



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., nueve (09) de septiembre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2019-00503-01 (26619)
Demandante	TECHNOLOGISTICS ZF S.A.S.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre las ventas. Bimestre 6º del año gravable 2014. Impuestos descontables. Importaciones. Contrato de mandato. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 9 de septiembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub-Sección B¹, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412018000087 del 06 de marzo de 2018, que modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al 6º bimestre del año 2014 a cargo de la demandante; y de la Resolución No. 001.999 del 19 de marzo de 2019, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto anterior, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho **DECLARAR** que la sociedad demandante está obligada a sufragar por el impuesto sobre las ventas correspondiente al 6º bimestre del año 2014, la suma liquidada por este Tribunal en la parte considerativa de esta sentencia.

TERCERO: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas. (...).”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 26 de enero de 2015, Technologists ZF S.A.S. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre del año 2014, con saldo a favor.

Previa expedición del requerimiento especial y sin que la sociedad diera respuesta, la Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412018000087 del 06 de marzo de 2018, por medio de la cual modificó la declaración en el sentido de rechazar importaciones gravadas, impuestos descontables y retenciones e imponer sanción por inexactitud a la tarifa del 100%, lo que llevó a liquidar un saldo a pagar.

El 9 de mayo de 2018, la sociedad interpuso recurso de reconsideración y presentó declaración de corrección provocada en la que aceptó parcialmente la glosa referente al desconocimiento de retenciones. A través de la Resolución Nro. 001999 del 19 de marzo de 2019, la DIAN aceptó la corrección provocada y confirmó las demás glosas propuestas en la liquidación oficial.

¹ Samai Tribunal, índice 16. PDF: “3_SENTENCIA(.PDF) NroActua 16”.



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 parte demandante formuló las siguientes pretensiones²:

1. *Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 322412018000087 del 06 de marzo de 2018, notificada el 09 de marzo de 2018, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se modificó la liquidación privada de Technologistics ZF del Impuesto sobre las Ventas del 6° período del año gravable 2014,*
2. *Que se declare la nulidad de la Resolución No. 0001999 del 19 de marzo de 2019, notificada el 27 de marzo de 2019, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión N° 322412018000087 del 06 de marzo de 2018.*
3. *Que a título de Restablecimiento del Derecho, se declare que Technologistics ZF S.A.S., presentó en debida forma su declaración de Impuesto sobre las Ventas del 6° del año 2014, por lo que la misma se encuentra en firme, no habiendo lugar a la determinación de un mayor impuesto, así como tampoco a la imposición de una sanción por inexactitud a su cargo.”*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 83, 95 (numeral 9) y 363 de la Constitución Política; 7, 107, 420, 488, 647, 831 y 850 del Estatuto Tributario; 2313 del Código Civil; 193 (numerales 1, 2, 3 y 6) de la Ley 1607 de 2012; y 141 del Decreto 2685 de 1991. El concepto de la violación se resume así:

Dijo que las **importaciones desconocidas** se originan en la operación realizada entre el contribuyente y la empresa Sony Mobile Communications AB (en adelante Sony Mobile), quien era la propietaria de los bienes, como se acredita con la certificación allegada al proceso.

Explicó que Sony Mobile suscribió un acuerdo con el demandante en virtud del cual éste se encargó de importar determinados equipos móviles que iban a ser entregados a los clientes de la compañía extranjera en garantía de los bienes adquiridos inicialmente.

Sostuvo que dentro de las importaciones excluidas, se encuentran las realizadas por cumplimiento de garantía, las cuales no son objeto de imposición de tributos aduaneros, conforme lo dispone el artículo 141 del Decreto 2685 de 1999. Anotó que dicha norma tiene por objeto evitar que los importadores que ya hubieren ingresado mercancías al país, fuesen objeto de una nueva carga tributaria y aduanera, toda vez que éstos deben asumir el reembolso de los bienes que generaron la exigibilidad de la garantía otorgada inicialmente³.

