

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

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., cuatro (4) de abril de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO
Radicación: 05001-23-33-000-2013-01195-01 (22331)
Demandante: ÓPTIMA S.A. VIVIENDA Y CONSTRUCCIÓN
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Devolución IVA por compra de materiales para la construcción de vivienda de interés social.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección Cuarta a decidir el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la U.A.E. DIAN, parte demandada, contra la sentencia del 30 de octubre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que dispuso:

Primero. Se declara la nulidad de los actos administrativos contenidos en la Resolución de Rechazo definitivo No. 175 del 8 de mayo de 2012, proferida por la División de Gestión y Recaudo – GIT Devoluciones de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín – DIAN-, mediante la cual se rechazó la solicitud de devolución y/o compensación del impuesto sobre las ventas del bimestre 6º del año gravable 2011, y la Resolución No. 1032 del 13 de marzo de 2013, expedida por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto en contra del rechazo de la solicitud de devolución y/o compensación del IVA; por las razones expuestas en esta providencia.

Segundo. En consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se ordena a la entidad accionada la devolución del IVA pagado por la sociedad Óptima S.A. Vivienda y Construcción por la adquisición de materiales para la construcción de viviendas de interés social proyecto Poblado de Veracruz Torres 11, 12 y 13 por la suma de CIENTO CINCUENTA Y UN MILLONES CIENTO SESENTA Y CUATRO MIL OCHOCIENTOS CATORCE PESOS (\$151.164.814) correspondientes al sexto (6) bimestre del año gravable 2011.

Tercero. Se condena en costas a la parte demandada Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Seccional Medellín- DIAN-, las que serán liquidadas por la Secretaría y se fija como agencias en derecho la suma de \$3.023.296.

Cuarto. Notifíquese esta sentencia de conformidad con el artículo 203 del CPACA.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Óptima S.A. Vivienda y Construcción solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones y condenas:

1. Se declare la nulidad de los actos administrativos proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN- y que se relacionan a continuación:
 - a) Resolución de Rechazo Definitivo No. 175 del 8 de mayo de 2012.
 - b) Resolución No. 1032 del 13 de marzo de 2013 por la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución de Rechazo Definitivo No. 175 del 8 de mayo de 2012.
2. Declarada la nulidad de la actuación administrativa conformada por los actos administrativos señalados, solicito se restablezca el derecho de Óptima S.A. Vivienda y Construcción, ordenando a la DIAN la devolución del IVA pagado por dicha sociedad en la adquisición de materiales para la construcción de viviendas de interés social en la suma de CIENTO CINCUENTA Y UN MILLONES CIENTO SESENTA Y CUATRO MIL OCHOCIENTOS CATORCE PESOS (\$151.164.814), correspondiente al sexto (6º) bimestre del año gravable 2011.
3. Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del CPC, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de su actuación”.

1.2. Hechos relevantes para el asunto

1.2.1. El 12 de marzo de 2012, Óptima S.A. Vivienda y Construcción presentó la solicitud de devolución del saldo a favor generado en el IVA pagado por la adquisición de materiales para la construcción de vivienda de interés social en la suma de \$151.164.814, correspondiente al 6º bimestre del año 2011.

1.2.2. La DIAN negó la solicitud de devolución con fundamento en que la sociedad no cumplió con los requisitos de procedencia consistentes en el registro contable de una cuenta transitoria del IVA pagado en la compra de los materiales y, que ese tributo no se hubiere llevado como costo.

1.2.3. Contra esta decisión, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, alegando que el certificado del revisor fiscal soporta el registro contable del IVA y el hecho de que el tributo no fue llevado como costo.

1.2.4. La DIAN confirmó la decisión recurrida, bajo el argumento de que el contribuyente registra el IVA y el costo en la misma “cuenta 1492”, por lo que no es posible establecer que el impuesto no fue llevado como costo.

