



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., trece (13) de julio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00460-01 (26995)
Demandante: A TODA HORA SA
Demandada: DIAN

Temas: IVA bimestre 6.º de 2015. Descontables. Proporcionalidad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 28 de abril de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió¹:

Primero: DECLARAR LA NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión n.º.312412019000007 de 11 de marzo de 2019 por medio de la cual la Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN, modificó la liquidación privada de la Declaración del Impuesto sobre las ventas periodo 6 del año gravable 2015, presentada por el demandante; por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho DECLARAR la firmeza de la Declaración Privada del Impuesto sobre las ventas presentada por el contribuyente para el bimestre 6º del año 2015.

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

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 23 de diciembre de 2002, A TODA HORA SA (en adelante ATH SA) y las sociedades BANCO DE BOGOTÁ SA, BANCO DE OCCIDENTE, BANCO AV VILLAS y BANCO POPULAR suscribieron contrato de cuentas en participación², en el que la primera como gestora y los demás como partícipes inactivos, acordaron encargar al gestor - como sociedad de servicios técnicos o administrativos- en su sólo nombre y bajo su crédito personal, de todas las operaciones mercantiles relacionadas con el manejo centralizado de las operaciones de transferencia electrónica de datos y fondos, a través de los cajeros automáticos, IVR's, internet o cualquier otro medio electrónico de propiedad de cada partícipe inactivo y/o gestor, que se entreguen para su ejecución.

El 20 de enero de 2016, ATH SA presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del 6º bimestre de 2015 con un total de impuestos descontables de \$395.575.000 y un saldo a favor de \$1.540.136.000. (f. 44)

¹ Fólío 153 cp1 CD: «09.Sentencia Primera Instancia.pdf»

² Folios 115 a 123 caa1



Mediante Requerimiento Especial nro. 312382018000075 del 27 de junio de 2018³, la demandada propuso modificar la citada declaración para **disminuir** en \$202.725.000⁴ **el total de impuestos descontables** y en \$125.479.000 el saldo a favor; también para imponer a la actora sanción por inexactitud de \$202.725.000. Eso, porque consideró que la proporcionalidad del IVA descontable (490 ET) no procedía sobre la totalidad de los ingresos gravados obtenidos por la contribuyente, solamente respecto de los derivados del contrato de cuentas en participación -del que ATH SA era gestor- en relación con los cuales no era posible una imputación directa del IVA descontable.

Precedido de oportuna respuesta al requerimiento especial⁵, la autoridad tributaria profirió Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412019000007 del 11 de marzo de 2019 en los términos propuestos en el acto previo. La actora prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente a la jurisdicción contenciosa.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, la demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 2):

PRIMERA.- Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412019000007 del 11 de marzo de 2019 mediante la cual la entidad demandada modificó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al bimestre 6° del año 2015 e impuso sanción de inexactitud.

SEGUNDA.- Como restablecimiento del derecho, que se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas del bimestre 6° del año 2015 presentada por ATH S.A., o en su defecto, se ordene proferir el respectivo acto administrativo liquidando dicho impuesto debidamente; y que se declare que la mencionada sociedad no está obligada a pagar sanción alguna.

TERCERA.- Que se ordene a la DIAN, dar cumplimiento a la sentencia dentro del término de los treinta (30) días siguientes a su notificación

CUARTA.- Que se condene a la DIAN, al pago de las costas del juicio y de las agencias en derecho en la cantidad que se determine en cada una de las respectivas instancias.

Invocó como normas vulneradas los artículos: 490 del ET (Estatuto Tributario), así como 509 y 510 del Código de Comercio, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 12 a 30):

Es correcta la determinación en 7.46% del porcentaje de IVA pagado por bienes y servicios indistintamente destinados a la generación de ingresos gravados y excluidos que podían tratarse como descontable, de acuerdo con la siguiente explicación:

100% de los ingresos generados en operaciones gravadas		\$1.688.097.905
100% de los ingresos generados en operaciones excluidas		\$20.933.498.642
Total		\$22.621.596.547
$\frac{100\% \times \$1.688.097.905}{\$22.621.596.547}$	7.46%	Porcentaje de ingresos generados por operaciones gravadas