Acotó que, en este caso, las mercancías objeto de importación se originaron por el cumplimiento de la garantía que Sony Mobile adquirió con sus clientes, la cual se hizo efectiva por la avería de los equipos importados en primera instancia, de tal forma que es una operación excluida de IVA. Estimó, en consecuencia, que el IVA

² Samai, índice 2, PDF: “ED_CUADERNO1_01DEMANDA NroActua 2”

³ Al respecto, citó los Conceptos DIAN Unificado de IVA de 2003 y 1255 de 2015.



declarado y pagado por la actora configura un pago de lo no debido sujeto a devolución, figura que definió a partir del artículo 2313 del Código Civil y las sentencias T-737 de 2012 de la Corte Constitucional y del 13 de agosto de 2009 del Consejo de Estado⁴. Sostuvo que los recursos del Estado se vieron incrementados injustificadamente a causa de esto.

Frente al **rechazo del IVA descontable originado en la importación**, señaló que tomarlo era la única posibilidad para reconocer la realidad económica de la operación y recuperar el IVA pagado. Esto, porque el descontable se aplicó sobre el IVA pagado por el contribuyente que tiene el carácter de pago de lo no debido.

De otro lado, señaló que el **rechazo del IVA descontable originado en un contrato de arrendamiento** suscrito entre el contribuyente y la sociedad Electrificadora de Santander S.A. E.S.P. sobre un bien ubicado por fuera de zona franca, desconoce la realidad de la operación. Esto, por cuanto dicho acuerdo se derivó del contrato de mandato sin representación celebrado de forma consensual entre la actora y la Sociedad Portuaria Naviera Río Grande S.A., en el cual la demandante actuó como mandataria. De manera que, el contrato de arrendamiento se realizó a nombre y por cuenta de la Sociedad Portuaria Naviera Río Grande S.A., quien obtiene el aprovechamiento económico de la operación.

Reconoció una *“aparente inconsistencia en el registro contable del mandato”*, dado que la demandante asumió el IVA generado en desarrollo del contrato de mandato y, por esa razón, lo tomó como descontable en la declaración discutida, en tanto era la única alternativa para reconocer la realidad económica de la operación.

Transcribió los artículos 107 y 408 del Estatuto Tributario y apartes de las sentencias del 22 de marzo de 2011, exp. 17152 y del 6 de septiembre de 1996, exp. 7844 del Consejo de Estado, para resaltar que dentro del objeto social de la compañía se encuentra tomar en arriendo bienes, y que esa actividad es necesaria para el desarrollo de la actividad productora de renta, sin que sea relevante la ubicación del predio para registrar el impuesto descontable.

Sobre el **rechazo de retenciones en la fuente**, indicó que los certificados expedidos por el agente retenedor constituyen plena prueba, sin que sea necesario aportar soportes adicionales⁵. A partir de esto, anunció que allegaba los certificados expedidos por las sociedades Colombia Telecomunicaciones SA-ESP y Avantel S.A.S. y que *“se allana parcialmente”* por lo que corregiría la diferencia que persiste sin soporte.

Consideró improcedente la **sanción por inexactitud** dado que las cifras corresponden a la realidad de las operaciones y registros contables y alegó una diferencia de criterios excluyente de culpa.

Oposición de la demanda

La DIAN controversió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos⁶:

Indicó que la demandante incurre en un error al darle a la operación una doble connotación tratando **la importación** como excluida y exenta de forma simultánea,

⁴ El actor no precisó el número de radicado.

⁵ Se refirió a la sentencia del 9 de febrero de 2012, exp. 018249 del Consejo de Estado.

⁶ Samai. Índice 2. PDF “ED_CUADERNO1_11CONTESTACIONDEMAND NroActua 2”



lo último con el fin de descontar el impuesto cancelado. Expuso que la importación realizada no se dio en cumplimiento de una garantía, en los términos del artículo 141 del Decreto 2685 de 1991, ya que para ello la mercancía debía haberse reparado en el exterior y la misma, al ser ingresada nuevamente al territorio aduanero nacional, no genera tributos aduaneros, en tanto que en la primera importación los mismos ya fueron cancelados.

Sostuvo que la garantía por reemplazo de la mercancía defectuosa funciona en forma similar, como quiera que los bienes debieron haber sido exportados y de esta manera el reemplazo que se ingresa al territorio nacional no genera tributos, situación que en el presente asunto no se encuentra acreditada. Lo que está demostrado es que los bienes importados no hicieron parte del inventario de la demandante, sino que pertenecían a Sony Mobile, siendo la actora un agente logístico de distribución.