1.3. Normas violadas y concepto de la violación

1.3.1. Violación de los artículos 29, 95-9 y 363 de la Constitución Política, por infracción al debido proceso

La Administración vulneró el debido proceso y el derecho de defensa del demandante al negar el decreto de la inspección contable. Esa prueba era procedente porque los documentos contables recopilados en las visitas de verificación no eran suficientes para decidir de forma definitiva el asunto.

En efecto, las citadas visitas fueron atendidas por una persona que no tenía dentro de sus funciones conocer a profundidad la devolución objeto de verificación y, por ende, no aportó todos los libros de contabilidad. En todo caso, las visitas se trataron de simples verificaciones superficiales y muestreos aleatorios.

Pero la DIAN no solo negó la única prueba solicitada por el contribuyente, sino que desestimó los certificados de revisor fiscal de la sociedad que acreditan el cumplimiento de los requisitos contables y tributarios para acceder a la devolución del IVA. Si la Administración consideró que las certificaciones eran insuficientes, con mayor razón debió decretar la inspección contable.

Adicionalmente, la devolución de impuestos no es una de las circunstancias especiales que deba probar el contribuyente, conforme con los artículos 786 y ss del Estatuto Tributario.

1.3.2. Violación de los artículos 10 y 11 del Decreto 1243 de 2001, por falta de motivación e infracción de normas de la resolución de rechazo de la devolución de IVA

El acto de rechazo de la devolución se fundamenta en dos hechos: El primero que el IVA fue llevado como costo y, el segundo, que el IVA no fue llevado en una cuenta transitoria.

En relación con el primero, se encuentra que si bien constituye una causal de rechazo de la devolución, conforme con el literal d) del artículo 10 del Decreto 1243 de 2001, la Administración no señaló los hechos y argumentos que la llevaron a realizar esa afirmación.

En cuanto al segundo, se advierte que no constituye una de las causales de rechazo contempladas en el artículo 10 del Decreto 1243 de 2001, las cuales son taxativas, razón por la cual la DIAN no podía invocar una causal diferente a las señaladas en esa norma.

1.3.3. Violación de los artículos 10 y 11 del Decreto 1243 de 2011, por no declarar la procedencia de la devolución de IVA

Debe admitirse la solicitud de devolución porque la contabilidad fue llevada en debida forma, toda vez que registra por centro de costos cada uno de los proyectos de vivienda de interés social y relaciona un presupuesto de costos de obra por capítulos y subcapítulos, que reflejan la cantidad y valor de los materiales destinados a cada proyecto.

Adicionalmente, la contabilidad cumple los requisitos del Decreto 1243 de 2001 para que proceda la devolución, porque en la misma se constata que el IVA no fue llevado como costo. También registra una cuenta transitoria por el IVA pagado en la adquisición de los materiales de construcción de vivienda de interés social, el cual luego se trasladó a una cuenta de IVA por cobrar en la parte correspondiente a cada unidad de proyecto en condiciones de enajenación.

2. Oposición

Mediante apoderado judicial, la DIAN compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

En el proceso de devolución, la Administración no hace investigaciones de fondo, sino meras verificaciones formales, como lo prevé el artículo 856 del Estatuto Tributario.

Por eso, solo se requería realizar una visita de verificación al contribuyente para constatar si los registros contables cumplían los requisitos formales exigidos para la devolución del IVA. No había lugar a la práctica de una inspección contable toda vez que esa prueba tiene por objeto un examen de fondo de los datos registrados en la contabilidad, que no corresponde hacer en el proceso de devoluciones.

En la visita practicada, se constató que la sociedad no cumplía con todos los requisitos formales establecidos en el Decreto 1243 de 2001, que reglamentó el procedimiento de devolución del IVA en materiales de construcción utilizados en vivienda de interés social. El primero, relativo a que el impuesto no se hubiere llevado como costo. Y, el segundo, consistente en llevar una cuenta transitoria de ese IVA.

Lo anterior, porque en esa diligencia el contador de la sociedad afirmó que “no manejamos IVA este es costo para nosotros” y, también se verificó que en la contabilidad, el IVA no fue registrado en la cuenta transitoria, sino que fue llevado con los costos de los materiales en una misma cuenta.

