemos de presente el desacuerdo con la decisión mayoritaria de la Sala pues, en nuestro criterio, procedía el descuento del IVA en la forma como lo tomó la actora, por acreditar los requisitos del [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario, con lo cual, lo que correspondía era confirmar la sentencia apelada en el sentido de anular los actos administrativos acusados y declarar la firmeza de la declaración privada presentada por la actora respecto del impuesto sobre las ventas del año 2015, relevándose del estudio de los demás cargos no estudiados por el a quo.

Con todo comedimiento,

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES CARCÍA**

**Notas al pie**

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

1. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-1) Documento 29 expediente digital.
2. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-2) Identificado con el número 022382018000064 del 2 de octubre de 2018. La contribuyente no dio respuesta a este acto, según la afirmación contenida en la liquidación oficial de revisión 022412019000050 de 28 de junio de 2019. Fl. 684 c.a.
3. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-3) Resolución 002984 de 6 de mayo de 2021, por la cual se declaró *«LA PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD SANCIONATORIA en el proceso en contra de la señora (…), quien fue sancionada mediante Resolución Sanción a Contador y/o Revisor Fiscal No.00274 de 09 de marzo de 2021, proferida por la Directora Seccional de Impuestos de Barranquilla dentro del Proceso Administrativo No. FZ 2015 2017 0930»*.
4. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-4) Fls. 693 a 726 c.a.
5. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-5) Fls. 78 a 100. Tomo 4 parte 3 expediente administrativo.
6. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-6) Documento 02 expediente digital
7. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-7) Documento 18 expediente digital, ED\_CONTESTACI\_18CONTESTACIONDE(.rar), índice 2 de SAMAI.
8. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-8) Se refirió a la sentencia del 22 de marzo de 2011, Exp. 17286.
9. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-9) Documento 29 expediente digital
10. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-10) Citó la sentencia del 25 de septiembre de 2017. Exp. 20584.
11. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-11) Documento 32 expediente digital
12. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-12) Se refirió a la sentencia del 2 de julio de 2015, Exp. 20672, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
13. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-13) Página 15 de la liquidación de revisión.
14. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-14) Páginas 9 del requerimiento especial, 14 de la liquidación oficial y 13 de la resolución del recurso.
15. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-15) Fl. 302 c.a.
16. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-16) Fl. 336 c.a.
17. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-17) Fls. 377 a 380 c.a.
18. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-18) Fls. 410 a 431 c.a.
19. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-19) Folio 739, Antecedentes Administrativos.
20. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-20) Fls. 136 a 144, 146 a 150, 155 a 164, 182 a 189 del cuaderno principal.
21. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-21) Fls. 113 a 117 del cuaderno principal.
22. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-22) Fl. 145 del cuaderno principal.
23. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-23) Fls. 216 a 218 del cuaderno principal.
24. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-24) Fl. 302 c.a.
25. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-25) Fl. 336 c.a.
26. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-26) Fl. 219 del cuaderno principal.
27. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-27) Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Sentencia del 4 de junio de 2019, SC1905-2019, Radicación 11001310304120110027101, M.P. Margarita Cabello Blanco.
28. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-28) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 12 de mayo de 2010, Exp. 17135, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.
29. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-29) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 3 de septiembre de 2020, Exp. 23983, C.P. Milton Chaves García.
30. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-30) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 12 de mayo de 2010, Exp. 17135, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.
31. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-31) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 23 de marzo de 2006, Exp. 15806, C.P. Ligia López Díaz, reiterada en la sentencia del 7 de marzo de 2024, Exp. 26651, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.
32. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-32) Esta misma posición fue expuesta recientemente por la Sala en la sentencia del 11 de abril de 2024, Exp. 26634, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. Sobre el mismo asunto ver, Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 23 de marzo de 2023 y del 14 de julio de 2022, Exp. 26994 y 25793, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, en las que se alude al criterio fijado en las providencias del 12 de diciembre de 2014, Exp. 19121, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 4 de mayo de 2015, Exp. 20594, del 4 de noviembre de 2015, Exp. 21177, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, y del 16 de julio de 2020, Exp. 24588, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez (E).
33. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-33) Esta misma posición fue asumida recientemente por la Sala en la sentencia del 13 de junio de 2024, Exp. 28615, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.
34. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-34) Al respecto ver, Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 11 de julio de 2024, Exp. 26422, C.P. Wilson Ramos Girón.
35. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-35) Fls. 693 a 726 c.a.
36. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-36) Página 20 de la Resolución 022362020000011 del 11 de septiembre de 2020. Fl. 99 Tomo 4 parte 3 expediente administrativo.
37. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-37) Página 20 de la resolución del recurso.
38. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-38) Fl. 1 del cuaderno principal.
39. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-39) Documento 23 expediente digital, índice 2 de SAMAI.
40. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-40) Declaró la nulidad de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, determinó la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas del año gravable 2015.

|  |
| --- |
| [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52448#cite_ref-41) Sentencias del 30 de noviembre de 2023, y del 3 de agosto de 2023, Exp. 27564 (sin ponente), y 26585 CP. Milton Chaves García, en la que se reitera el criterio expuesto en las sentencias del 23 de febrero de 2012, Exp.17920, CP. William Giraldo Giraldo, del 10 de marzo de 2011, Exp.17492, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 6 de octubre de 2011, Exp.17885, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, y sentencia del 16 de septiembre de 2011, Exp.17777, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. |

|  |
| --- |
|  |