Afirmó que lo anterior no da derecho a catalogar la operación como excluida o exenta, pues la importación se dio para distribuir los bienes en caso de que Sony Mobile debiera acudir en garantía de un producto previamente vendido, con lo cual se evidencia que no hay exportación de bienes ni que estos fueron introducidos para su posterior comercialización. Manifestó que en la demanda se citan normas no aplicables, y que en la visita del 30 de mayo de 2017, la representante legal suplente expresó que: *“realmente esas compras fueron registradas por error de la persona que registraba la información en su momento, por tal razón no hubo giros al exterior por parte de TECHNOLOGISTICS ZF S.A.S, correspondientes a las citadas transacciones”* y que Sony Mobile certificó que las mercancías no generaron pagos al exterior.

Citó la sentencia del 14 de agosto de 2019, CE-SUJ-4-006, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto del Consejo de Estado, para aseverar que la demandante no efectuó pago alguno al proveedor extranjero, dado que la operación no se trató de una venta, sino de una importación por garantía, y como consecuencia, no generó IVA que pueda descontarse. Descartó la existencia de un pago de lo no debido, porque las operaciones no generaron costo.

Sobre el IVA descontable por el **contrato de arrendamiento**, reiteró que se desconoció al no existir relación de necesidad y causalidad con la generación de renta de la demandante, dado que esa erogación no le generó beneficio económico ni tuvo incidencia en su productividad.

Subrayó que la actora no probó que hubiere obtenido ingresos con ocasión al arrendamiento, por el contrario, la misma reconoció que el contrato que fue celebrado a nombre y por cuenta de su mandante, de manera que, este último fue quien obtuvo el provecho económico de la operación.

Indicó que no discute las **retenciones** declaradas, *“como quiera que sobre ella existe aceptación parcial, con ocasión a la declaración provocada”*.

Estimó procedente la **sanción por inexactitud** dado que el contribuyente solicitó costos y gastos no soportados.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados, sin condena en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones⁷:

⁷ Samai Tribunal, índice 16. PDF: “3_SENTENCIA(.PDF) NroActua 16”.



Preliminarmente, descartó el análisis del cargo relativo a las **retenciones**, toda vez que las soportadas en la demanda ya habían sido aceptadas en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Se refirió a la causación del IVA en las **importaciones** al momento de nacionalización del bien y mencionó que las sometidas al cumplimiento de una garantía por parte del fabricante o proveedor, esto es con la necesidad de ser reparados o reemplazados luego de comprobarse avería o defecto, no están sujetas al pago de tributos aduaneros, de acuerdo con el artículo 141 del Decreto 185 de 1999.

Relacionó las declaraciones de importación, y advirtió que, en estas la actora obró como importadora y Sony Mobile como proveedora del exterior, y se liquidaron aranceles e IVA. Anotó que el certificado de la sociedad extranjera, soportado en las facturas, da cuenta de que las mercancías ingresadas corresponden a unidades enviadas al contribuyente como operador logístico para cumplir las garantías que los clientes del proveedor requirieran, sin que se generasen pagos al exterior.

Consideró irrelevante determinar si la importación estaba o no gravada con IVA dado que la actora liquidó y pagó el tributo en las declaraciones de importación, sin que se haya demostrado que solicitara correcciones del denunciado. Que en todo caso, no era en el proceso de determinación oficial de IVA, sino ante la autoridad aduanera, que el contribuyente debía solicitar la liquidación de corrección, excluyendo el gravamen que, bajo su consideración, no generaba el pago de tributos aduaneros.

Resaltó que, si bien los procesos de revisión de las declaraciones de aduanas e IVA son independientes y las primeras tuvieron incidencia en las segundas, no es dable desconocer las declaraciones de importación que soportan las operaciones, con lo cual estas son pruebas idóneas del hecho generador por importación en el IVA. De manera que, se mantiene el valor declarado por concepto de las importaciones.

No obstante, advirtió que las declaraciones daban cuenta de un IVA pagado en las importaciones de \$99.139.000 y no \$205.261.000, como afirmaba el demandante, con lo cual reconoció parcialmente el descuento limitado a la suma probada.

En lo que respecta al **contrato de arrendamiento**, reconoció el pago de los cánones por parte de la actora en noviembre y diciembre de 2014. Empero, transcribió la actividad productora de renta, a partir del certificado de existencia y representación y desestimó la relación de causalidad entre esta y la expensa. Agregó que, adicionalmente, la demandante no explicó las condiciones del contrato de mandato subyacente al de arrendamiento ni aportó copia de este. Que en todo caso, el IVA pagado en virtud del contrato de arrendamiento solo podría ser descontado por el mandante y no por el mandatario, de conformidad con las reglas aplicables.