Hechos que no se desvirtúan con los certificados de revisor fiscal, razón por la que estos documentos no pueden tomarse como prueba.

Finalmente, se aclara que los actos demandados no incurren en falta de motivación, porque explican de forma clara y precisa los fundamentos de hecho y de derecho que tuvo la DIAN en cuenta para el rechazo de la solicitud de devolución.

3. Sentencia de primera instancia

Mediante sentencia del 30 de octubre de 2015, el Tribunal Administrativo de Antioquia, declaró la nulidad de los actos demandados y condenó en costas.

Para el Tribunal, en el proceso judicial se decretó un dictamen pericial rendido por un contador público, que informó que la sociedad registró contablemente el IVA pagado en la adquisición de materiales para la construcción de vivienda de interés social, llevando una cuenta transitoria. Además, precisó que ese IVA no aparece en los registros de la cuenta de costos.

Por tanto, se encuentran probados los requisitos exigidos para la procedencia de la solicitud de devolución, discutidos por la Administración.

Se condena en costas a la entidad demandada por ser la parte vencida en el proceso, de conformidad con el artículo 188 del CPACA.

4. Recurso de apelación

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia, reiterando los argumentos de la contestación de demanda, y agregó:

El Tribunal afirma que el contribuyente registró una cuenta transitoria del IVA, con fundamento en un peritazgo decretado en la vía judicial, desconociendo que esos registros no fueron exhibidos en las visitas de verificación practicadas en la vía gubernativa.

5. Alegatos de conclusión

5.1. La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

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

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

En este caso, se discute si la solicitud de devolución del IVA pagado en la adquisición de vivienda de interés social cumple con los requisitos relativos a que el impuesto se hubiere registrado en una cuenta transitoria y que no fuere llevado como costo.

2. Procedencia de la devolución del IVA

2.1. El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda con fundamento en un dictamen pericial decretado en sede judicial, que revisó la contabilidad de la sociedad y verificó que cumplía con los requisitos discutidos por la DIAN.

2.2. La Administración apeló esa decisión afirmando que los registros contables examinados en el dictamen no fueron exhibidos en las visitas de verificación practicadas en la vía gubernativa.

Para la demandada, no puede desconocerse que en esas visitas se constató que Óptima S.A. Vivienda y Construcción no registró el IVA en una cuenta transitoria, sino en una misma cuenta junto al costo de los materiales. Adicionalmente, el contador de la sociedad afirmó que el IVA era llevado como costo.

2.3. Sea lo primero precisar que, de acuerdo con el parágrafo 2^o del artículo 850 del Estatuto Tributario, tienen derecho a la devolución del IVA, quienes adquieran materiales para la construcción de vivienda de interés social, en planes debidamente aprobados por el INURBE, o por quien este organismo delegue.

2.3.1. El Gobierno Nacional, mediante el Decreto 1243 de 2001, reglamentó el procedimiento de devoluciones del impuesto sobre las ventas en materiales de construcción. En lo que interesa en este caso, se debe precisar que el artículo 3^o señaló que la solicitud de devolución debe ser presentada por **el constructor** y, que en todo caso, este tiene que **cumplir con ciertos requisitos en su contabilidad**, entre ellos:

Artículo 3. Llevar en una cuenta transitoria el IVA cancelado en la adquisición de materiales de construcción de vivienda de interés social, el cual se trasladará a una cuenta del impuesto a las ventas por cobrar en la parte que corresponda a cada unidad del proyecto que se encuentre en condiciones de enajenación. **Para tal efecto, es necesario llevar por centros de costos el valor del IVA cancelado en la adquisición de materiales de construcción de vivienda de interés social, objeto de la solicitud de devolución o compensación.**

¹ Adicionado por el artículo 49 de la Ley 223 de 1995.