³ Notificado por correo recibido el 29 de junio de 2018 (f. 297 reverso caa1)

⁴

Concepto	Valor declarado	Valor determinado	Diferencia
Total impuestos descontables	395.575.000	192.850.000	202.725.000

⁵ Radicada ante la DIAN el 26 de septiembre de 2018 (f. 310 cca1)



$100\% \times \$20.933.498.642$ \$22.621.596.547	92.54%	Porcentaje de ingresos generados por operaciones excluidas
IVA descontable de cuentas en participación	Porcentaje de proporcionalidad de operaciones gravadas	IVA descontable proporcional
\$3.137.024.066 ⁶	7.46%	\$234.095.049 ⁷

El 1% aplicado por la demandada para establecer el IVA descontable proporcional es incorrecto, toda vez que, para su cálculo se desconocieron \$1.478.768.334 de ingresos por operaciones gravadas, sin explicación ni soporte jurídico. Además, ese 1% se multiplicó por \$209.329.571 -sólo una parte de los ingresos por operaciones gravadas-

La DIAN invocó desacertadamente el artículo 490 del ET para excluir del cálculo del IVA descontable proporcional una parte de los ingresos gravados del bimestre discutido (\$1.478.768.334) al aducir que ATH debía establecer el IVA descontable proporcional teniendo en cuenta solo los ingresos gravados generados con ocasión del contrato de cuentas en participación (\$209.329.571) y no la totalidad de los ingresos gravados (\$1.688.097.905). Esa norma no establece que se deba dar un tratamiento distinto y separado a los ingresos derivados del señalado contrato, en el que ATH SA actúa como gestora sin que se configure una persona diferente.

En materia tributaria, las operaciones realizadas por la actora son una integralidad, por eso no procede hacer cálculos separados de estas. Los contratos de cuentas en participación no son entes capaces de ejecutar actos, se trata de acuerdos de voluntades que constan por escrito. La identificación de una cuenta en el estado de costo (de gestión financiera para fines de informes empresariales) respecto del contrato de cuentas en participación no conforma una contabilidad distinta ni aparte de la llevada por la compañía. Además, en las actividades realizadas por ATH SA no hay distinción entre actividades propias o no propias, y en todo caso, no existe norma que prohíba o permita excluir ingresos propios para calcular el IVA descontable proporcional.

Así, la tesis expuesta en la liquidación oficial es ilegal, viola los artículos 509 y 510 del Código de Comercio, y desconoce los Conceptos 47370 del 30 de julio de 2002 y 41483 de 8 de julio de 2004 de la DIAN.

La DIAN no probó la imputación directa de bienes y servicios a los ingresos gravados por \$1.478.768.334, ni siquiera mencionó los bienes o servicios que otorgaron el derecho al descuento directo de IVA, lo cual es contrario a la jurisprudencia del Consejo de Estado⁸ y constituye falsa motivación. Para eliminar del cálculo del porcentaje de proporcionalidad los ingresos gravados por \$1.478.768.334, la autoridad tributaria tenía que haber probado que estos se relacionaban única y exclusivamente con el IVA pagado por \$161.480.769, es decir, que no intervinieron otros gastos e IVA comunes a toda la actividad económica de ATH.

Debe condenarse en costas a la DIAN como consecuencia de la nulidad de la liquidación de revisión y porque no se ventila un asunto de interés público y se dirige contra un acto particular. La prueba de su causación es la sentencia, en tanto demuestra que este juicio pudo evitarse acogiendo las explicaciones de la respuesta al requerimiento especial.

⁶ Son todos los IVA descontables indistintamente pagados por actividades gravadas y excluidas de la actora, estas últimas fueron las que más realizó.

⁷ La operación da como resultado: \$234.021.995 (el valor como tal no es discutido en el proceso)

⁸ Sentencia del 18 de junio de 2015, exp. 17007



Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 125 a 132). Dijo que según el artículo 490 del ET, la proporcionalidad del IVA descontable no procede cuando es posible su imputación directa a las operaciones gravadas, exentas o excluidas de ese impuesto, y que el artículo 30 del Decreto Reglamentario 1813 de 1984 obliga a llevar una cuenta contable transitoria para el prorrateo de todos los IVA derivados de costos y gastos comunes.