En virtud de lo expuesto, confirmó el rechazo del IVA descontable asociado al contrato de arrendamiento.

Reliquidó la **sanción por inexactitud** en consideración de la aceptación parcial del IVA descontable por importaciones, aplicando la tarifa del 100%.

No condenó en costas al no encontrarlas probadas en el expediente.



Recursos de apelación

La **demandante** apeló la decisión de primera instancia con fundamento en lo siguiente:⁸

Solicitó el reconocimiento total del IVA descontable asociado a las **importaciones** en cuantía de \$205.261.000 para lo cual relacionó las declaraciones de importación, indicando que aunque se encuentran aportadas al expediente, se allegaban nuevamente con el recurso. Insistió en que el IVA no debió generarse pero que como quiera que fue pagado, no era dado desconocer el descontable.

Frente a los descontables del **contrato de arrendamiento**, precisó que la sentencia de primera instancia desconoció la realidad de la operación, toda vez que el contrato de arrendamiento suscrito con Electrificadora de Santander S.A. E.S.P. se derivó del contrato de mandato sin representación celebrado de forma consensual entre Technologists ZF y Sociedad Portuaria Naviera Río Grande SA, en el cual la demandante actuó como mandataria.

Reafirmó que existe una aparente inconsistencia en el registro contable del mandato pues la actora asumió el IVA generado y tomó el correspondiente descontable, lo cual evidencia la realidad económica de la operación. Citó la sentencia de unificación 2020 CE-SUJ-4-005 del Consejo de Estado para sostener que dentro del objeto social de la contribuyente se encuentra tomar y dar en arrendamiento bienes, con lo cual la suscripción de contratos de arrendamiento es necesaria para el desarrollo de la actividad productora de renta. Agregó que, la expensa es acostumbrada por compañías con actividades similares y responde a un contexto socio económico complejo y característico de este tipo de sociedades.

Consideró que la **sanción por inexactitud** no podía imponerse debido a la ausencia de hecho sancionable dado que los impuestos descontables están debidamente soportados. Así mismo, alegó la configuración de una diferencia de criterios debido a que no existió animo defraudatorio por parte del contribuyente.

Se refirió al artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 y a la prohibición de imponer sanciones objetivas, sin evaluar la antijuridicidad del hecho y la imputabilidad de la conducta, como en este caso, en donde se ha demostrado la realidad de los registros contables y tributarios y su correspondencia con la contabilidad.

La **demandada** impugnó la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:⁹

Dijo que el actor realizó las **importaciones** a través de una agencia de aduanas, bajo la modalidad ordinaria, lo cual se puede advertir en las declaraciones que obran en el expediente.

Añadió que conforme con la Resolución DIAN 05 de 2003, que establece los códigos de las modalidades de importación, la demandante debió registrar sus declaraciones como una reimportación de mercancías en cumplimiento de garantías.

Cuestionó que la sentencia omitió analizar los medios probatorios recaudados, por

⁸ Samai, Tribunal índice 19. PDF "6_RECIBEMEMORIALES_RECURSODEAPELACION(.PDF) NroActua 19"

⁹ Samai, Tribunal índice 20. PDF "8_RECIBEMEMORIALES_APELACION21PD(.PDF) NroActua 20"



cuanto la demandante no probó que las importaciones efectuadas se realizaran en cumplimiento de garantías, como tampoco se aportaron documentos que evidenciaran la reexportación. Expuso que los bienes importados no hicieron parte del inventario del contribuyente que fungió como agente de distribución, sino que pertenecían a Sony Mobile, de tal forma que la operación no podía considerarse excluida.

Hizo énfasis en que la importación de los bienes no se dio para efectuar su comercialización sino para su distribución en el caso que Sony Mobile debiera acudir en garantía de un producto que hubiere previamente vendido, con lo cual se comprueba que no hay exportación de los bienes para que se pueda hablar de una operación excluida.

Se refirió a la certificación de Sony Mobile y a la declaración de la representante legal del demandante, para concluir que el demandante no efectuó pago alguno al proveedor extranjero, porque se trata de una importación de productos por garantía, es decir, no es una venta, y como consecuencia no se generó ningún pago por concepto de IVA respecto a la importación, que pueda llevarse como descontable.