El artículo 10 relacionó **las siguientes causales de rechazo definitivo de la solicitud de devolución**:

Artículo 10. Rechazo de la solicitud. La solicitud de devolución o compensación a que se refieren los artículos anteriores, deberá rechazarse en forma definitiva en los siguientes casos:

- a) Cuando se presente extemporáneamente;
- b) Cuando el proyecto de vivienda de interés social no haya sido aprobado con anterioridad a la solicitud de devolución o compensación;
- c) Cuando al momento de la enajenación del inmueble respectivo, el estrato socioeconómico no corresponda a lo previsto en el artículo 1º de este decreto;
- d) Cuando se verifique que el impuesto sobre las ventas objeto de la solicitud ha sido utilizado como impuesto descontable o como costo;**
- e) Cuando el impuesto solicitado haya sido objeto de devolución o compensación anterior;
- f) Cuando dentro del término establecido en el inciso segundo del artículo anterior, la entidad solicitante no subsane los requisitos para su admisión;
- g) Cuando las facturas con base en las cuales se solicita la devolución o compensación no cumplan los requisitos indicados en el artículo 3º de este decreto.

En el evento de que el solicitante no incurra en las causales de rechazo definitivo, las sumas deben ser devueltas.

2.4. A estos efectos, se advierte que el artículo 10 del aludido decreto reglamentario no establece dentro de las causales de rechazo definitivo de la solicitud de devolución, el hecho que no se lleve la cuenta transitoria de IVA².

2.5. En cuanto a la causal de rechazo consistente en que “el IVA no fuere llevado como costo”, se encuentra que la misma sí fue prevista en el citado artículo 10, por ende, su configuración da lugar al rechazo de la solicitud de devolución.

Esta causal encuentra explicación en que si se permitiera al contribuyente solicitar en devolución el IVA que registró como *costo* en el impuesto de renta, se generaría para éste un doble beneficio: El mismo concepto se utilizaría para disminuir la determinación del tributo –renta- y, a la vez, se reintegraría.

De ahí que esté prohibida la posibilidad de llevar el IVA de manera concurrente en la declaración de renta y solicitarlo como devolución, lo que explica que el decreto reglamentario haya previsto una cuenta temporal y con costo fijo independiente, precisamente para controlar esa posibilidad de doble beneficio.

2.6. En consecuencia, procede la Sala a determinar si el IVA solicitado en devolución por Óptima S.A. Vivienda y Construcción fue utilizado *como costo* en el

²Esta cuenta consiste en un registro separado y temporal del IVA pagado en la adquisición de los materiales que no se lleva como costo, y que permite a la DIAN ejercer un adecuado control sobre la realidad del IVA y, de su manejo contable y fiscal.

impuesto de renta, como lo sostiene la DIAN, o por el contrario, no ha sido llevado por ese concepto, de acuerdo con lo expuesto por el contribuyente.

2.7. Verificado el expediente, se encuentra que las partes aportaron las siguientes pruebas:

2.7.1. **DIAN:** visita de verificación practicada en las instalaciones de la sociedad, atendida por el contador³:

[Q]ué tipo de materiales manejan como impuesto descontable?
CONTESTADO: Cementos, varillas de hierro, todo lo incorporado directamente a la obra.

Se solicitó el libro mayor y balance. CONTESTADO: No se encuentran disponibles.

Cómo se maneja el AIU?. CONTESTADO: Nosotros hacemos todo el trabajo, no hay intermediarios. **No manejamos IVA, este es costo para nosotros**".

[...]

Se realizó verificación aleatoria de las facturas de compras y su respectiva contabilización, **en el proceso de verificación aleatoria se observa que contabilizan en la misma cuenta 1492 tanto los costos como el IVA.**

[...]

El contador aclara que el centro de costos 1492 es el centro de costos que denomina al Proyecto Poblado Veracruz y no se refiere alguna cuenta contable.

2.7.2. **Contribuyente:**

(i) *Vía Gubernativa: Certificados de revisor fiscal*, en los que se informa:

[N]os permitimos certificar que los materiales sobre los cuales se canceló el impuesto a las ventas que está siendo objeto de solicitud de devolución, fueron destinados en forma exclusiva a la construcción de los apartamentos de vivienda de interés social con el nombre de Poblado de Veracruz Etapa 5 del Bloque 11, 12 y 13.