Como la actora imputó directamente el IVA descontable por \$161.480.769 a los ingresos gravados de \$1.478.768.334 derivados de la operación propia de ATH SA, se estableció que no debió incluir tales ingresos en el cálculo del porcentaje de proporcionalidad; por eso, sólo los ingresos gravados originados en el contrato de cuentas en participación por \$209.329.571 debieron considerarse para determinar dicho porcentaje, y conforme con este aplicar la respectiva proporcionalidad. No es que se desconozca que las cuentas en participación son un contrato de colaboración empresarial, sino la forma en que se efectuó el cálculo de proporcionalidad.

La demandante exige el IVA descontable en forma proporcional pese a que no llevó la cuenta transitoria para el prorrateo de tales impuestos descontables, según lo establecido en el artículo 30 del Decreto Reglamentario 1813 de 1984, razón adicional para confirmar la improcedencia de ese descuento.

Las referencias de la actora al requerimiento especial no pueden estimarse siendo que este es un acto de trámite no es demandable, también sobre la pretendida falsa motivación, pues la liquidación oficial de revisión cuenta con el debido fundamento fáctico y jurídico, aunque la contribuyente no lo comparta.

Aunque en la demanda no se discutió la sanción por inexactitud, recalcó su procedencia dada la configuración de la conducta sancionable al incluir impuestos descontables improcedentes, sin que medie una diferencia de criterios entre las partes porque las normas pertinentes son claras y de fácil aplicación.

No debe prosperar la pretensión de condena en costas a la DIAN porque este asunto es de interés público, en tanto deriva del cumplimiento de la función de administrar los impuestos nacionales asignada a la entidad.

Sentencia apelada

El tribunal accedió las pretensiones de la demanda sin condenar en costas⁹. Juzgó que el contrato de cuentas en participación no configura un patrimonio separado del gestor. Por consiguiente, la actora, no tenía que segregarse los ingresos gravados originados en el referido contrato a fin de establecer el IVA descontable proporcional, independientemente de los registros que realizara como gestor del contrato de cuentas en participación para efectos de otros tributos, como en el impuesto sobre la renta a propósito de repartir las utilidades de los partícipes. Y adujo que no había lugar a condenar en costas porque no estaba probada su causación.

⁹ Folio 153 cp1 CD: «09.Sentencia Primera Instancia.pdf».



Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del *a quo*¹⁰. Reiteró lo expuesto en la contestación en cuanto a que: i) para el prorrateo del IVA descontable no pueden considerarse los ingresos diferentes a los derivados del contrato de cuentas en participación; ii) no se probó la existencia de la cuenta transitoria requerida para realizar dicho prorrateo; iii) no es demandable el requerimiento especial; iv) el acto demandado se profirió con el adecuado fundamento fáctico y jurídico; y v) procedencia de la sanción por inexactitud por la inclusión de deducciones improcedentes.

Censuró que, contrario a lo considerado por el tribunal, el rechazo de una parte del impuesto descontable no se fundó en el desconocimiento de los efectos del contrato de cuentas en participación, ni del registro de sus operaciones a propósito del impuesto sobre la renta. Sino en la improcedencia del porcentaje y del IVA descontable proporcional determinado sobre la totalidad de los ingresos gravados de la actora, pese a la imputación directa de impuestos descontables a los ingresos gravados derivados de operaciones diferentes al contrato de cuentas en participación. Adicionalmente, el fallador de primer grado omitió pronunciarse sobre la obligación de ATH SA de tener una cuenta transitoria para el cálculo de la proporcionalidad.

Pronunciamientos finales

La demandante¹¹ indicó de manera genérica, que: (i) el primer cargo de la apelación es la insistencia de la DIAN sobre la posición sostenida desde el inicio de la actuación administrativa -se entiende que alude a la imputación directa del IVA descontable-; (ii) el segundo cargo, no se planteó en el procedimiento administrativo lo que conduce a la violación de su derecho de defensa y al debido proceso -se refiere a la existencia de una cuenta transitoria para el prorrateo del IVA-; y, (iii) por haberse dado cabal cumplimiento a la obligación tributaria en referencia, no procede la pretendida sanción por inexactitud.