Señaló que la Administración glosó este valor, en la medida que no se pudo determinar la relación del descontable con la actividad generadora de renta del contribuyente.

Oposición a las apelaciones

Las partes guardaron silencio.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos acusados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración de IVA del bimestre 6º del año gravable 2014 presentada por Technologistics ZF S.A.S. En particular, debe determinarse si procede los descuentos en: *i)* las importaciones e impuestos descontables asociados a las mismas, *ii)* el IVA derivado del contrato de arrendamiento suscrito entre la actora y Electrificadora de Santander S.A. E.S.P. y *iii)* la imposición de la sanción por inexactitud.

1. Importaciones gravadas y descuento del IVA

En los actos demandados, la Administración desconoció las importaciones gravadas y los impuestos descontables asociados a estas, bajo el argumento de que las mercancías eran propiedad de Sony Mobile y el contribuyente era su distribuidor logístico, de tal manera que, los bienes ingresaron al territorio con el fin de cumplir garantías con los clientes de la empresa extranjera. Lo que se corrobora en el hecho de que las mercancías importadas no hacen parte del inventario de la actora, la empresa Sony Mobile certificó que no recibió pagos por esas operaciones, el representante legal del contribuyente declaró que se presentó un error en la contabilización de las compras, y las facturas de venta no registran un valor



comercial. Así, las importaciones declaradas no se realizaron para desarrollar el objeto social del contribuyente.

La sentencia de primera instancia rechazó parcialmente la glosa, por cuanto las declaraciones de importación, que no han sido corregidas ni cuestionadas, soportan las operaciones declaradas, y son prueba idónea del hecho generador de IVA.

La demandante apeló la decisión, bajo el argumento que las declaraciones de importación que obran en el expediente soportan la totalidad del descuento.

Por su parte, *la demandada* impugnó manifestando que el contribuyente realizó las importaciones en la modalidad ordinaria, que no como una reimportación de mercancías en cumplimiento de garantías, y tampoco probó la reexportación. Insistió en que los bienes no hicieron parte del inventario del contribuyente ni existieron pagos al exterior ni ventas. Además, que la expensa no se relaciona con la actividad generadora de renta del contribuyente.

En principio, la Sala advierte que la actora afirma que las importaciones cuestionadas se efectuaron en la modalidad de cumplimiento de garantía, con lo cual, conforme con el artículo 141 del Decreto 2685 de 1999, estaban excluidas de IVA, así: *“Se podrá importar sin el pago de tributos aduaneros, la mercancía que en cumplimiento de una garantía del fabricante o proveedor, se haya reparado en el exterior, o reemplace otra previamente exportada, que haya resultado averiada, defectuosa o impropia para el fin para el cual fue importada. La mercancía así importada quedará en libre disposición.(...)”*

No obstante, se observa que las declaraciones de importación que obran en los antecedentes (fls. 134 a 147, 211 a 225, y 360 a 362 Caa), liquidaron los tributos aduaneros y fueron presentadas bajo la modalidad *“C200 importación ordinaria¹⁰”*, definida en el artículo 117 del Decreto 2685 de 1999 como: *“la introducción de mercancías de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional con el fin de permanecer en él de manera indefinida, en libre disposición, con el pago de los tributos aduaneros a que hubiere lugar”*.

En el expediente obran pruebas sobre la importación de bienes de Sony Mobile, realizada por TechnoLogistics ZF S.A.S., con la finalidad de cumplir la garantía con los clientes de la sociedad extranjera, entre estas, se destacan:

- i) Las facturas de venta Nro. 9014403056 del 6 de noviembre de 2014 y 9014403085 del 7 de noviembre de 2014 (fls. 165 a 169 Caa), que señalan: *“ENVÍO LIBRE DE CARGO. VALOR PARA EFECTOS ADUANALES. SIN VALOR COMERCIAL”*.
- ii) La certificación del representante legal de Sony Ericsson Inc (fl. 201 Caa), remitida a la DIAN, en la que se informa:

*“Por medio de la presente certificamos que las mercancías ingresadas como muestras sin valor comercial, corresponden a unidades enviadas a **TechnoLogistics ZF S.A.S.** por **SONY ERICSSON INC**, en calidad de distribuidores logísticos, **TechnoLogistics ZF S.A.S.** es nuestro operador logístico en Colombia, debido a que Sony Ericsson INC no cuenta con representación jurídica en el País, no se beneficia económicamente por esta operación.*

Estos equipos son enviados por nuestra casa matriz para cumplir las garantías que nuestros clientes finales requieran.

