



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C. veintidós (22) de septiembre de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 250002327000201000276-01
No. Interno: 19369
Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: AXEDE S.A.
Demandado: U.A.E DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN contra la sentencia del 13 de diciembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que falló:

«PRIMERO. Se declara la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 312412009000045 del 18 de junio de 2009 mediante la cual se expidió liquidación oficial de revisión del impuesto sobre las ventas correspondiente al 6 bimestre de 2006 a cargo de la sociedad Axede S.A. y de la Resolución 900103 de julio 9 de 2010 que confirmó la liquidación oficial recurrida.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho se declara en firme la liquidación privada presentada por la citada sociedad el 11 de enero de 2007 por el 6 bimestre de 2006.

(...)»

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 18 de junio de 2009, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 31242009000045, que modificó la declaración privada del IVA del 6 bimestre del año 2006 presentada por AXEDE S.A.

- La liquidación oficial de revisión fue confirmada, en reconsideración, por medio de la Resolución 900103 del 9 de julio de 2010.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1 LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad AXEDE S.A., por medio de apoderado, formuló las siguientes pretensiones:

“A. Que se declare la nulidad de la actuación administrativa contenida en los siguientes actos:

1. Nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412009000045 del 18 de junio de 2009, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, mediante la cual se modifica oficialmente la declaración del impuesto sobre las ventas de AXEDE correspondiente al sexto bimestre del año gravable 2006, en el sentido de aumentar la base gravable utilizada por AXEDE para liquidar el impuesto sobre las ventas causado en el retiro de inventario efectuado en el período mencionado.

2. Nulidad absoluta de la Resolución No. 900103 del 9 de julio de 2010, proferida por la División Jurídica de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, mediante la cual se confirma la Liquidación Oficial antes mencionada.

B. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de AXEDE en el sentido de declarar que la base gravable utilizada por AXEDE para liquidar el impuesto sobre las ventas causado en el retiro de inventario se

ajusta plenamente a las exigencias legales y que, por tanto, no existe error alguno en el impuesto que por valor de COP\$2.873.521.000 fue liquidado por la compañía en su declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al año gravable 2006.”

2.1.1 Normas violadas

La demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones legales y constitucionales:

- Artículos 13, 29, 83, 95 [numeral 9] y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 90, 458, 463, 464, 647 y 683 del Estatuto Tributario.
- Artículo 5 de la Ley 57 de 1887.
- Artículos 28 y 30 del Código Civil.
- Artículo 921 del Código de Comercio.

2.1.2 Concepto de la violación

- **Violación de los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria.
Artículos 13, 29, 83, 95 [numeral 9] y 363 de la Constitución Política**

Dijo que de acuerdo con el artículo 458 del Estatuto Tributario, tratándose de retiros corporales para consumo propio, la base gravable del IVA será el valor comercial de los bienes.

Sostuvo que a pesar de que ninguna norma define lo que se entiende por valor comercial para efectos de IVA, en virtud del principio de interpretación legal se debe tomar la definición que, para efectos del impuesto de renta, consagra la normativa tributaria. De tal forma que la DIAN no puede, vía doctrina, establecer reglas

distintas y/o desconocer las definiciones que la ley señala, pues con ello propicia un tratamiento diferencial no previsto en la ley y viola los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria.

- **Finalidad de la norma. Interpretación teleológica**

Advirtió que la interpretación teleológica de las normas que regulan el tema del retiro de inventarios permite afirmar que la causación del IVA, en este caso, tiene como propósito que al momento del retiro se cause el mismo IVA que se causaría en la adquisición.

Dijo que resulta equivocada, entonces, la interpretación de la DIAN acerca de que se grave el valor agregado sobre el que no existe imposición, pues, de ser así, no habría lugar a liquidar IVA alguno, ya que entre la fecha de adquisición y la fecha de retiro, los bienes no fueron objeto de transformación, proceso o servicio alguno que implique incluir en el precio un valor adicional al de adquisición que sea objeto de gravamen.

- **Aplicación del artículo 90 del Estatuto Tributario**

Para el demandante resulta válido aplicar la definición de valor comercial de los bienes contenida en el artículo 90 del Estatuto Tributario, pues si bien es cierto que esta se aplica para el impuesto de renta, también lo es que, conforme con el artículo 28 del Código Civil, en ausencia de una definición expresa de dicho concepto para el caso del IVA, se puede aplicar dicha definición.

Sostuvo que era inadmisibles la posición de la DIAN al señalar que, por tratarse de impuestos diferentes y en virtud del principio de especificidad, las normas relacionadas con el impuesto sobre la renta no se aplican al IVA.

Para la parte actora, el hecho de que la DIAN prefiriera la normativa comercial [art. 921 del C. De Co.] a la fiscal, no sólo representa un abuso de las facultades que le ley le otorga a esa entidad, sino que también desconoce el principio de interpretación previsto en el artículo 28 del Código Civil.

Sin embargo, dijo que, aun cuando se acepte que el artículo que se aplica al caso es el 921 del Código de Comercio y no el 90 del Estatuto Tributario, el valor que la sociedad le asignó a los bienes retirados del inventario también cumple con las previsiones contenidas en esa norma.

- **Valor de mercado de los bienes. Condiciones y mercado específico en el que se ofrecen**

Precisó que el artículo 90 del Estatuto Tributario establece que el valor comercial de los bienes que se retiran del inventario para consumo propio es el señalado por las partes, siempre que no difiera notoriamente del precio comercial promedio para bienes de la misma especie y calidad en la fecha de su enajenación, teniendo en cuenta la naturaleza, condición y estado de los activos.

Dijo que la sociedad cumplió los criterios fijados en el artículo 90 citado para establecer el valor de los bienes que fueron objeto de retiro.

Indicó que los equipos de comunicación y cómputo que comercializa la sociedad son bienes de la misma especie, calidad y naturaleza de los bienes asociados al mercado de proveedores de dichos equipos a nivel internacional. Que la condición y estado de estos equipos, que se encuentren instalados o sin instalar, entregados en bodega o en la oficina del cliente, debe considerarse a la hora de determinar su valor comercial.

Sostuvo que no es cierto que el valor de mercado en el caso del retiro de bienes sea distinto del valor comercial de los mismos. Que, por el contrario, la sociedad siempre

ha sostenido que el valor de mercado es el valor comercial de los bienes retirados, el que debe determinarse de acuerdo con las condiciones particulares de cada caso, como lo hizo la sociedad.

Observó que el hecho de que la sociedad actúe como vendedor al momento en que retira los inventarios para incorporarlos al activo fijo, no implica, como erróneamente interpreta la DIAN, que el precio comercial de estos bienes sea necesariamente el mismo que cobra a sus clientes, pues en el caso del retiro de los bienes, son sustancialmente distintos a los que vende a sus clientes. Agregó que los bienes que vende a sus clientes se entregan instalados, lo que les confiere un valor agregado adicional al de los bienes que se encuentran en bodega y se venden sin instalación.

Afirmó que el valor comercial de los inventarios objeto de retiro es el valor por el que la sociedad compra esos equipos a los proveedores, de forma que no hay un valor agregado o una garantía adicional que justifique la determinación de un precio más alto que el de adquisición.

Dijo que lo anterior, no implica, como lo sostuvo la DIAN, que la sociedad liquide el IVA sobre el valor de compra de los bienes y no sobre su valor de venta, sino que, se reitera, por las condiciones específicas, en este caso, el valor de venta [valor comercial], coincide con el valor de adquisición de los bienes.

Por otra parte, adujo que aun cuando se acepte que se aplica el artículo 921 del Código de Comercio, la sociedad también cumplió con los presupuestos que esa norma trae.