La demandada y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Se juzga la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que accedió las súplicas de la demanda sin condenar en costas. En concreto, corresponde establecer si la demandante calculó correctamente el porcentaje de proporcionalidad y el IVA descontable proporcional según lo previsto en el artículo 490 del ET; y por consiguiente, si existe mérito para sancionar por inexactitud.

Como cuestión previa, la Sala advierte que no se pronunciará sobre el cargo formulado por la demandada, concerniente a la obligación de ATH SA de tener una cuenta transitoria para el prorrateo del IVA descontable, toda vez que este asunto no se planteó en el acto acusado. Igualmente, se precisa que la demanda no se dirigió contra el requerimiento especial, por lo que es infundado el cargo de apelación en el que se discute que este acto no es demandable.

¹⁰ Folio 153 cp1 CD: «11.Apelación Sentencia Dda.pdf»

¹¹ SAMAI, índice 11.

La DIAN, apelante única, discrepa del porcentaje de proporcionalidad [7.46%] y el IVA descontable proporcional [\$234.095.049] calculado por la actora de acuerdo con el artículo 490 del ET, porque se estimaron sobre la totalidad de los ingresos gravados de ATH SA., mientras que en criterio de la demandada, lo procedente era limitarlos a los ingresos gravados derivados del contrato de cuentas en participación [\$209.329.571], habida cuenta que a los ingresos gravados restantes [\$1.478.768.334] se imputaron directamente los impuestos descontables [\$161.480.769].

La demandante discute que su contraparte desacierta en la aplicación del artículo 490 del ET, dado que esta norma no dispone separación alguna de los ingresos gravados, bien para la determinación del porcentaje de proporcionalidad o para el cálculo del IVA descontable. Por eso, el porcentaje de proporcionalidad [1%] y el IVA descontable [\$31.370.000] fijados por la DIAN, son incorrectos. El primero, porque para su cálculo se desconocieron sin explicación ni soporte jurídico, ingresos por operaciones gravadas [\$1.478.768.334]. El segundo, porque se liquidó sobre una parte de los ingresos por operaciones gravadas [\$209.329.571], esto es, solo los derivados del contrato de cuentas en participación.

El tribunal dio la razón a la demandante, pues consideró que el contrato de cuentas en participación no configura un patrimonio separado del gestor, y en tal medida, no debía segregarse los ingresos gravados originados en el referido contrato a fin de establecer el IVA descontable proporcional.

2- El debate planteado amerita detenerse en el texto del artículo 490 del ET: «**LOS IMPUESTOS DESCONTABLES EN LAS OPERACIONES GRAVADAS, EXCLUIDAS Y EXENTAS SE IMPUTARÁN PROPORCIONALMENTE. Cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas, o excluidas del impuesto y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de tales operaciones del período fiscal correspondiente. La inexistencia de operaciones determinará la postergación del cómputo al período fiscal siguiente en el que se verifique alguna de ellas**».

Lo previsto en dicha norma es el reparto proporcional de los impuestos descontables a efectos de imputar correctamente el IVA pagado en costos y gastos comunes a las operaciones gravadas, exentas y excluidas; distribuyendo unos valores al IVA descontable -derivado de las gravadas y exentas-, y otros al mayor valor del costo o gasto -relativos a las excluidas-. Esta disposición fue reglamentada por el artículo 30 del Decreto 1813 de 1984 en el sentido de reiterar lo dispuesto en la citada norma legal y precisar la manera de contabilizar a lo largo del período fiscal el valor de los impuestos correspondientes a los costos y gastos comunes que proporcionalmente sean imputables a las operaciones gravadas del respectivo bimestre, o a gravadas y exentas tratándose de productores de bienes exentos o de exportadores.