Por lo anterior esta operación no genera pago al exterior.

Aclaremos a su vez que esto no se encuentra estipulado por escrito en el contrato entre TechnoLogistics ZF S.A.S. y Sony Ericsson Inc, pero si verbalmente aclarado y aceptado por ambas partes.” (Resalta la Sala)

¹⁰ Ver artículo 1 de la Resolución DIAN Nro. 005 del 2003.



- iii) La ausencia de registro de ingreso de mercancías al inventario, que deriva de la revisión de las cuentas efectuada por la DIAN (fls. 134, 209 y 594 Caa).
- iv) En la visita del 30 de mayo de 2017 (fls. 572 a 574 Caa), atendida por la representante legal suplente, la Administración preguntó: *“Las facturas aportadas de importaciones 62579, 62577, 61898 y 62923 como quedo registrada en el acta del 26 de Abril de 2015, realmente son transacciones como aparece en el auxiliar, de la cual se toma la muestra, las facturas de las importaciones son de la empresa Sony Mobile Communications AB ejemplo 9014403085 de fecha 3 de noviembre de 2014 con declaración de Importación N° 5107306017381 de fecha 10 de diciembre de 2014. **RESPUESTA:** Realmente esas compras fueron registradas por error de la persona que registraba la información en su momento, por tal razón no hubo giros al exterior por parte de Technologistics correspondientes a las citadas transacciones.”* (Resalta la Sala)

Como se observa de las pruebas reseñadas, Technologistics ZF S.A.S. realizó la importación por cuenta de Sony Mobile, en la medida que esta empresa extranjera era la propietaria de los bienes y los mismos se introdujeron al país para cumplir una garantía que ella adquirió con sus clientes. Lo que se constata en la certificación aportada por Sony Mobile y en las facturas de venta. De manera que, la actora solo actuó como una intermediaria de la sociedad del exterior.

Si la demandante consideraba que la importación se realizaba en cumplimiento de garantía, debió proceder con el procedimiento de corrección previsto en la legislación aduanera y no alegar dicha circunstancia en el proceso de revisión del IVA. A su vez, tenía que tramitar la solicitud de devolución por pago de lo no debido dentro de la oportunidad legal y bajo las condiciones previstas para ello. Así, era responsabilidad del demandante corregir las declaraciones para reflejar la modalidad de importación realizada.

Lo anterior no implica, contrario a lo que expone el Tribunal, que el derecho a descontar el IVA pagado de las importaciones sea automático ni se demuestre *per se* con el solo hecho de haber presentado la declaración y liquidado el impuesto.

En efecto, el artículo 488 del Estatuto Tributario establece las condiciones para el descuento de IVA en los siguientes términos:

“Artículo 488. Solo son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyan costo o gasto. Sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.”

En este orden, solo procede como impuesto descontable el IVA pagado por las adquisiciones de bienes muebles, servicios y las importaciones que realice el responsable con destino a una operación gravada con el tributo, esto es, a los bienes o servicios que enajena o presta el contribuyente, en desarrollo del giro ordinario de sus negocios.

Circunstancias que no se presentan en este caso. Y ello es así, porque la actora actuó como intermediaria en la importación, de manera que, para ésta la operación no constituye un costo o deducción, pues no adquirió las mercancías introducidas al país ni las mismas están directamente vinculadas con los bienes o servicios que enajena o presta. Además de que el IVA pagado no estaba destinado a una operación gravada que realice la actora.

En efecto, las importaciones realizadas no representaron erogaciones asociadas directamente a los bienes o servicios gravados de la actora. Ello se explica en la



medida en que los inventarios no ingresaron al patrimonio del contribuyente, ni por los mismos obtuvo ingresos, como tampoco existieron pagos a Sony Mobile debido a que los bienes eran del tercero, con lo cual la importación que genera el descuento no puede tratarse o computarse como costo o gasto de la actora ni registrarse como tal, al ser de mercancías de la empresa extranjera.

En todo caso, independientemente de la titularidad de la erogación, se pone de presente que el impuesto pagado en la importación no estaba destinado a una actividad gravada con IVA, en tanto esa operación tenía por objeto cumplir una garantía.

A partir de lo anterior, esta Sección estima que, pese a que la discusión sobre la sujeción de la importación debió surtirse a través de la corrección de la declaración, las pruebas que obran en el expediente permiten constatar que las mercancías se importaron por cuenta de la sociedad extranjera como garantía de sus clientes finales y eran propiedad de este tercero. En consecuencia, yerra el Tribunal al reconocer el descuento por la simple existencia de la declaración, pues el demandante no cumplía los requisitos del artículo 488 del Estatuto Tributario para tomar el descuento.

Así, se accede a la apelación de la demandada, por lo que se prescindirá del estudio de los demás cargos de dicho recurso.

En consecuencia, se revocará la sentencia de primera instancia en este aspecto.

2. Descuento del IVA derivado del contrato de arrendamiento suscrito con Electrificadora de Santander S.A. E.S.P.

Tal como consta en los antecedentes del expediente (fls. 490 a 498 Caa), el 26 de febrero de 2013, Electrificadora de Santander S.A. E.S.P. y la demandante suscribieron el contrato de arrendamiento SE-STE-APT-992-005713 por un término de diez años, cuyo objeto era que la primera concedía a la segunda *“el uso y goce del tanque de almacenamiento de combustible 10F-2P”* y de terrenos ubicados en la planta Termobarranca, ubicada en el municipio de Barrancabermeja. De conformidad con la cláusula primera del contrato, la arrendataria utilizaría la franja de la rivera del río Magdalena para construir un muelle de carga y descarga de crudo, y el tanque se emplearía para almacenar naftas, aceites vegetales y petróleo.

En el curso del trámite administrativo y también del judicial, la actora explicó que suscribió el contrato de arrendamiento como consecuencia de un mandato sin representación celebrado entre Technologistics ZF S.A.S. y Sociedad Portuaria Naviera Río Grande S.A. y que, pese a existir una inconsistencia en el registro contable del contrato de mandato, asumió el IVA generado y lo llevó como descuento en la declaración.

La Administración desestimó los argumentos de la sociedad al considerar que el mandante era el llamado a tomar el descuento, bajo la tesis del contrato de mandato, y, adicionalmente, al considerar que la expensa no tenía relación de causalidad con la actividad productora de renta ni se demostró la generación de ingresos. Dicho entendimiento fue refrendado por la sentencia de primera instancia.

En la apelación, el demandante cuestionó que el Tribunal desconoció la realidad de la operación y reiteró los argumentos relativos al contrato de mandato y a la



inconsistencia contable. Agregó que, la expensa tiene relación de causalidad, pues en el objeto social de la compañía está prevista la suscripción de contratos de arrendamiento, y dicha actividad es normal y acostumbrada en las empresas del sector.

Para decidir, sea lo primero advertir que, en la sentencia del 18 de junio de 2020, exp. 22777, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, esta Sección se refirió al contrato de mandato y sus implicaciones fiscales. En dicho pronunciamiento la Sala lo definió, a partir de los artículos 2142 y 1262 del Código Civil y de Comercio, respectivamente, como un acuerdo en el que una persona confía la gestión de uno o más negocios o la celebración o ejecución de uno o más actos de comercio a otra por cuenta y riesgo de la primera.

Así, son dos los elementos esenciales del contrato, en primer lugar, el encargo de realizar negocios o actos de comercio, cuyo cumplimiento constituye el objeto del contrato y, en segundo lugar, el hecho de que la actuación es por cuenta y riesgo del mandante, lo cual implica que las resultas de la ejecución del acuerdo de voluntades se reflejan en el patrimonio de este último, que no del mandatario.

El contrato de mandato puede pactarse bajo dos modalidades: con representación o sin ella. En la primera, el mandatario revela su condición ante terceros, de tal forma que estos sepan que su contraparte contractual es el mandante; mientras que, en la segunda, el mandatario guarda silencio respecto de su calidad y se obliga directamente con los terceros. No obstante, independiente de la modalidad pactada, todos los efectos del encargo deben trasladarse al mandante pues su patrimonio está afecto a las resultas de la gestión, dado que el mandatario es un simple intermediario, con prescindencia de su rol frente a terceros.

Para efectos tributarios, la normatividad recoge la lógica civil y comercial expuesta pues, a pesar de la intermediación del mandatario, todos los efectos fiscales de la gestión adelantada por éste se trasladan al mandante. Es así como el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998, vigente para la época de los hechos, disponía que el mandatario debía expedir una certificación al mandante sobre la cuantía y concepto de los costos, deducciones e impuestos descontables, avalada por contador público o revisor fiscal. Lo anterior, se insiste, dado que es el mandante quien tiene los derechos de deducción y descuento pues la gestión afecta su patrimonio.

En el presente evento, el apelante se limita a mencionar la existencia del contrato de mandato, sin aportar pruebas que lo soporte, con base en que, presuntamente, se acordó en forma consensual, y afirma que el hecho de tomar el descuento evidencia la realidad económica de la operación. Pues bien, contrario a lo que se afirma en la apelación, la explicación dada por el recurrente no se acompasa con la lógica comercial y tributaria del contrato de mandato debido a que quien tendría derecho a tomar los impuestos descontables derivados del contrato de arrendamiento sería el mandante, en este caso, Sociedad Portuaria Naviera Río Grande S.A. y no el mandatario.

En efecto, dado que es el patrimonio del mandante en el que repercuten los efectos de la gestión adelantada, es éste quien tiene derecho al descuento, con lo cual la información registrada en la declaración contraviene la normatividad tributaria y no refleja la realidad de la operación.

En consecuencia, la demandante no ostentaba el derecho a tomar el descuento.



Lo anterior, es suficiente para desestimar la apelación presentada por la actora, y por tanto, la Sala se releva de estudiar los demás argumentos de este recurso.

Por lo expuesto, se confirma el rechazo determinado en los actos, que fue avalado en la sentencia de primera instancia.

3. Sanción por inexactitud y diferencia de criterios

En el recurso de apelación, la demandante se opone a la sanción por inexactitud alegando la ausencia del hecho sancionable, dado que los impuestos descontables están debidamente soportados. Así mismo, adujo la configuración de una diferencia de criterios en tanto no existió ánimo defraudatorio por parte del contribuyente.

Se refirió al artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 y a la prohibición de imponer sanciones objetivas, sin evaluar la antijuridicidad del hecho y la imputabilidad de la conducta, como en este caso en donde se ha demostrado la realidad de los registros contables y tributarios y su correspondencia con la contabilidad.

Al respecto, la Sala estima que la sanción por inexactitud es procedente debido a que el contribuyente incluyó impuestos descontables equivocados que derivaron en un mayor salgo a pagar, en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario, en su versión vigente para la época de los hechos. De allí que sí existió hecho sancionable.

Así mismo, se aclara al apelante que para imponer la sanción por inexactitud, no se requiere probar que el contribuyente actuó con ánimo defraudatorio o con intención dolosa, sino haber incurrido en una de las conductas sancionables en el artículo 647 *ibidem*, como ocurrió en el presente caso.

Frente a la diferencia de criterios, tal como se señaló esta Sección¹¹, la procedencia de esta causal se supedita a que los hechos y cifras denunciados sean completos y veraces, siendo necesario que en el proceso exista una prueba que los corrobore en toda su magnitud, y a que el contribuyente demuestre que la interpretación de la norma en la que se subsume el hecho económico declarado es razonable, es decir, que se encuentra sustentada en métodos o técnicas de interpretación legalmente aceptables.

En este caso, el contribuyente no explicó en qué medida su interpretación puede ser razonable o válida para que opere la causal exculpatoria ni tampoco las cifras declaradas son completas y veraces, dada la improcedencia de los descuentos.

En ese sentido, no se configura la diferencia de criterios alegada y se confirma la sanción impuesta.

4. Decisión

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada, para en su lugar denegar las pretensiones de la demanda. Se mantiene la orden de no condenar en costas en primera instancia, en tanto no fue objeto de recurso.

En segunda instancia, tampoco procede la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), por cuanto no obran pruebas en el expediente de su causación,

¹¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 04 de noviembre de 2021, exp. 24754, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



como lo exigen los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia de primera instancia proferida el 9 de septiembre de 2021, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub-Sección B.
2. **Negar** las pretensiones de la demanda.
3. Sin condena en costas en ninguna de las instancias.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cumplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>