Advirtió que de acuerdo con el artículo 921 citado, el precio corriente en plaza es el precio medio que la cosa tiene en la fecha y lugar de la celebración del contrato. Para el demandante, esta definición no es sustancialmente diferente a la del artículo 90 del Estatuto Tributario, de tal forma que justifique la aplicación del principio de especificidad alegado por la DIAN.

Dijo que los artículos 90 y 921, referidos, son complementarios, pues los conceptos que los dos artículos desarrollan parten de la base de que el precio de mercado es aquel que tienen los bienes de la misma especie y condiciones en el lugar en que se celebra el contrato (mercado).

Observó que al estar demostrado que el valor corriente en plaza de los inventarios objeto de retiro es el valor por el que la sociedad compró los equipos a los proveedores originales, pues se adquirieron bienes de idénticas características y en las mismas condiciones, es evidente que el precio que fijó también cumple con los parámetros del artículo 921 del Código de Comercio.

Manifestó que los bienes objeto de retiro del inventario, sobre los que causó el IVA, son equipos de comunicación y cómputo que son utilizados por la sociedad dentro de su actividad productora de renta, bien sea como inventarios para la venta a un segmento de sus clientes o bien como activos fijos para la prestación de servicios en favor de otro segmento de sus clientes.

Aclaró que la sociedad actúa como comercializador cuando el bien se vende a terceros, y que, por ende, en el precio cobrado a sus clientes se involucra, además, el costo de adquisición, el valor de las garantías que otorga a los compradores, el valor de los servicios de conexión y el margen de su ganancia. Que en el caso de los bienes que pasan a formar parte del activo fijo de la sociedad para ser arrendados y para usarlos en los servicios de comunicación y cómputo a ciertos clientes, AXEDE no actúa como comercializador del bien sino como adquirente directo del proveedor, y, en esa medida, el valor de mercado corresponde a aquel por el que un proveedor independiente vendería esos mismos bienes en el mercado.

Aclaró que cuando la sociedad arrienda los equipos de comunicación y de cómputo, una vez forman parte de los activos fijos de AXEDE, se cobra un valor por el uso del bien que incluye el margen de utilidad y los seguros y/o garantías, valor sobre el que también se liquida el IVA correspondiente.

Adujo que en el caso específico del arrendamiento de bienes muebles, el Decreto 570 de 1984 [artículo 19] estableció una base gravable especial para liquidar el IVA, consistente en dividir el costo del bien arrendado por 1.800 y restar el resultado del canon diario. La cifra obtenida es la base gravable correspondiente al canon diario.

Aclaró que no es posible, entonces, comparar el precio de mercado que se aplica en la comercialización de equipos de comunicación y cómputo con el precio de mercado que se aplica en la adquisición de los bienes para que hagan parte de los activos fijos de la sociedad, pues se trata de mercados diferentes en los que el valor de los bienes es determinado con distintos parámetros.

Aseveró que al liquidar el IVA sobre el valor de adquisición de los bienes objeto de retiro, la sociedad cumplió con lo dispuesto en los artículos 453, 463 y 90 del Estatuto Tributario y 921 del Código de Comercio, por ser ese el valor comercial de los bienes retirados, por tanto, es la DIAN la que pretende liquidar las base gravable del IVA a partir de un valor que no corresponde al valor de mercado de los bienes.

- **Violación del debido proceso por ausencia de valoración probatoria**

La demandante sostuvo que la DIAN no valoró las pruebas que aportó para demostrar que tomó como base gravable del impuesto el valor comercial de los bienes retirados, valor que fue determinado en la forma como lo señala el artículo 90 del Estatuto Tributario.

Sostuvo que, para el efecto, la sociedad aportó los certificados emitidos por algunos proveedores de los bienes retirados, en los que se acredita que el valor que facturó corresponde al valor por el que se vendieron los bienes en el mercado. Así mismo, que aportó certificado del revisor fiscal de la sociedad, en el que se acredita que el valor de adquisición de los equipos, facturado por el proveedor, es el valor que tomó como base gravable para liquidar el IVA.

- **Sanción por inexactitud**

La demandante dijo que la sanción que le impuso la DIAN es improcedente, pues no se dieron los supuestos del artículo 647 del Estatuto Tributario.

Precisó que la sociedad demostró que el impuesto que liquidó en la declaración del IVA del 6 bimestre de 2006 se soportó en datos reales. Que la sociedad no utilizó maniobras fraudulentas para ocultar la verdad de las cifras declaradas.

Señaló que, sin perjuicio de lo anterior, existió una evidente diferencia de criterios entre la DIAN y AXEDE sobre la interpretación de las normas aplicables, pues mientras que para la DIAN el IVA causado en el retiro de bienes, para formar parte de los activos fijos, debe liquidarse sobre el valor de venta cobrado a los clientes por bienes similares, para AXEDE la base gravable está constituida por el mismo valor al que adquiere de sus proveedores que, lógicamente, coincide con el costo de adquisición al proveedor.

2.2 CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

- **Adición del impuesto generado por el retiro de inventarios por valor de \$132.854.000**

La DIAN aclaró que los actos acusados adicionaron el renglón “impuesto generado” a la tarifa del 16%, por el retiro de inventario, por valor de \$132.853.709, calculado sobre el mayor valor de \$830.335.679, correspondiente a la diferencia entre el valor de los productos comercializados de la misma empresa y las órdenes de salida de inventario, y el valor por el que fueron retirados bienes de los activos movibles para formar parte de los activos fijos, con el fin de usarlos en su actividad (call center) o para darlos en arrendamiento a sus clientes, en aplicación de los artículos 421 [literal b], 458 y 468 del Estatuto Tributario, que identifican

como base gravable del impuesto el valor comercial.

Indicó que el artículo 420 del Estatuto Tributario establece como hecho generador del IVA la venta de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente. Que el artículo 421 *ibídem* considera como venta los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa. Que el artículo 458 *ibídem* establece que la base gravable en los retiros de bienes corporales muebles es el valor comercial de los bienes. Que el artículo 463 *eiusdem* dispone que la base gravable mínima en ningún caso será inferior al valor comercial de los bienes o de los servicios en la fecha de la transacción. Que en la página 264 del Concepto Unificado de Ventas 00001 del 19 de junio de 2003 se indica que el valor comercial es el vigente en el mercado, es decir, el usual que la cosa tenga en la fecha y lugar de celebración del contrato. Que el valor corriente en plaza es el precio medio que la cosa tiene en la fecha y lugar de la transacción, y el valor comercial es el vigente en el mercado, es decir, el usual que la cosa tenga en la fecha y lugar de la transacción.

Sostuvo que la demandante retiró bienes movibles para convertirlos en fijos al constatar las cuentas PUC 1512 “Equipo de cómputo y comunicaciones en montaje” y 152810 “equipo de telecomunicaciones”, lo que se considera venta sujeta al IVA.

Observó que al ser la base gravable del IVA, en el caso del retiro de inventarios, el valor comercial que estableció la demandante según el precio utilizado o usado por la sociedad para vender el mismo tipo de bienes, resulta ajustado tomar los precios del listado de productos comercializados por la misma compañía en la fecha y lugar del retiro, y el que figura en las salidas del almacén.

Señaló que no es posible tomar la definición de valor comercial del artículo 90 del Estatuto Tributario, porque su aplicación no es por efectos de la interpretación del contexto de la ley tributaria que prevé el artículo 30 del Código Civil, como pretende la demandante, sino que depende de la definición de la palabra en el régimen de ventas que, como dijo, se encuentra en el Concepto Unificado 00001 de 2003.

Dijo que si la demandante fija el valor comercial en el retiro de inventarios, que a la luz de la normativa tributaria se considera venta, este no puede ser inferior al utilizado para realizar la operación frente a los mismos activos, es decir, al que se utiliza en el mercado para la venta de bienes de la misma especie a terceros, en el lugar y tiempo del retiro, y no como pretende la parte actora, al del costo o por el precio del mercado al momento de su adquisición, por ser éstos últimos los vigentes en fechas y/o lugares distintos.

Adujo que las normas que señalan la base gravable en el retiro de bienes en el IVA, al adoptar como parámetro el valor comercial, no hacen salvedad alguna relacionada con el destino de los activos fijos, o la destinación que le dé la sociedad actora para su uso o para arriendo a los clientes, o si se ajusta al objeto social o actividad de la compañía, o con el manejo logístico de los bienes, ya que donde la ley no distingue no le es dable al intérprete hacerlo.

Se refirió a los certificados que aportó como prueba la demandante, en los que consta que la compra de bienes obedeció al valor generalmente facturado a todos sus clientes, o al valor del mercado, y dijo que no eran conducentes ni pertinentes, pues se refieren al valor de adquisición de bienes por parte de la sociedad actora y no al valor del retiro de bienes a que se refiere el tema de la adición hecha en los actos acusados.

En cuanto al certificado de revisor fiscal, dijo que tampoco es una prueba conducente y pertinente para demostrar que el valor de adquisición equivale al valor comercial, pues según el artículo 777 del Estatuto Tributario, este certificado refleja, únicamente, un hecho contable sobre cómo hizo la liquidación el contribuyente, pero no demuestra el hecho económico del valor comercial, probado, directamente, con el listado de los precios en que se vendieron bienes de igual especie por el mismo contribuyente, en idénticas condiciones de fecha y lugar.

Para la DIAN, la demandante es la que debe demostrar que el precio comercial en el lugar y fecha del retiro de los bienes era distinto al que consta en los listados de precios de la misma compañía y en las órdenes de salida de los bienes, en virtud de los artículos 177 del Código de Procedimiento Civil y 1757 del Código Civil.

Observó que no se violaron los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria, pues la entidad aplicó al caso, objetivamente, la Constitución y la Ley.

En cuanto a la interpretación teleológica de las normas, dijo que no se debe afirmar que el IVA que se causa en el momento del retiro de la mercancía es el mismo que se causa en el momento de la compra o adquisición, pues el artículo 458 del Estatuto Tributario dice claramente que la base gravable será el valor comercial de los bienes y el artículo 463 *ibídem*, señala que, en ningún caso, esta base gravable puede ser inferior al valor comercial de los bienes a la fecha de la transacción.

Finalmente, no aceptó la violación del derecho al debido proceso por

ausencia de valoración probatoria, pues las pruebas que aportó la demandante no eran conducentes ni pertinentes para probar el valor de la venta.

- **Sanción por inexactitud**

La DIAN sostuvo que la liquidación y declaración del IVA sobre el valor del costo en la compra de bienes y no sobre el valor comercial de los retiros de bienes, constituye inexactitud sancionable, derivada en la omisión de impuestos por operaciones gravadas en la declaración de IVA, que generan un menor valor a pagar de impuesto.

No aceptó la alegada diferencia de criterios, pues la adición obedeció al desconocimiento del derecho aplicable, pues la norma se refiere al valor comercial y no al costo de adquisición.

2.3 LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal *a quo* advirtió que el artículo 458 del Estatuto Tributario no aclara si el precio comercial de los bienes, que conforma la base gravable del IVA en el retiro de bienes muebles corporales, corresponde al del momento de adquisición o al del momento del retiro.

Indicó que la jurisprudencia del Consejo de Estado se ha pronunciado en aquellos casos en que el prestador de servicios desarrolla labores para sí mismo, caso en el que, según afirmó, se asimila al del vendedor que no le vende a terceros sino que retira mercancías del inventario para desarrollar su propia actividad. Al efecto, aludió a cierta sentencia en la que se afirmó que la base del IVA es el monto de la contraprestación en dinero, ya sea en venta o en prestación de servicios.

Consideró que cuando el vendedor de equipos de cómputo y telecomunicaciones incluye en las operaciones de venta no sólo el precio de los equipos sino, también, el de los costos o gastos de instalación y puesta en funcionamiento de los equipos, lo que hace es introducir un valor agregado susceptible de impuesto.

Concluyó que quien retira mercancía del inventario para tenerla como activo propio se encuentra en una situación diferente a la del tercero que la adquiere con un valor agregado de instalación y puesta en funcionamiento. Añadió que esto da lugar a un tratamiento tributario distinto en cada caso, que para el efecto se traduce en una base gravable distinta.

Aclaró que para el vendedor que retira del inventario la mercancía para sí mismo, la base gravable del IVA es el valor comercial de compra. En cambio, para el tercero, la base gravable será el valor comercial al momento de la venta.

2.4 EL RECURSO DE APELACIÓN

La U.A.E. DIAN interpuso recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal. Las razones de su inconformidad fueron las siguientes:

Sostuvo que, contrario a lo que concluyó el Tribunal *a quo*, sí existe normativa tributaria que prevé el retiro de inventarios como venta, y que señala cuál es la base gravable y la base mínima a la fecha de la transacción.

Dijo que, para efectos del IVA, el artículo 421 [literal b] del Estatuto Tributario considera como venta la operación que hizo la demandante, al retirar del inventario bienes corporales muebles para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa. Esto significa que el retiro de los bienes gravados está sujeto al IVA, independientemente de la destinación o uso que se le dé a los mismos, por el contribuyente o el responsable directo del pago del impuesto.

Precisó que el artículo 458 del Estatuto Tributario prevé que en el caso del retiro de inventarios para consumo o utilización por parte del responsable del IVA, la base gravable del impuesto no debe ser inferior al valor comercial del bien retirado.

En cuanto a la causación del impuesto, dijo que el artículo 429 del Estatuto Tributario es claro en señalar que este se causa en la fecha en que se retiran los bienes.

Advirtió que el concepto de “valor comercial” es el vigente en el mercado, vale decir, el usual que la cosa tenga en la fecha y lugar de celebración del contrato. De tal manera que, agregó, la base gravable del IVA en el retiro de inventarios de bienes muebles para efectos de usarlos o tenerlos como activos fijos causa el IVA, corresponde al valor comercial de los bienes en la fecha del retiro o, lo que es lo mismo, al valor vigente en el mercado que el bien tenga en la fecha y lugar del retiro.

Sostuvo que el retiro de bienes que hizo la demandante debió gravar la operación de retiro de los bienes sobre el valor comercial establecido según el precio usado por la sociedad para vender el mismo tipo de bienes a terceros, según el listado de productos comercializados en la fecha y lugar del retiro.

Aseveró que al existir norma expresa en la que se señala la base gravable del IVA para efectos del retiro de inventarios, no le compete al Tribunal derivar diferencias o tratos excepcionales de acuerdo con la destinación del bien o de circunstancias específicas de la operación.

Afirmó que la sentencia que acogió el Tribunal para anular los actos demandados no se aplica al caso de la demandante, pues los fundamentos fácticos y jurídicos que se abordaron en esa sentencia son diferentes a los aquí controvertidos. Explicó que mientras que en la sentencia citada se habló sobre la existencia del hecho generador del IVA en el servicio de transporte prestado a trabajadores o sus

familiares, en el presente caso la discusión radica en establecer la correcta o incorrecta determinación de la base gravable para liquidar el impuesto.

Manifestó que la adición que hizo en los actos demandados se debió al hecho de que la parte actora hizo el retiro de inventarios por el valor de adquisición de los bienes a los proveedores y no por el valor comercial a la fecha en que se hizo la operación.

En cuanto a la aplicación del artículo 90 del Estatuto Tributario, indicó que, de acuerdo con la jurisprudencia, esta es una norma de carácter general que se aplica al impuesto de renta, la que no prevalece sobre las normas especiales que regulan el IVA.

Finalmente, dijo que la sanción por inexactitud es procedente, pues la demandante registró datos o factores equivocados en la declaración en discusión, al no causar el IVA sobre el valor comercial determinado al momento del retiro de los inventarios y hacerlo sobre el valor de la adquisición a los proveedores. Esto derivó en un menor impuesto a pagar, lo que constituye un hecho sancionable al tenor del artículo 647 del Estatuto Tributario.

Aseveró que no existió la diferencia de criterios en relación con la interpretación y aplicación de los artículos 421, 258 y 463 del Estatuto Tributario, pues estas normas son claras al contemplar que el retiro de bienes para su uso se considera una venta y, por consiguiente, está sujeto al IVA.

2.5 ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo dicho en la demanda.

La **U.A.E. DIAN** reiteró lo dicho en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala resuelve el recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que accedió a las pretensiones de la demanda.

3.1. Problema Jurídico

El problema jurídico se concreta a establecer si, de conformidad con el artículo 458 del Estatuto Tributario, para efectos de establecer el precio de los bienes retirados del inventario de la sociedad demandante, para calcular la base gravable del IVA, por “valor comercial” debe entenderse el precio al que facturaron los proveedores los bienes a la demandante o el precio al que vende la demandante los mismos bienes a terceros.

3.1. De la base gravable del IVA en el retiro de inventarios. De la interpretación del artículo 458 del ET

3.1.1. De la base gravable del IVA en el retiro de inventarios

El artículo 420 del Estatuto Tributario dispone que el impuesto sobre las ventas recae: *i) sobre la venta de bienes corporales muebles; ii) la prestación de servicios en el territorio nacional; iii) la importación de bienes corporales muebles y, iv) la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar.*

A su turno, el artículo 421 *ibídem* señala que se consideran venta para los efectos del artículo anterior:

“a) Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros;

b) Los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa;

c) Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación.”

La venta de bienes muebles corporales constituye uno de los hechos generadores del impuesto sobre las ventas. Para el caso del retiro del inventario de bienes corporales muebles para uso del responsable o para que formen parte del activo fijo de la empresa, el mismo ordenamiento tributario le otorga la naturaleza de venta.

El artículo 429 del Estatuto Tributario prevé que en las ventas, el IVA se causa en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o, a falta de éstos, en el momento de la entrega. Para el caso del retiro de bienes muebles, la norma establece que el impuesto se causa en la fecha del retiro de los bienes. La base gravable de la operación, según el artículo 458 *ibídem*, es el valor comercial de los bienes.

El artículo 458 *ibídem* no define lo que debe entenderse por “*valor comercial*” de los bienes, para efectos del IVA. Es decir que esta norma contiene un concepto jurídico indeterminado, cuyo sentido y alcance debe precisar la Sala.

Mediante la técnica del concepto jurídico indeterminado, la ley se refiere a una esfera de la realidad cuyos límites no aparecen bien precisados en su enunciado. No obstante, es claro que se intenta delimitar un supuesto concreto y que puede ser precisado al momento de su aplicación al caso concreto.

En este sentido, García de Enterría y Fernández señalan que, por su referencia a la realidad, los conceptos utilizados por las leyes pueden ser determinados o indeterminados.

Los conceptos determinados delimitan el ámbito de realidad al que se refieren de una manera precisa e inequívoca. En cambio, con la técnica del concepto jurídico indeterminado, la ley refiere una esfera de realidad cuyos límites no aparecen bien precisados en su enunciado. La ley no determina con exactitud los límites de esos conceptos, porque se trata de conceptos que no admiten una cuantificación o determinación rigurosas; pero, en todo caso, es manifiesto que se está refiriendo a un supuesto de la realidad que, no obstante la indeterminación del concepto, admite ser precisado en el momento de la aplicación. Así, al estar refiriéndose a supuestos concretos y no a vaguedades imprecisas o contradictorias, es claro que la aplicación de tales conceptos o la calificación de circunstancias concretas no admite más que una solución.

Ahora, cuando el juez debe decidir con fundamento en normas contentivas de conceptos jurídicos indeterminados, como el que contiene el artículo 458 del E.T., debe partir del presupuesto de que ese tipo de normas de textura abierta le dan a la administración un “*margen de apreciación*”¹ no muy amplio, dentro del “halo

¹ “tesis germánica (...) que se diseña para permitir que la Administración pueda arribar a una solución justa dentro del “halo conceptual” del concepto jurídico indeterminado, mediante un proceso de cognición o interpretativo.”

En: LA DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA. Juan Carlos Cassagne:

<http://www.cassagne.com.ar/publicaciones/Cassagne/La%20discrecionalidad%20administrativa-ult.%20versi%C3%B3n-LL-03-09-08.pdf>. Y en: La técnica de los conceptos jurídicos indeterminados como mecanismo de control judicial de la actividad administrativa. Allan R. Brewer-Carías: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2396/12.pdf>

Conforme lo explica García de Enterría: “*Aquí procede establecer, con todo, una distinción, según que los conceptos jurídicos indeterminados sean conceptos de experiencia o conceptos de valor; respecto de los primeros, que se ventilan en la apreciación de los hechos, la competencia de control del juez es ilimitada* ^[169]; los segundos, que no se controlan exclusivamente por la apreciación de los hechos, sino que implican juicios de valor, que pueden ser técnicos (<<impacto ambiental>>) o políticos (<<interés público>>, <<utilidad pública>>) proporcionan a la primera y decisoria apreciación por la Administración una cierta presunción a favor de su juicio, que se entiende realizado, en principio desde una posición formalmente objetiva y en virtud de medios técnicos y de criterios políticos que, en la práctica, sólo negativamente, cuando el error o la arbitrariedad pueden ser positivamente demostrados, pueden ser controlados por el juez. Esta es una forma simple de explicar la doctrina (en la que no nos

conceptual” que le permite elegir la decisión que se ajuste a la norma de donde deriva la competencia.

3.2. De la interpretación del artículo 458 del ET. El caso concreto

En el caso *sub examine*, con fundamento en el artículo 90 del Estatuto Tributario, la demandante interpreta que el valor comercial de los equipos de cómputo y comunicación que retiró del inventario para que formaran parte de su activo fijo, corresponde al precio promedio establecido en el comercio para bienes de la misma especie y calidad en la fecha de la operación, que, en su entender, es el precio por el que adquiere los mismos bienes de los proveedores, sin incluir valores agregados como la instalación de los equipos.

En cambio, para la DIAN, el valor comercial de los bienes para calcular la base gravable del IVA en el retiro de inventarios es el precio vigente que tienen los equipos de cómputo y comunicaciones en el mercado, en la fecha y lugar del retiro, que, según dijo, corresponde al precio que fija AXEDE para la venta de los equipos de cómputo y comunicación a terceros.

La Sala advierte que las partes coinciden en que el “*valor comercial*” de los bienes que son retirados del inventario del responsable del IVA para su uso, es el precio promedio que tienen los equipos de cómputo y de comunicaciones en el mercado,

detendremos) del <<margen de apreciación >> de que se beneficia la apreciación administrativa de estos conceptos de valor, margen que otorga una cierta presunción de acierto dentro del <<halo del concepto>>, pero aunque no llega hasta excluir la entrada del juez en su control directo (el problema sigue siendo <<una cuestión jurídica>>), sí limita la posibilidad de una apreciación inmediata y propia por el juez de su efectividad y prima la ventaja posicional de la Administración respecto a la corrección de su apreciación. ...”

Eduardo García de Enterría. Democracia, jueces y control de la Administración. Páginas 137 y 138. Civitas Ediciones, S.L. (2005). Ver también. Eduardo García de Enterría y Tomás –Ramón Fernández. Curso de Derecho Administrativo. Tomo I. Páginas 439 a 446. Temis. (2008), y Eduardo García de Enterría. La Lucha contra las inmunidades del poder. Páginas 7 a 30. Civitas Ediciones, S.L. 1995.

en la fecha y lugar en que se realiza la operación. Sobre este punto no hay discusión.

Lo que se discute es cuál es el valor que debe tomar la DIAN como valor comercial de los bienes que fueron retirados del inventario de AXEDE. Para la demandante, este valor corresponde al precio por el que adquiere los bienes de proveedores, sin incluir valores adicionales como instalaciones, soporte, garantías, etc.. Para la DIAN, el valor comercial es el precio que fija AXEDE para vender los mismos bienes a terceros.

La Sala considera que le asiste a razón a la DIAN, por las siguientes razones:

El artículo 90 del Estatuto Tributario, que invoca la demandante en su favor, dispone:

“Art. 90. Determinación de la renta bruta en la enajenación de activos

La renta bruta o la pérdida proveniente de la enajenación de activos a cualquier título, está constituida por la diferencia entre el precio de la enajenación y el costo del activo o activos enajenados.

Cuando se trate de activos fijos depreciables, la utilidad que resulta al momento de la enajenación deberá imputarse, en primer término, a la renta líquida por recuperación de deducciones; el saldo de la utilidad constituye renta o ganancia ocasional, según el caso.

El precio de la enajenación es el valor comercial realizado en dinero o en especie.

Se tiene por valor comercial el señalado por las partes, siempre que no difiera notoriamente del precio comercial promedio para bienes de la misma especie, en la fecha de su enajenación. Si se trata de bienes raíces, no se aceptará un precio inferior al costo, al avalúo catastral ni al autoavalúo mencionado en el artículo 72 de este Estatuto.

Cuando el valor asignado por las partes difiera notoriamente del valor comercial de los bienes en la fecha de su enajenación, conforme a lo dispuesto en este artículo, el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo, podrá rechazarlo para los efectos impositivos y

señalar un precio de enajenación acorde con la naturaleza, condiciones y estado de los activos; atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Nacional de Estadística, por la Superintendencia de Industria y Comercio, por el Banco de la República u otras entidades afines. Su aplicación y discusión se harán dentro del mismo proceso.

Se entiende que el valor asignado por las partes difiere notoriamente del promedio vigente, cuando se aparte en más de un veinticinco por ciento (25%) de los precios establecidos en el comercio para los bienes de la misma especie y calidad, en la fecha de enajenación, teniendo en cuenta la naturaleza, condiciones y estado de los activos.”

El artículo transcrito contiene la fórmula para calcular la renta bruta o la pérdida resultante de la enajenación de activos a cualquier título, constituida por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo del activo enajenado.

El artículo 90 alude al “*precio de enajenación*”, y lo define como “*el valor comercial realizado en dinero o especie*”. Luego, dice la norma, “[S]e tiene por valor comercial el señalado por las partes, siempre que no difiera notoriamente del precio comercial promedio para bienes de la misma especie, en la fecha de su enajenación.”

Y, renglón seguido, la norma dice que “[S]e entiende que el valor asignado por las partes difiere notoriamente del promedio vigente, cuando se aparte en más de un veinticinco por ciento (25%) de los precios establecidos en el comercio para los bienes de la misma especie y calidad, en la fecha de enajenación, teniendo en cuenta la naturaleza, condiciones y estado de los activos.”

El artículo 90 equipara el “*precio de enajenación*” con el “*valor comercial*” de los bienes, y define el “*valor comercial*” como el valor señalado por las partes en la operación de enajenación siempre que no se aparte en más de un 25% de los precios establecidos en el comercio para los bienes de la misma especie y calidad. La norma toma como referente el precio que tienen los bienes en el comercio, pero al mismo tiempo respeta la voluntad de las partes que intervienen en la operación

de enajenación, de pactar el valor comercial de los bienes, siempre que no difieran del valor promedio de los bienes en el mercado.

Ahora, en materia comercial, el Capítulo III del Código de Comercio hace algunas precisiones en relación con el precio de los bienes objeto del contrato comercial de compraventa.

Del artículo 920 del Código de Comercio se interpreta que el precio es un requisito *sine qua non* del contrato de compraventa. Y que, en caso de que no se fije el precio, si el comprador recibe la cosa objeto del contrato, se presume que las partes aceptan el precio medio que tenga la cosa en el día y lugar de la entrega².

Por su parte, el artículo 921 *ibídem* dispone que si las partes fijan como precio el valor que tenga la cosa en el comercio, se debe tomar el precio medio que tenga la cosa en la fecha y lugar de la celebración del contrato³.

En esa medida, la Sala considera que la definición de “*valor comercial*” que contiene el estatuto tributario no es sustancialmente diferente de la que desarrolla el Código de Comercio. Esto, por cuanto dichos artículos parten de la base de que por “*valor comercial*” se entiende como aquel precio o valor que tienen los bienes de la misma especie y condiciones en el mercado para la fecha y lugar de la operación (enajenación/retiro).

El valor de mercado de los equipos de cómputo y de comunicaciones que fueron retirados del inventario está dado por la oferta que se haga del bien por los distribuidores o por el costo de adquisición de los bienes más el margen de utilidad que libremente establece el vendedor en comparación con los precios de la competencia. Así se determina el valor de venta o comercialización de los bienes.

² **ARTÍCULO 920. PRECIO.** No habrá compraventa si los contratantes no convienen en el precio o en la manera de determinarlo. Pero si el comprador recibe la cosa, se presumirá que las partes aceptan el precio medio que tenga en el día y lugar de la entrega. El precio irrisorio se tendrá por no pactado.

³ **ARTÍCULO 921. PRECIO DETERMINABLE POR EL PROMEDIO DEL MERCADO.** Cuando las partes para la determinación del precio se remitan al que tenga la cosa en ferias, mercados públicos de valores y otros establecimientos análogos, o estipulen como precio el corriente de plaza se tomará el precio medio que la cosa tenga en la fecha y lugar de la celebración del contrato.

En el año 2006, la demandante retiró parte de sus activos movibles para que formaran parte de sus activos fijos, con el fin de usarlos en su actividad generadora de renta.⁴ Los bienes que fueron objeto de traslado o retiro consistieron en “equipos de comunicaciones y cómputo y de telecomunicaciones”.

En la declaración del IVA del 6º bimestre del año gravable 2006 que presentó la demandante, se registró un impuesto generado a la tarifa del 16%, calculada sobre el costo de los bienes⁵ retirados, esto es, sobre el valor por el que AXEDE adquirió los bienes de sus proveedores.

Con base en la interpretación hecha anteriormente, la Sala considera que el valor de costo de adquisición que tomó la demandante para el cálculo del IVA en los términos del artículo 458 del E.T., no corresponde al valor comercial que tienen esos mismos bienes en el mercado.

Lo anterior, por cuanto, los precios que AXEDE paga a los proveedores por los equipos de cómputo y comunicaciones que adquiere contienen descuentos por el volumen de compra, los que, posteriormente, son ajustados para su comercialización a terceros, incluyendo dentro del precio aspectos como el margen de utilidad o ganancia, la instalación y entrega en la oficina del cliente, garantías, etc. En el retiro de inventarios, AXEDE opera como auto consumidor de los bienes retirados del inventario.

Ahora, independientemente de que los bienes retirados pasen a formar parte de los activos fijos de la sociedad, para ser arrendados y para prestar servicios de comunicación y cómputo a los clientes, el valor de mercado de esos bienes es el valor a la fecha en que se hace el retiro, por lo tanto, debe tomarse el valor comercial que tendrían los bienes al momento de comercializarlos a terceros.

⁴ Folios 252 a 255 del cuaderno de antecedentes administrativos.

⁵ Folio 246 del cuaderno de antecedentes administrativos.

Aunque resulta razonable que se pueda tomar el precio al que los proveedores dieron los bienes a la empresa demandante, esto pone en situación de desigualdad a quienes tributan sobre el precio de venta a terceros, discriminación que no pretendió la norma.

En consecuencia, para la Sala, es pertinente la interpretación que hizo la DIAN del artículo 458 del E.T., que tomó como valor comercial el precio por el que AXEDE vende los equipos de comunicación y de cómputo en el mercado a terceros en la fecha en que se hizo el retiro del inventario.

Aunado a lo anterior, como se vio, la ley no tuvo en cuenta la condición de responsable del IVA cuando se retiran bienes del inventario para consumo o la conformación del activo fijo, hechos a los que la ley no le otorgó ningún trato especial en el precio del bien que conforma la base gravable del impuesto.

El artículo 421 del Estatuto Tributario se limitó a establecer que el hecho de retirar los bienes para uso del responsable constituye una venta, asimilable a la que se hace a terceros respecto de bienes de la misma especie, en el entendido de que lo que se realiza es la actividad mercantil de enajenación, según el artículo 20 del Código de Comercio⁶.

De tal forma que, desde el punto de vista de la operación de venta, para efectos del IVA, no interesa quien adquiera y disponga del bien, sino el hecho de que salga del inventario, bien sea a título de venta o enajenación a un tercero o por retiro que haga del mismo el responsable del impuesto, de tal forma que el impacto o efecto del IVA para quien efectúa el retiro sea el mismo que soportaría un tercero comprador cualquiera.

⁶ El artículo 20 del Código de Comercio asimila como mercantil, para todos los efectos legales, la adquisición de bienes a título oneroso con destino a enajenarlos en igual forma, y la enajenación de los mismos.

Por tanto, no se viola el artículo 458 del E.T. cuando se afirma que el valor comercial, para el cálculo de la base gravable del IVA en el caso del retiro de bienes para uso del responsable o para que formen parte del inventario, corresponde al valor de comercialización del bien a terceros, como acertadamente lo tuvo en cuenta la DIAN.

En el caso de los equipos de cómputo y comunicaciones que fueron retirados del inventario de AXEDE S.A., su venta o enajenación se realiza por el precio asignado para su comercialización a terceros, y es en relación con ese precio o valor comercial que se liquida la base gravable del IVA.

Finalmente, no es válido el fundamento jurisprudencial que acogió el Tribunal para anular los actos acusados, pues en esa oportunidad la discusión se centró en la existencia del hecho generador del IVA en el servicio de transporte prestado a trabajadores y familiares; asunto que difiere claramente del tema que es objeto de la *litis* en este proceso.

En esa medida, el cargo de apelación prospera y, por ende, se revocará la decisión del Tribunal en ese sentido. Se procede, entonces, a analizar si es procedente imponer la sanción por inexactitud.

3.3. DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD. Reiteración jurisprudencial⁷

⁷ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Bogotá, D.C., treinta (30) de agosto de dos mil dieciséis (2016). Radicación: 7600123310002008012200-01. No. Interno: 19851. Asunto: Acción de Nulidad y Restablecimiento de Derecho. Demandante: Transgas de Occidente SA. Demandado: Municipio de Yumbo. Tema ICA Servicio de Transporte de Gas.

Mediante sentencia del 30 de agosto de 2016, la Sala precisó que el artículo 647 del Estatuto Tributario describe los hechos objeto de sanción en que pueden incurrir los contribuyentes al momento de presentar las declaraciones tributarias o las solicitudes de devolución. Que también prescribe lo que podría denominarse una forma de ausencia de responsabilidad, amparada en el “*error de apreciación*” y la “*diferencia de criterios*” entre la oficina de impuestos y el declarante, respecto del derecho aplicable. Se precisó que en esta situación, el contribuyente incurre en una conducta típica (incluir deducciones inexistentes o improcedentes, por ejemplo), antijurídica (porque lesiona el recaudo) y culpable (porque la operación se hizo deliberadamente⁸ o por culpa⁹)¹⁰. Pero amparado en una interpretación plausible de una norma que lo autorizaba a hacerlo. Es decir, error de tipo o error de licitud.

⁸ **Código Civil. ARTICULO 63. CULPA Y DOLO.** La ley distingue tres especies de culpa o descuido.

Culpa grave, negligencia grave, culpa lata, es la que consiste en no manejar los negocios ajenos con aquel cuidado que aun las personas negligentes o de poca prudencia suelen emplear en sus negocios propios. Esta culpa en materias civiles equivale al dolo.

(...)

El dolo consiste en la intención positiva de inferir injuria a la persona o propiedad de otro.

⁹ **Código Civil. ARTICULO 63. CULPA Y DOLO.** (...)

Culpa leve, descuido leve, descuido ligero, es la falta de aquella diligencia y cuidado que los hombres emplean ordinariamente en sus negocios propios. Culpa o descuido, sin otra calificación, significa culpa o descuido leve. Esta especie de culpa se opone a la diligencia o cuidado ordinario o mediano.

El que debe administrar un negocio como un buen padre de familia, es responsable de esta especie de culpa.

Culpa o descuido levísimo es la falta de aquella esmerada diligencia que un hombre juicioso emplea en la administración de sus negocios importantes. Esta especie de culpa se opone a la suma diligencia o cuidado.

¹⁰ En sentencia del 3 de octubre de 2007, la Sección Tercera precisó sobre la culpa que es “(...) *la reprochable conducta de un agente que generó un daño antijurídico (injusto) no querido por él pero producido por la omisión voluntaria del deber objetivo de cuidado que le era exigible de acuerdo a sus condiciones personales y las circunstancias en que actuó*”¹⁰; o sea, *la conducta es culposa cuando el resultado dañino es producto de la infracción al deber objetivo de cuidado y el agente debió haberlo previsto por ser previsible, o habiéndolo previsto, confió en poder evitarlo. También por culpa se ha entendido el error de conducta en que no habría incurrido una persona en las mismas circunstancias en que obró aquella cuyo comportamiento es analizado y en consideración al deber de diligencia y cuidado que le era exigible.*

(...)

Tradicionalmente se ha calificado como culpa la actuación no intencional de un sujeto en forma negligente, imprudente o imperita, a la de quien de manera descuidada y sin la cautela requerida deja de cumplir u omite el deber funcional o conducta que le es exigible; y por su gravedad o intensidad, siguiendo la tradición romanista, se ha distinguido entre la culpa grave o lata, la culpa leve y la culpa levísima, clasificación tripartita con consecuencias en el ámbito de la responsabilidad contractual o extracontractual, conforme a lo que expresamente a este respecto señale el ordenamiento jurídico.

De la norma que antecede se entiende que la culpa leve consiste en la omisión de la diligencia del hombre normal (diligens paterfamilias) o sea la omisión de la diligencia ordinaria en los asuntos propios; la levísima u omisión de diligencia que el hombre juicioso, experto y previsivo emplea en sus asuntos relevantes y de importancia; y la culpa

De manera que, la Sala concluyó que para que se configure la causal de exoneración de responsabilidad a que alude el artículo 647 ET, es necesario que se presenten los siguientes presupuestos:

- 1- Que se haya presentado una declaración tributaria con fundamento en hechos completos y cifras veraces. Esto implica que la declaración contenga todos los elementos de hecho necesarios para la determinación de la obligación tributaria. Es decir, que el contribuyente haya actuado diligentemente y que no haya omitido (intencionalmente o por negligencia) declarar los hechos que le permitan a la Administración cumplir de manera adecuada la función de verificación y fiscalización de la información presentada.

- 2- Que el contenido de la declaración tributaria se soporte en una interpretación razonable de las leyes tributarias. Aquí, el contribuyente, además de soportar la carga de cumplir con la obligación de presentar la declaración, debe realizar una razonada labor de interpretación, calificación y aplicación de la ley tributaria, cuestión que tendrá la oportunidad de explicar si la autoridad formuló requerimientos.

lata u omisión de la diligencia mínima exigible aún al hombre descuidado y que consiste en no poner el cuidado en los negocios ajenos que este tipo de personas ponen en los suyos, y que en el régimen civil se asimila al dolo.

Respecto de la culpa grave señalan los hermanos Mazeaud, que si bien es cierto no es intencional, es particularmente grosera. "Su autor no ha querido realizar el daño, pero se ha comportado como si lo hubiera querido; era preciso no comprender quod omnes intelligunt para obrar como él lo ha hecho, sin querer el daño". De acuerdo con jurisprudencia citada por estos autores incurre en culpa grave aquel que ha "...obrado con negligencia, despreocupación o temeridad especialmente graves..." (Derecho Civil, Parte II, vol. II, pág. 110)¹⁰ y agregan que "...reside esencialmente en un error, en una imprudencia o negligencia tal, que no podría explicarse sino por la necesidad, la temeridad o la incuria del agente..." (Mazeaud y Tunc, Tratado Teórico y Práctico de la Responsabilidad Civil, Delictual y Contractual, Tomo I, Volumen II, pág 384.)

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION TERCERA. Consejera ponente: RUTH STELLA CORREA PALACIO. Bogotá, D.C., tres (3) de octubre de dos mil siete (2007). Radicación número: 41001-23-31-000-1995-08354-01(24844). Actor: INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR I.C.B.F. Demandado: ALBA DIELA CALDERON DE RAMIREZ. Referencia: ACCION DE REPARACION DIRECTA -REPETICIÓN-.

De tal forma que, para la Sala, cuando el artículo 647 del E.T. se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a *la interpretación del derecho propiamente dicha*, de la ley, y no a la existencia de los hechos discutidos¹¹. Así, el declarante que invoque la exoneración de la sanción por inexactitud con base en el error de interpretación o la diferencia de criterios, deberá probar que la interpretación que ofreció de las normas en que fundamentó su declaración tributaria era plausible y razonable. La falta de prueba sobre los hechos discutidos no resulta suficiente para exonerarse de responsabilidad y, por ende, de la sanción, pues lo primero que exige el artículo 647 del ET es que los hechos y cifras denunciados sean completos y veraces y, para el efecto, tendrá que existir la prueba que así lo demuestre.

Ahora bien, respecto a lo que debe entenderse por una “interpretación razonable” de las normas tributarias, la Sala consideró que para calificar una interpretación de la ley tributaria como razonable, se debe verificar y partir, en cada caso, de los siguientes presupuestos:

- Debe figurar una norma objeto de interpretación aplicable al caso concreto, la que debe ser susceptible de diversas interpretaciones, de tal forma que la posición asumida pueda ser calificada de coherente, posible y aceptable.
- Es menester contar con una posición jurídica sostenida por el contribuyente, la que debe atender los principios válidos de interpretación derivados de la ley y la Constitución.

¹¹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., 10 de marzo de 2011. Número de radicación: 250002327000200600841 01. Número interno: 17492. Actor: HOCOL S.A. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

- La dificultad y complejidad de la norma objeto de interpretación y aplicación. Si, la norma que admite más de una interpretación plausible es generalmente anfibológica.
- La situación fáctica del contribuyente, que debe subsumirse en la norma bajo la interpretación plausible.

De verificarse que el contribuyente presentó una declaración fundamentada en hechos completos y cifras veraces, y que brindó una interpretación razonable de la norma sobre la base de los criterios descritos, se puede afirmar que se configura, válidamente, la causal de exoneración de responsabilidad tributaria derivada del hecho de haber incurrido en el supuesto previsto en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Para la Sala, el error de interpretación o la diferencia de criterios, en últimas, es una forma de violación de la ley por interpretación errónea, que se configura cuando se asigna a la norma un sentido o alcance que no le corresponde.

De hecho, al amparo de la doctrina del derecho viviente¹², la Corte Constitucional¹³ ha precisado que es necesario distinguir los enunciados normativos (disposiciones) y las normas (contenidos normativos)¹⁴.

¹² Sobre la teoría del derecho viviente, puede consultarse la sentencia C-557 de 2001, en la que se explica: “cuando una norma puede ser interpretada en más de un sentido y entre las interpretaciones plausibles hay una incompatible con la Constitución (...) la interpretación jurisprudencial y doctrinaria del texto normativo demandado debe ser tenida en cuenta para fijar el sentido, los alcances, los efectos, o la función de la norma objeto del control constitucional en un proceso, tal y como ha sido aplicada en la realidad”.

¹³ Corte Constitucional. Sentencia C-649 de 2010

¹⁴ Sentencia C-1046 de 2001: “...es necesario distinguir, tal y como esta Corte lo ha hecho, entre las nociones de “disposición” y de “contenido normativo”. Así, en general las expresiones normas legales, enunciados normativos, proposiciones normativas, artículos, disposiciones legales y similares se asumen como sinónimas. Sin embargo, lo cierto es que es posible distinguir entre, de una parte, los enunciados normativos o las disposiciones, esto es, los textos legales y, de otra parte, los contenidos normativos, o proposiciones jurídicas o reglas de derecho que se desprenden, por la vía de la interpretación, de esos textos. Mientras que el enunciado o el texto o la disposición es el objeto sobre el que recae la actividad interpretativa, las normas, los contenidos materiales o las proposiciones normativas son el resultado de las mismas”.

Y es cierto, la ley puede admitir diversas interpretaciones y algunas de esas interpretaciones pueden resultar contrarias a la Constitución. Pero corresponde al juez (Corte Constitucional o Consejo de Estado, según sea el caso) determinar cuál es la interpretación (la regla normativa, en palabras de la Corte) que está conforme con la Constitución.

Así, en el proceso judicial en que se analice si un acto administrativo tributario es nulo por violación de la ley por interpretación errónea, el contribuyente debe demostrar que la interpretación de la norma en la que se subsume el hecho económico gravado y declarado es razonable.

Pero como puede ocurrir que de uno o varios enunciados normativos se desprendan varios contenidos normativos razonables en la medida en que se sustentan en métodos o técnicas de interpretación legalmente aceptables, se configurará la ausencia de responsabilidad que describe el artículo 647 ET. Cuando el juez descarte la interpretación propuesta por el contribuyente, pese a ser plausible, y opte por la interpretación que propuso la administración tributaria, por encontrarla más ajustada a la Constitución y la ley, el acto saldrá avante.

En ese contexto, se procede a analizar si AXEDE S.A. es acreedora de la sanción por inexactitud.

3.3.1. De si la demandante está exonerada de la sanción por inexactitud

En el caso *sub examine*, como se vio anteriormente, la Sala resolvió sobre la interpretación del artículo 458 del Estatuto Tributario, en cuanto a lo que

De igual manera, a partir de la mencionada distinción en las sentencias C-207/03 y C-048/04 se ratificó lo dicho en la C-426/02, en el sentido de establecer que “[e]l hecho de que a un enunciado normativo se le atribuyan distintos contenidos o significados, consecuencia de la existencia de un presunto margen de indeterminación semántica, conlleva a que la escogencia práctica entre sus diversas lecturas trascienda el ámbito de lo estrictamente legal y adquiera relevancia constitucional, en cuanto a que sus alternativas de aplicación pueden resultar irrazonables y desconocer los mandatos superiores”.

debía entenderse por “valor comercial” de los bienes que son retirados del inventario de la demandante, para su uso.

Se estableció que aunque las partes coincidían en que el valor comercial de los bienes retirados era el valor que tenían esos mismos bienes en el mercado, no coincidieron en cuanto al valor que debía tomarse. Mientras que la demandante estimó que el valor comercial era el precio dado por los proveedores de los bienes, la DIAN consideró que era el precio dado por AXEDE al comercializar los bienes a terceros.

Para la Sala, la interpretación que más se ajusta a los fines de la norma (art. 458 E.T.) es la que ofrece la DIAN, en la medida en que, como se concluyó, procura que el efecto del IVA para quien efectúa el retiro de los bienes sea el mismo que soportaría un comprador cualquiera. De tal forma que el valor comercial que sirve de base a la cuantificación del IVA es el valor por el que AXEDE vende o comercializa la misma mercancía a terceros.

Esto permite evidenciar que entre las partes si se presentó un conflicto sobre la interpretación del artículo 458 citado y no sobre los hechos que fundamentaron las glosas hechas por la DIAN, independientemente de que la interpretación ofrecida por las partes repercute en el caso concreto. Por eso, aunque la interpretación que hizo la demandante de la norma aplicable al caso derivó en una inexactitud en los valores declarados por el impuesto de IVA del sexto bimestre de 2005, lo cierto es que se demostró que tanto en el curso de la actuación administrativa, como en esta instancia, siempre existió esa disparidad de criterios sobre el derecho aplicable.

El demandante siempre propuso una interpretación alterna a la que invocó la DIAN en los actos acusados sobre lo que debía entenderse por “valor comercial” para los efectos del artículo 458 del Estatuto Tributario, amparada en razonamientos objetivos.

En esas condiciones, la Sala considera que la demandante demostró con razones suficientes el vacío jurídico que contiene el artículo 458 del E.T., al momento de referirse al “valor comercial” de los bienes para el cálculo del IVA, lo que daba lugar a interpretar de diversa manera el alcance de ese concepto. Esto resulta suficiente para considerar que en el caso se presentó el presupuesto de diferencia de criterios sobre la interpretación de la ley, que contiene el artículo 647 del E.T., para exonerar de la sanción a la demandante.

En consecuencia, se modificará la sentencia del Tribunal y se anularán parcialmente los actos acusados, en lo referido a la sanción por inexactitud. A título de restablecimiento del derecho, se fija la siguiente declaración del IVA del sexto bimestre del año 2006 a cargo de la demandante:

CONCEPTO	LIQ.PRIVADA	LIQ. OFICIAL	LIQ.CONS.EST.
INGRESOS BRUTOS POR EXPORTACIONES	0	0	0
INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES EXENTAS	0	0	0
INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES EXCLUIDAS	36.481.000	36.481.000	36.481.000
INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES NO GRAVADAS	187.597.000	187.597.000	187.597.000
INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES GRAVADAS	12.390.084.000	12.390.084.000	12.390.084.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS RECIBIDOS EN EL PERIODO	12.614.162.000	12.614.162.000	12.614.162.000
MENOS: DEVOLUCIONES VENTAS ANULADAS, RESCINDIDAS, RESUELTAS	0	0	0
TOTAL INGRESOS NETOS RECIBIDOS EN EL PERIODO	12.614.162.000	12.614.162.000	12.614.162.000
IMPORTACIONES GRAVADAS	4.624.653.000	4.624.653.000	4.624.653.000
IMPORTACIONES NO GRAVADAS	0	0	0
COMPRAS Y SERVICIOS GRAVADOS	2.096.087.000	2.096.087.000	2.096.087.000
COMPRAS NO GRAVADAS	969.225.000	969.225.000	969.225.000
MENOS: DEVOLUCIONES COMPRAS ANULADAS, RESCINDIDAS, RESUELTAS	0	0	0
TOTAL COMPRAS NETAS REALIZADAS EN EL PERIODO	7.689.965.000	7.689.965.000	7.689.965.000
IMPUESTO A LA TARIFA DEL 2%	0	0	0
IMPUESTO A LA TARIFA DEL 5%	0	0	0

IMPUESTO A LA TARIFA DEL 10%	0	0	0
IMPUESTO A LA TARIFA DEL 16%	2.873.521.000	3.006.375.000	3.006.375.000
IMPUESTO OTRAS TARIFAS	0	0	0
IVA RECUPERADO EN DEV. EN COMPRAS ANULADAS	0	0	0
TOTAL IMPUESTO A CARGO/IM GENERADO POR OPERACIONES GRAVADAS	2.873.521.000	3.006.375.000	3.006.375.000
IMPUESTO DES. POR OPERACIONES DE IMPORTACIÓN	739.944.000	739.944.000	739.944.000
IMPUESTO DESCONTABLE POR OPERACIONES GRAVADAS	334.711.000	334.711.000	334.711.000
TOTAL RESULTANTE DEVOLUCIONES EN VENTAS ANULADAS, RESCN	0	0	0
TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	1.074.655.000	1.074.655.000	1.074.655.000
SALDO A PAGAR DEL PERIODO FISCAL	1.798.866.000	1.931.720.000	1.931.720.000
SALDO A FAVOR DEL PERIODO FISCAL	0	0	0
SALDO A FAVOR SIN SOL. DEV. O COMP.	0	0	0
RETENCIONES POR IVA QUE LE PRACTICARON			
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	1.798.866.000	1.931.720.000	1.931.720.000
SANCIONES	0	212.566.000	0
TOTAL SALDO A PAGAR	1.798.866.000	2.144.286.000	1.931.720.000
TOTAL SALDO A FAVOR	0	0	0
TOTAL SALDO A FAVOR SUSCEPTIBLE DE SER SOLICITADO EN DEVOLUCION	0	0	0

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

F A L L A

PRIMERO. MODIFÍCASE la sentencia apelada, la que queda así:

DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 312412009000045 del 18 de junio de 2009 y su confirmatoria, Resolución 900103 del 9 de julio de 2010, expedidas por la DIAN, que modificaron declaración del IVA del sexto bimestre de 2006 presentada por AXEDE S.A, en lo que se refiere a la sanción por inexactitud.

*A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** como declaración del IVA del sexto bimestre de 2006 a cargo de AXEDE S.A. la contenida en esta providencia [página 20], con un total saldo a pagar de MIL NOVECIENTOS TREINTA Y UN MILLONES SETECIENTOS VEINTE MIL PESOS MONEDA CORRIENTE (\$1.931.720.000 m/cte).*

SEGUNDO. RECONÓCESE personería a la abogada Maritza Alexandra Díaz Granados para actuar en representación de la U.A.E. DIAN, en los términos del poder que le fue otorgado.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sala

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