Como lo ha precisado la Sala¹², de los citados artículos 490 del ET y 30 del Decreto 1813 de 1984, surge que si un contribuyente realiza no solo operaciones gravadas y exentas, sino también operaciones excluidas del impuesto sobre las ventas, y existen gastos gravados con el IVA, comunes a tales operaciones y a las gravadas y exentas, sin que exista la posibilidad de determinar con exactitud qué impuestos descontables pertenecen a cada operación, el IVA de estos bienes y servicios será descontable en forma proporcional al monto de esas operaciones, con la finalidad de no solicitar más impuestos descontables de aquellos a los que se tiene derecho. Ello, en razón a que la

¹² Sentencia del 18 de mayo de 2023 (exp. 25154, CP. Wilson Ramos Girón), que reitera las sentencias del 11 de agosto de 2022, (exp. 25904, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); del 18 de junio de 2015 (exp. 20445, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez); y, del 3 de diciembre de 2001 (exp. 12532, CP. Ligia López Díaz).



proporción en los impuestos descontables tiene por objeto otorgar el derecho al descuento por operaciones gravadas y exentas. De ahí que, la base para establecer la proporción es el monto que aparezca contablemente como ventas gravadas, exentas y excluidas.

En suma, lo que persigue la proporcionalidad en comento, es asegurar el reconocimiento del IVA descontable de acuerdo con los ingresos que coadyuvaban a obtener, como gravados o no. Es esta la distinción que cabe hacer de las operaciones desarrolladas por el contribuyente, no del negocio o fuente que los originó.

En cuanto al cálculo del porcentaje de distribución del IVA descontable, el artículo 490 del ET ordena que se determine según monto de las operaciones gravadas, exentas y excluidas del período fiscal correspondiente, lo que ha de constar contablemente.

2.1- Precisado el marco normativo anterior, son hechos relevantes y probados los siguientes:

i. Contrato de cuentas en participación suscrito el 23 de diciembre de 2002 entre ATH SA y las sociedades BANCO DE BOGOTÁ SA, BANCO DE OCCIDENTE, BANCO AV VILLAS y BANCO POPULAR¹³. En este acuerdo de colaboración se acordó que ATH SA sería la gestora y las demás compañías los partícipes inactivos. Como objeto contractual se pactó: «Los PARTICIPES INACTIVOS en el presente contrato, facultados por la Ley para actuar como agentes de transferencia y pagos, manifiestan su voluntad para que el GESTOR, dentro del marco de su objeto social como sociedad de servicios técnicos o administrativos, se encargue en su sólo nombre y bajo su crédito personal, de todas las operaciones mercantiles relacionadas con el manejo centralizado de las operaciones de transferencia electrónica de datos y fondos, a través de los cajeros automáticos, IVR's, Internet o cualquier otro medio electrónico de propiedad de cada una de LOS PARTICIPES INACTIVOS y/o GESTOR, que sean entregados para su ejecución. El Gestor tendrá las más amplias facultades para desarrollar y llevar a cabo las operaciones mercantiles del caso».

ii. Declaración de IVA del 6° bimestre de 2015, presentada por ATH SA el 20 de enero de 2016, con un total de impuestos descontables de \$395.575.000 y un total saldo a favor del periodo de \$1.540.136.000. (f. 44)

iii. Liquidación de «IVA NOV - DIC 2015» remitida por la actora -correo electrónico del 11 de enero de 2018- dirigido a la funcionaria de la DIAN (ff. 135 y 136 caa1).

«PRORRATEO DEL IVA DESCONTABLE				
CONCEPTO	ATH	C.PARTIC.	TOTAL	%
INGRESOS GRAVADOS	1.478.768.334	209.329.571	1.688.097.905	7,46%
INGRESOS EXENTOS	0	0	0	0,00%
INGRESOS EXCLUIDOS	0	20.933.498.642	20.933.498.642	92,54%
TOTAL	1.478.768.334	21.142.828.213	22.621.596.547	100,00%

DETERMINACION PORCENTAJE DE DESCUENTO			
IVA DESCONTABLE DIRECTO	161.480.769	0	161.480.769
IVA DESCONTABLE POR PRORRATEO	0	234.095.049	234.095.049
IVA DESCONTABLE AL GASTO		2.902.929.017	2.902.929.017
TOTAL IVA DESCONTABLE	161.480.769	3.137.024.066	3.298.504.835»

iv. Certificado de KPMG, revisor fiscal de ATH SA, expedido el 27 de diciembre de 2017 (ff. 160 y 161 caa1), en cuyo punto dos consta:

«CONCEPTO	VI BIMESTRE
Por compra de bienes gravados a la tarifa general	\$ 16.435.942
Por servicios gravados a la tarifa general	\$ 374.043.090

¹³ Folios 115 a 123 caa1



Por compra de bienes gravados a la tarifa del 5%	\$ 1.752
IVA Retenido por servicios prestados en Colombia por no domiciliados o no residentes	\$ 114.519
IVA Retenido en operaciones con el régimen simplificado	\$ 4.980.464
TOTAL IVA DESCONTABLE - Renglón 77	\$ 395.575.767¹⁴

v. Requerimiento Especial nro. 312382018000075 del 27 de junio de 2018 (ff. 63 a 73), en el que la DIAN propuso disminuir de la declaración de IVA del 6° bimestre de 2015, el total de impuestos descontables y el total saldo a favor, además, imponer sanción por inexactitud. Todo, a partir del siguiente cálculo:

PRORRATEO DEL IVA DESCONTABLE SEXTO BIMESTRE AÑO 2015						
CÁLCULO REALIZADO POR EL CONTRIBUYENTE					CÁLCULO DIAN	
CONCEPTO	ATH	C.PARTIC.	TOTAL	%	CUENTA EN PARTICIPACION	PORCENTAJE
INGRESOS GRAVADOS	1.478.768.334	209.329.571	1.688.097.905	7,46%	209.329.571	1%
INGRESOS EXENTOS	0	0	0	0%	0	
INGRESOS EXCLUIDOS		20.933.498.642	20.933.498.642	92,54%	20.933.498.642	99%
TOTAL	1.478.768.334	21.142.828.213	22.621.596.547	100%	21.142.828.213	100%

TOTAL IVA DESCONTABLE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN (FOLIO 135)	3.137.024.066
POR EL PORCENTAJE PROPUESTO PRORRATEO IVA DESCONTABLE	1%
VALOR IVA DESCONTABLE PROPUESTO	31.370.240,66
APROXIMADO A MILES	31.370.000

TOTAL IVA DESCONTABLE POR PRORRATEO CUENTAS EN PARTICIPACIÓN CONTRIBUYENTE	234.095.049
VALOR IVA DESCONTABLE POR PRORRATEO CUENTAS EN PARTICIPACION PROPUESTO	31.370.000
VALOR A DESCONOCER IVA DESCONTABLE POR PRORRATEO CUENTAS EN PARTICIPACION	202.725.049
AJUSTE A MILES	202.725.049

vi. Respuesta al requerimiento especial anterior, radicada el 26 de septiembre de 2018 (ff. 74 a 79). En este escrito la contribuyente reiteró la liquidación que practicó del IVA descontable del 6° bimestre de 2015, además explicó que los porcentajes para el cálculo de la proporcionalidad del IVA descontable fueron debidamente establecidos en 7,46% y 92,54%, porque se determinaron teniendo en cuenta la totalidad de los ingresos por operaciones gravadas y la totalidad de los ingresos por operaciones excluidas, es decir, teniendo en cuenta el 100% tanto de los ingresos gravados como de los excluidos.

vii. Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412019000007 del 11 de marzo de 2019, proferida por la DIAN en los mismos términos del requerimiento especial (ff. 80 a 94). Acto contra el cual la actora promovió directamente el presente medio de control.

2.2- De lo expuesto se desprende que la administración estimó que la existencia de una imputación directa del IVA descontable, a una parte de los ingresos gravados de la contribuyente, impedía que sobre esos mismos ingresos se estableciera el porcentaje de proporcionalidad.

Apreciación que no comparte la Sala, pues, si bien el reparto proporcional de este impuesto de conformidad con el artículo 490 ET tiene cabida cuando no es posible la imputación directa del IVA descontable, también lo es que la distribución ocurre luego de determinarse el porcentaje en que cada operación gravada, exenta o excluida participó en el desarrollo de la actividad económica del contribuyente, como lo hizo la actora (f. 135 caa1):

Total IVA pagado	\$3.298.504.835
IVA imputado directamente	\$161.480.769
IVA indistintamente destinado a operaciones gravadas y excluidas	\$3.137.024.066

¹⁴ Correspondiente a la sumatoria de IVA descontable de \$161.480.769 y \$234.095.049



En este caso, la demandada va más allá de lo previsto en el artículo 490 ET, en tanto para hallar el porcentaje de proporcionalidad hace una separación de los ingresos gravados de la actora a partir de la fuente que los produjo: los que considera de origen propio y los obtenidos como gestor.