También certificamos que dicho impuesto no fue tratado como descontable, primero porque no somos responsables de IVA y segundo porque lo solicitamos como devolución y tampoco fue llevado como costo⁴".

"El procedimiento desde el punto de vista de la contabilidad es el siguiente:

Los costos de materiales de construcción se llevan a la cuenta de inventario de construcciones en curso denominada EDIFICACIÓN con código de acuerdo al PUC (14153201) en la cual se especifica el centro de costos del proyecto (para el caso que nos ocupa se llama Poblado de Veracruz), el nombre de proveedor, su NIT, el costo del material y el valor del IVA del caso, y como contrapartida se lleva la cuenta por pagar denominada PROVEEDORES con código de acuerdo al PUC (220500) que igualmente identifica el nombre del proveedor, NIT, el número de la factura a pagar, el valor y la fecha de vencimiento de factura.

³ Fls 313 y vuelto, 445 – 449 c.a.3

⁴ Fl 13 c.a.1

El IVA que está discriminado en las facturas del proveedor y que corresponde directamente al MATERIAL DE CONSTRUCCIÓN utilizado en la construcción de la vivienda de interés social **se lleva a una cuenta TRANSITORIA dentro del mismo centro de costos llamada IVA DESCONTABLE con código de acuerdo al PUC (141544) con valor crédito**, lo cual hace disminuir el valor del inventario, **y como contrapartida se lleva a la cuenta ANTICIPO DE IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES O SALDOS A FAVOR con código de acuerdo al PUC (1365), y para el caso que nos ocupa se utilizó la cuenta 135577 denominada IVA Poblado de Veracruz**, que en el sexto período del impuesto a las ventas del 2011 tenía un acumulado para solicitar devolución por valor de \$151.164.814⁵.

(ii) *Vía judicial: Dictamen pericial* rendido por una contadora pública, el cual fue solicitado por el actor y decretado en primera instancia⁶.

La sociedad Óptima S.A., posee libros legalmente registrados en Cámara de Comercio, cumpliendo con esta obligación según la ley, ya que en el año 2011, período que nos ocupa, la ley aún exigía el registro de libros contables, se adjunta copia **del libro contable mayor y balance debidamente registrado, y sus balances de comprobación (meses noviembre y diciembre del año 2011)** [...].}

Análisis de la información contable de la sociedad Óptima S.A.
[...]

La sociedad Óptima S.A. registró el IVA discriminando en las facturas de compra de materiales para la construcción del proyecto Poblado Veracruz (centro de costos 1492), **llevando una cuenta transitoria dicho impuesto (IVA), lo podemos observar en la documentación (auxiliares contables y balances)** aportada por la sociedad Óptima S.A., en su contabilidad aparecen los registros contables de las facturas de la compra de materiales de construcción para el proyecto Poblado de Veracruz (caso que nos ocupa).
[...]

Según los registros anteriores, **en la sociedad Óptima S.A. no aparece registro de dicho IVA en la cuenta de costos, que según el Decreto 2650 PUC sería una cuenta con código 6 –costos de ventas-, o una cuenta 7 –costos de producción o de operación-**, para el proyecto Poblado de Veracruz (caso que nos ocupa).

De acuerdo a los requisitos que contempla el Decreto 1243 de 2001, la sociedad Óptima S.A. Vivienda y Construcción, cumple con ellos: Lleva contabilidad en debida forma según reglas básicas señaladas en el Decreto 2649 de 1993, cada proyecto VIS se le asigna centro de costos, manejando la cuenta transitoria para el IVA en la compra de materiales de construcción para VIS y las facturas y documentos soportes cumplen los requisitos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

3. Respuestas al cuestionario – apoderado del demandante

1. El registro del impuesto a las ventas IVA discriminado en la factura del proveedor, de compra de materiales de construcción para vivienda de interés social VIS, para el proyecto Poblado de Veracruz, (período 2011) **fue registrado en la cuenta 14153201 Inventarios – Edificación – Débito; luego con un comprobante indirecto se**

⁵ Fls 466-467 c.a.3 y 47-48 c.p.

⁶ Fls 29 y 116-117 c.p.

contabiliza en la cuenta **135577 Deudores – IVA por cobrar** Poblado de Veracruz (cuenta transitoria) Débito y contrapartida a la cuenta **141544 Inventarios -IVA DESCONTABLE (cuenta transitoria) Crédito.**

2. La sociedad Óptima S.A. registra el IVA pagado en la adquisición de materiales de construcción de vivienda de interés social en el período 2011, en la cuenta Inventarios – Edificación y, luego en la cuenta transitoria IVA por cobrar Poblado de Veracruz, **según estos registros no indica que fue llevado a una cuenta de costos.**

3. Los registros contables realizados por la sociedad Óptima S.A., en el período 2011, referente al IVA Pagado en la adquisición de materiales de construcción para vivienda de interés social se ajusta a lo reglamentado en el Decreto 1243 de 2001, lo cual fue llevado a una cuenta transitoria con código 135577”⁷.

2.7.3. **En audiencia de pruebas**, la entidad demandada y el magistrado sustanciador pidieron las siguientes aclaraciones a la perito:

Tiene la palabra la apoderada de la demandada: PREGUNTADO: Nos dice que la empresa no lleva el IVA al costo, y **entonces me aclara que lleva la empresa a la cuenta 1492?** [...] es una cuenta de centro de costos, qué lleva la empresa a ese centro de costo?.

CONTESTADO: **Todo lo que se refiere a ese proyecto.**

PREGUNTADO: **Pero que lleva?, el valor que paga a los proveedores y el IVA, cierto?.** CONTESTADO: **No lleva el valor que paga a los proveedores. No. Se contabiliza la compra del material con el vínculo del proveedor y el centro de costos** que pertenece a los materiales de ese proyecto. PREGUNTADO: **A esa cuenta lleva el IVA.** CONTESTADO: **A esa cuenta no. Lleva el IVA a la cuenta 14153201.** PREGUNTADO: La 1492 usted la pudo verificar?. CONTESTADO: **La 1492 es centro de costos**, es como un tercero para matricular ese proyecto, porque en el Decreto 1243 de 2001 **exige que lleve un centro de costos**, entonces, internamente llevamos centro de costos a cada proyecto, **en este caso, el proyecto Poblado de Veracruz le dieron el centro de costos 1492.**

El Despacho le pregunta a la perito [...] cuándo habla del código de cuenta **14153201, ese código de cuenta tiene una doble finalidad?, como es registrar la compra del material y así mismo contabilizar el IVA descontable?.** CONTESTADO: **Sí. Para control llevan allí la compra del material de ese proyecto y el IVA, para tenerla como un inventario de una inversión en proceso. Como ellos no manejan el costo que es la cuenta 6 o 7, lo llevan a la cuenta 14 inventarios, construcciones en curso.**

2.8. De acuerdo con las pruebas anteriormente recopiladas, la Sala encuentra que la sociedad no incurre en la causal de rechazo de la solicitud de devolución, consistente en haber llevado como costo el IVA pagado en la adquisición de materiales para construcción de vivienda de interés social. A esa conclusión, se llegó con fundamento en lo siguiente:

2.8.1. *El dictamen pericial verificó los registros contables del IVA pagado y solicitado en devolución.*

La experticia practicada en el proceso es una prueba confiable y suficiente para demostrar la contabilización del IVA solicitado en devolución. Todo, porque el dictamen es preciso y detallado al identificar las cuentas contables afectadas y, se encuentra debidamente fundamentado no solo en el análisis técnico

⁷ Cuaderno dictamen pericial. Fls 1-9 .

contable que realiza la contadora, sino también en los libros de contabilidad, registros auxiliares y facturas de compraventa. Adicionalmente, se advierte que el peritazgo no fue objetado por error grave por la parte demandada.

Ahora, el hecho de que los documentos contables analizados por la perito no fueran exhibidos a la Administración en las visitas practicadas, no implica que estos no puedan tenerse como prueba en sede judicial: Primero, porque en la visita oficial no se solicitó toda la contabilidad del contribuyente, sino algunos registros; y segundo, en tanto los documentos contables fueron aportados y analizados por una prueba solicitada dentro de las oportunidades procesales previstas en la ley en sede judicial.

En efecto, en virtud del principio de libertad probatoria y de la carga de la prueba, en el proceso judicial, **el contribuyente puede presentar nuevas pruebas o mejorar las aportadas en la vía gubernativa para hacer valer su derecho, sin que exista impedimento para ello**⁸. Entender lo contrario, no solo desconocería el objeto de la jurisdicción sino la naturaleza de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, instrumento del que gozan los administrados para desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos.

En todo caso, se precisa que la perito constató que **los libros de contabilidad analizados se encontraban debidamente registrados en la Cámara de Comercio y se llevaban conforme con los principios de contabilidad**; por su parte, **la Administración no cuestionó dichos soportes contables** ni los datos que estos registran.

Por esas razones, tanto el dictamen pericial como los documentos contables que le sirven de soporte, tienen pleno valor probatorio.

2.8.2. Los certificados de revisor fiscal allegados en vía gubernativa junto con el dictamen pericial y los registros contables demuestran que el IVA no fue llevado como costo.

La DIAN sostiene que el IVA solicitado en devolución fue contabilizado como costo, con fundamento en las declaraciones del contador de la sociedad que atendió la visita y, en los registros de la cuenta 1492 que llevan el costo y el IVA de los materiales de construcción.

Sin embargo, se advierte que esa circunstancia –la contabilización del IVA- se encuentra soportada en una prueba documental directa, consistente en los certificados del revisor fiscal, el dictamen pericial y los registros contables, que dan cuenta de que **el IVA solicitado en devolución fue registrado de forma separada en una cuenta transitoria, y no fue llevado al costo.**

En esos documentos, se advierte que el contribuyente *debita una cuenta de Inventarios 14153201*, donde se contabiliza el valor de los materiales y el IVA correspondiente y, luego se *acredita otra cuenta de Inventarios 141544* con ese IVA pagado en la compra de materiales; lo que hace que el valor neto del grupo de cuentas de inventarios **refleje solamente el valor de los materiales comprados para la construcción de vivienda.**

Lo que permite concluir que el IVA solicitado en devolución no fue registrado como costo en la contabilidad del contribuyente, **sino llevado en cuenta del activo /inventarios de forma separada con el valor de los materiales.**

2.9. Finalmente, se encuentra que aunque el registro de la cuenta transitoria no corresponda a una causal de rechazo de la devolución, en el dictamen se verificó

⁸ Sentencias del 6 de agosto de 2015, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 20130 y, del 13 de octubre de 2016, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 22165.

que dicho requisito fue cumplido en la contabilidad del contribuyente, como lo exige el artículo 3º del Decreto 1243 de 2001.

2.10. Por las razones expuestas, la Sala encuentra que los elementos de prueba valorados desvirtúan el hecho aducido por la Administración, pues la prueba contable indica que el IVA solicitado en devolución no fue llevado como costo en el impuesto de renta ni como descoste en la declaración de IVA, de lo cual se colige que no se configura la causal de rechazo y, por ende, debe devolverse la suma solicitada en devolución a la sociedad Óptima S.A. Vivienda y Construcción.

En consecuencia, la Sala confirmará la sentencia apelada. Adicionalmente, se declarará que no es procedente la condena en costas en segunda instancia porque no se probó su causación.

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. Confirmar la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. Reconocer personería para actuar en nombre de la parte demandada al doctor Pablo Nelson Rodríguez Silva, de conformidad con el poder que obra en el folio 223 del expediente.
4. Ejecutoriada la presente providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