Al respecto, se reitera lo precisado por la Sección¹⁵ relativo a que el contrato de cuentas en participación es un negocio jurídico colaborativo, que no da lugar a una persona jurídica. El ordenamiento fiscal no preceptúa un tratamiento específico de este contrato en materia del impuesto sobre las ventas, por eso, sus efectos tributarios se asignan a partir de la proyección de las normas generales que regulan el hecho imponible del IVA sobre el objeto del contrato. Así, el sujeto pasivo de las actividades gravadas ejecutadas según el objeto contractual es el gestor, siempre que realice el hecho imponible del IVA, lo cual es concordante con el artículo 507 del Código de Comercio, al señalar que el gestor «*en su solo nombre y bajo su crédito personal*» realizará las operaciones mercantiles objeto del contrato. En igual medida, ese sujeto pasivo tendrá derecho a imputar los impuestos descontables generados por el desarrollo de las actividades mercantiles concretas que son objeto de la cuenta en participación, bajo el cumplimiento de las normas generales sobre descontables previstas en el artículo 485 del ET y siguientes, como también las demás normas que resulten aplicables.

Nótese que lo dispuesto por el artículo 490 del ET es que «*LOS IMPUESTOS DESCONTABLES EN LAS OPERACIONES GRAVADAS, EXCLUIDAS Y EXENTAS SE IMPUTARAN PROPORCIONALMENTE*», para lo cual no se estableció distinción alguna entre los ingresos derivados de las operaciones que llevaron a incurrir en los impuestos descontables. Mandato que coincide con la proporcionalidad efectuada por la actora, en tanto realizó el prorrateo frente al total de sus ingresos por operaciones gravadas y excluidas, con lo cual, su actuación se ciñó a lo previsto en la norma, sin que le asista razón a la entidad demandada.

Esa es la razón por la que la doctrina entiende que «*También debe tenerse en cuenta que la ley establece el prorrateo de los impuestos descontables cuando no sea posible fijar una imputación de las ventas gravadas, exentas y excluidas, lo que implica que dicho prorrateo se da básicamente con los gastos generales referidos a todas las operaciones realizadas y no, por ejemplo, con el IVA atribuible a las compras de los bienes gravados que se comercializan, toda vez que, en tal caso, el IVA pagado se lleva directamente y en su totalidad como impuesto descontable, sin someterlos a ningún prorrateo, pues es clara su imputación a ventas gravadas.*»¹⁶ (Se destaca)

Además, lo que plantea la demandada lleva implícito un prorrateo de los ingresos gravados de la demandante, no previsto en la norma, cuando lo que debe distribuirse es el IVA que aquella tiene derecho a descontar. La proporcionalidad se predica solo frente al descontable, no sobre los ingresos.

Entonces, para la obtención de los ingresos se realizaron operaciones -gravadas y excluidas- respecto de las cuales se incurrió en impuesto al valor agregado descontable directamente y por prorrateo, de manera que la parte de IVA descontable que fue imputada directamente por la actora no inhibe el derecho al descontable proporcional.

Así las cosas, lo verificado en esta instancia es que las modificaciones practicadas por la autoridad tributaria a la declaración de IVA del 6° bimestre del año gravable 2015 son infundadas, con lo cual, el acto demandado no se ajusta a la legalidad.

¹⁵ Sentencia del 15 de octubre de 2020 (exp. 23618, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez)

¹⁶ CASTELLANOS PEÑARANDA, Myriam. (2015). Proporcionalidad del descuento por operaciones gravadas y/o exentas y excluidas. Colección de Derecho Tributario Fernando Hinestrosa, (1° ed., pp. 244–246). Universidad Externado de Colombia.



Lo considerado en precedencia lleva a la Sala a confirmar la sentencia apelada.

3- Finalmente, por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1.- **Confirmar** la sentencia apelada.

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Presidenta
Salva voto

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN