



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá D.C., treinta (30) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 76001-23-33-000-2013-00799-02 (27876)
Demandante FÁBRICA NACIONAL DE AUTOPARTES, FANALCA S.A.
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN
Temas: Impuesto sobre las ventas. Año 2008. Notificación del requerimiento especial. Inspección tributaria término de firmeza. Venta de intangibles.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 31 de marzo de 2023, en la que el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala Segunda de Decisión Oral, resolvió:

«**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad de liquidación oficial de revisión No. 052412012000016 del 12 de marzo de 2012 y de la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración No. 900.143 del 22 de marzo de 2013, de conformidad con lo expuesto en la parte considerativa del presente proveído.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** la firmeza de las declaraciones (sic) del impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre del año 2008 presentadas por la sociedad **FANALCA S.A.**, de conformidad con lo expuesto en la parte considerativa del presente proveído.

TERCERO: CONDENAR EN COSTAS de esta instancia a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en las consideraciones de la presente sentencia.

(...)»¹. (Énfasis y subrayado del texto original).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 27 de octubre de 2009, la sociedad Fábrica Nacional de Autopartes S.A. (en adelante FANALCA) corrigió su declaración² del impuesto sobre las ventas correspondiente al bimestre 6 del año 2008³.

Previo emplazamiento para corregir⁴ y auto de inspección tributaria⁵, el 23 de junio de 2011 la DIAN expidió el Requerimiento Especial Nro. 052382011000050⁶, por medio del cual propuso modificar la declaración privada de la actora, en el sentido de reclasificar ingresos por operaciones no gravadas a ingresos por operaciones

¹ SAMAI del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. Índice 31. Fls. 9 y 10 del PDF.

² La declaración original fue presentada el 17 de enero de 2009. Anexo Demanda, Índice 3, ED_ANEXOSAL_08ANEXOSALADEMAN(.pdf), folio 34

³ Fl. 14 de los antecedentes administrativos.

⁴ De fecha 16 de diciembre de 2010, notificado por correo certificado el 20 de diciembre de 2010, folios 41 a 43 (páginas 55 a 57 pdf) de los antecedentes administrativos 1.

⁵ El auto se expidió por concepto de Renta 2008, el 24 de marzo de 2011, folio 67 (página 89 del pdf.) de los antecedentes administrativos 1.

⁶ Fls. 68 a 77 de los antecedentes administrativos. En el acto se observa el sello de notificación con fecha 24 de junio de 2011 pero la guía de Servientrega se indica que fue notificado el 25 de junio de 2011.



gravadas y, en consecuencia, liquidar el mayor impuesto a cargo, junto con la sanción por inexactitud calculada a la tarifa del 160% del mayor saldo a pagar.

El 12 de marzo de 2012, la demandada expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 052412012000016⁷, mediante la cual modificó oficialmente la declaración privada en los términos propuestos en el requerimiento especial.

FANALCA presentó recurso de reconsideración⁸ en contra del acto liquidatorio, el cual fue resuelto mediante la Resolución Nro. 900.143 del 22 de marzo de 2013⁹, confirmando el acto recurrido.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda¹⁰

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 solicitó que se declarara:

- «1.) La nulidad de los actos administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Cali que a continuación se describen:
- a) Liquidación Oficial de Revisión No. 052412012000016 del 12 de marzo de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, y
 - b) Resolución que Resuelve el Recurso de Reconsideración No. 900.143 de marzo 22 de 2013, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, notificada el 3 de abril de 2013.
- 2.) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se restablezca el derecho de la sociedad Fábrica Nacional de Autopartes S.A., declarando la firmeza de la Declaración del Impuesto sobre las Ventas correspondiente al Sexto Bimestre del año 2008».

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos 29, 83, 95 y 363 de la Constitución Política, 2, 3 y 35 del Código Contencioso Administrativo, 420, 647, 683, 703, 705, 705-1, 706, 714 y 730 del Estatuto Tributario, 1605 y 1618 del Código Civil, 183 de la Ley 23 de 1982 y 1 del Decreto 1372 de 1992.

El concepto de violación se resume así:

1. Extemporaneidad del requerimiento especial y firmeza de la declaración privada

Señaló que, de acuerdo con los artículos 703, 705 del Estatuto Tributario la DIAN puede notificar el requerimiento especial, a más tardar dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento para declarar, y que, según el artículo 714 ibidem, si no se ha notificado el requerimiento la declaración privada quedará en firme. Sostuvo entonces que, en este caso, el vencimiento del plazo para declarar

⁷ Fls. 104 a 116 (página 134 a 147 del pdf.) de los antecedentes administrativos. En lugar de anexo explicativo, en la liquidación oficial el encabezado dice “Anexo Auto de Archivo”, pero el contenido coincide con la explicación de la liquidación oficial.

⁸ Fls. 120 a 134 de los antecedentes administrativos.

⁹ Fls. 149 a 160 de los antecedentes administrativos.

¹⁰ Fls. 4 a 21 del cuaderno principal (1 a 24 pdf Demanda).



el impuesto sobre las ventas (IVA) del bimestre noviembre-diciembre de 2008, fue el 19 de enero de 2009, según el Decreto 4818 de 2007. Luego, en principio, el término para que la DIAN notificara el requerimiento especial vencía el 19 de enero de 2011. No obstante, indicó que como el 16 de diciembre de 2010 se profirió emplazamiento para corregir, se amplió en un mes el término de firmeza de la declaración mencionada, esto es, hasta el 19 de febrero de 2011, fecha máxima para la cual, en todo caso, no se notificó el requerimiento especial.

Precisó que la DIAN notificó el requerimiento especial el 25 de junio de 2011, de manera que los actos acusados adolecen de nulidad, de conformidad con el artículo 730 del Estatuto Tributario. En específico, porque carecen de un requerimiento especial previo (que es la consecuencia que surge de notificar extemporáneamente dicho acto preparatorio), no se notificaron dentro del término legal y por corresponder a un procedimiento legalmente concluido (puesto que la declaración privada ya había quedado en firme).

Advirtió que en el requerimiento especial existen inconsistencias respecto a las fechas en las que venció el término para notificar dicho acto, indicando entre otros que las fechas para notificar el requerimiento especial vencía el 17 de julio de 2011 y el 17 de mayo de 2011. No obstante, resaltó que, para el 25 de junio de 2011, cuando efectivamente se notificó el requerimiento especial, la declaración del IVA ya estaba en firme, pues reiteró que el término máximo para comunicar dicho acto era hasta el 19 de febrero de 2011, teniendo en cuenta la ampliación de un mes del término de firmeza, debido a la expedición y notificación del emplazamiento para corregir.

Manifestó que la firmeza de la declaración del IVA se evidencia incluso si se tiene en cuenta el término de firmeza para la declaración de renta de que trata el artículo 705-1 del Estatuto Tributario. Destacó que el plazo máximo para presentar la declaración de renta del año 2008, periodo a la que corresponde la declaración de IVA objeto de modificación, era hasta el 17 de abril de 2009. Por ende, si para notificar el requerimiento especial en IVA se aplica el mismo término que para renta, el plazo máximo vencía el 17 de abril de 2011. No obstante, reiteró que, en este caso, el acto previo se notificó el 25 de junio de 2011. Recalcó que, incluso si se suspendiera el término mencionado por 1 mes por efecto de la notificación del emplazamiento para corregir la declaración del IVA, el plazo sería hasta el 17 de mayo de 2011, tal y como lo reconoció la DIAN en el requerimiento especial.

Aseveró que los términos para notificar el requerimiento especial respecto de declaraciones del IVA no se suspenden por las actuaciones que se expidan respecto del impuesto sobre la renta. Por esta razón, afirmó que, en este caso, la inspección tributaria decretada por auto del 24 de marzo de 2011 en materia del impuesto sobre la renta, y que terminó con Auto de Archivo del 14 de julio de 2011, no tuvo ninguna incidencia en materia del IVA del bimestre 6 del año 2008. Agregó que dicha inspección *«sólo duró hasta el 31 de marzo de 2011, cuando se levantó acta al respecto y ampliada hasta el 7 de abril de 2011, cuando se terminó según acta de esa fecha, por lo que aún si esta suspensión aplicara, no alcanza a suspender el término de firmeza lo suficiente para evitar que la declaración se torne inmodificable y el requerimiento especial extemporáneo»*.

Afirmó que, en virtud del artículo 705-1 del Estatuto Tributario, para que la declaración del IVA quede en firme, la declaración de renta no tiene que estar en firme. Dijo que este entendimiento surgía de una interpretación sistemática de esa norma, en la medida en que cuando se refiere *«al término de la firmeza no hace alusión a*



la firmeza misma de la declaración de renta, sino más bien, al tiempo que tiene la declaración para estar en firme, es decir, el término de dos años. Tiempo que se aplica también a las declaraciones de ventas y de retención en la fuente, de acuerdo con lo señalado en el artículo 714 del ET».

Expuso que este argumento se soportaba en el Concepto de la DIAN Nro. 87498 del 2005 y agregó que, si bien este caso, no existió beneficio de auditoría en la declaración de renta del año 2008, en todo caso, la firmeza debía regirse por los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, de ahí que el plazo que debía transcurrir para que la declaración del IVA del bimestre 6 del año 2008 quedará en firme, es de 2 años contados a partir del vencimiento para declarar IVA, esto es, en principio hasta el 19 de enero de 2011, y, en el caso específico hasta el 19 de febrero de 2011 por efecto del emplazamiento, según el artículo 706 ibidem.

Resaltó que, para el 24 de marzo de 2011, cuando se profirió el auto de inspección tributaria en relación con la declaración de renta del año 2008, ya se encontraba en firme la declaración del IVA. En consecuencia, ese auto no podía ser tenido en cuenta para suspender el término de notificación del requerimiento especial, más aún cuando corresponde a la declaración de renta.

2. Imprudencia de la adición de ingresos

Sostuvo que los actos demandados deben ser anulados porque gravan una operación que no está sujeta al IVA. Indicó que la actora enajenó a la sociedad Ciudad Limpia Bogotá S.A. E.S.P., un software consistente en un sistema de información para el control de la prestación del servicio de aseo domiciliario urbano. Es decir, vendió un intangible. Que no se trató de la venta o prestación de un servicio como equivocadamente lo entendió la DIAN, pues estuvo inmersa la obligación de dar, de transferir la propiedad de un bien intangible. Precisó que no se transó la ejecución de instalación ni de arrendamiento de software, al punto que se trató de una operación inmediata, no de tracto sucesivo y, por ende, que el pago se dio por una sola vez y se reflejó en una sola factura, sin discriminar el cobro del IVA, pues la venta de un bien incorporal no está gravada con ese impuesto.

Se opuso a lo afirmado por la DIAN en cuanto a que, de acuerdo con la factura de venta del 30 de diciembre de 2008, la operación realizada fue un servicio gravado, pues reiteró que la operación consistió en la venta de un software, que es un intangible. Dijo que, sobre el valor de esta operación, practicó retención en la fuente a título del impuesto a la renta.

Adujo que, aunque en la descripción de la operación que se hizo en la factura se aludió a un servicio, ello sólo se hizo con el propósito de describir el activo que se estaba enajenando, que consiste en un sistema de información para el control de la prestación del servicio de aseo domiciliario urbano. Alegó que esta descripción dista de ser la de un servicio gravado, aunado al hecho de que el precio de la operación no correspondió al pago de prestaciones periódicas, sino, repitió, a una venta de activo intangible. Recalcó que en la factura no se mencionó ninguna obligación por parte del vendedor o supuesto prestador del servicio.

Precisó que, para considerar la operación en cuestión como un servicio gravado, esta debe reunir las características mínimas que la DIAN ha identificado en su doctrina como propias de un servicio. Esto es, el elemento material e intelectual, junto con las condiciones de subordinación, sometimiento, sujeción, orientación, dirección y control de contratante al contratista, quien debe limitarse a cumplir las instrucciones o directrices. Hizo énfasis en que la doctrina de la DIAN ha definido el



concepto de honorarios, pero que en la factura de venta del 30 de diciembre de 2008 consta es el pago de una venta, no de honorarios.

Manifestó que la Administración desconoció el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, que prevé la definición de servicios para efectos del IVA, en la cual va implícita la obligación de hacer de que trata el artículo 1605 del Código Civil. En tal sentido, argumentó que la obligación de hacer no se asemeja a la transferencia del dominio de una cosa.

Controvirtió lo expuesto en el requerimiento especial en relación con que se debía cumplir con lo previsto en el artículo 183 de la Ley 23 de 1982, esto es, elevar a escritura pública o documento reconocido ante notario la enajenación del derecho de autor para que la venta de intangibles tuviera validez ante terceros. Lo anterior, puesto que *«en este evento la DIAN no es un tercero, por lo que no puede exigir para sí el cumplimiento de esta formalidad»*. Al respecto, dijo que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha establecido que *«la DIAN no es un tercero, sino que es parte en los contratos entre particulares»* (subrayado del texto original), por lo que citó las sentencias del Consejo de Estado del 15 de junio de 2001 (Exp. 11137, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié), del 18 de septiembre de 1993 (Exp. 8985) y del 4 de diciembre de 1998 (Exp. 9143). Considerando lo anterior, dijo que la Administración debió reconocer como enajenación la venta del derecho patrimonial y que, por ende, debe aceptar todos los efectos de dicha operación, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 1618 del Código Civil.

Añadió que, para reconocer la venta del software, no se podía exigir la formalidad prevista en la Ley 23 de 1982, puesto que la venta no recayó sobre derechos de autor. Aclaró que lo que se vendió fue un software que hacía parte del patrimonio social de la demandante, pero que no era de creación ni de innovación social, sino que solo se tenía la titularidad y que se utilizaba. De manera que, al disponer de este intangible, se estaba enajenando un derecho patrimonial, lo cual no debe hacerse por escritura pública.

Con fundamento en el artículo 6 de la Decisión Andina 351 de 1993, señaló que debía diferenciarse entre el derecho de autor que se ejerce sobre la obra y el derecho de propiedad sobre el soporte material, en donde la creación está contenida, de ahí que la contribuyente tenía el derecho de propiedad de un bien para la venta, que no tenía que someterse a los requisitos de una ley que no es aplicable en este caso. Sobre este asunto, citó doctrina nacional.

Reiteró que la venta del intangible se prueba con la oferta mercantil y su aceptación, en virtud de los principios de autonomía de la voluntad y prevalencia de la intención en la interpretación de los contratos.

Citó apartes del Concepto de la DIAN Nro. 054648 de 2007 y, con base en ello, dijo que la Administración reconoce que, si el contrato celebrado no conlleva como requisito la obligación de transmitir la propiedad sobre los derechos patrimoniales del intangible, el contrato representa obligaciones propias de una licencia de uso. En ese sentido, expresó que, en la operación debatida, la intención de las partes fue vender el software y permitir su uso.

3. Sanción por inexactitud

Expuso que la sanción por inexactitud es improcedente porque no se dan los presupuestos legales para su imposición. Indicó que existen diferencias de criterios



entre la DIAN y la actora sobre la interpretación del derecho aplicable, en específico, sobre el artículo 420 del Estatuto Tributario y, en todo caso, que la demandante no acudió a maniobras fraudulentas, ni suministró datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desconfigurados.

Enfatizó en que en el requerimiento especial no se motivó la aplicación de la sanción. Que ello sólo se hizo en la liquidación oficial, pero a partir de supuestos falsos puesto que se dijo que la contribuyente había realizado maniobras fraudulentas, sin explicar cuáles.

Destacó que, en caso de que se considere que no existieron diferencias de criterios respecto del derecho aplicable, debía aceptarse que la actuación de la sociedad demandante se deriva de un error de apreciación, lo cual también es una circunstancia eximente de la sanción.

Oposición de la demanda

La **demandada**¹¹ controvirtió las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos.

Respecto a la **firmeza de la declaración privada**, luego de citar los artículos 704, 705, 705-1, 707, 710 y 714 del Estatuto Tributario, arguyó que los términos para revisar las declaraciones de IVA se encuentran unificados con los de la declaración de renta del mismo periodo. En consecuencia, dijo que, en este caso, debían tomarse los términos de la declaración de renta del año 2008. Así las cosas, precisó que el requerimiento especial respecto a la declaración del IVA sí se expidió dentro del término legal, puesto que la actora presentó oportunamente la declaración de renta del año 2008 el 17 de abril de 2009, de manera que los dos años para proferir el requerimiento especial vencían el 17 de abril de 2011.

Sostuvo que, antes de que se venciera el término para notificar dicho acto, el 24 de marzo de 2011 se profirió un auto de inspección tributaria por concepto del impuesto sobre la renta del año 2008, el cual suspendió por tres meses el plazo para proferir el requerimiento especial, plazo que se cuenta desde el 17 de abril y hasta el 17 de julio de 2011. Entonces como el requerimiento especial de IVA se notificó el 25 de junio de 2011, tal y como lo constata la guía de envío Nro. 1043770124, fue oportuno.

Se refirió a los términos para notificar la liquidación oficial de revisión y advirtió que ese acto también fue notificado dentro de los términos legales. Lo anterior, porque el plazo máximo que tenía el contribuyente para responder el requerimiento especial venció el 25 de septiembre de 2011, de ahí que el término máximo para notificar la liquidación oficial era el 25 de marzo de 2012, lo cual efectivamente ocurrió el 20 de marzo de 2012.

Precisó que los actos acusados fueron enviados a la dirección procesal indicada por la demandante en la respuesta al requerimiento especial y en el recurso de reconsideración, según lo ordena el artículo 564 del Estatuto Tributario. De manera que quedaba descartada la configuración de cualquier causal de nulidad prevista en el artículo 730 *ibidem*.

Destacó que, por disposición del legislador, el término de firmeza de las declaraciones del IVA se cuenta desde el vencimiento del término para declarar,

¹¹ Fls. 142 a 160 del cuaderno principal.



desde la fecha de la declaración extemporánea o desde la solicitud de devolución del saldo a favor, según el caso, de la declaración de renta, sin que la existencia del beneficio de auditoría afecte el término para emitir el requerimiento especial o la firmeza de las declaraciones del impuesto sobre las ventas.

Indicó que el hecho de que se hayan unificado los plazos de firmeza de las declaraciones de renta y del IVA, no quiere decir que se haya modificado el término para corregir voluntariamente las declaraciones. En ese sentido, dijo que el plazo para corregir siempre deberá contarse a partir del vencimiento para declarar.

Citó las sentencias del 22 de septiembre de 2005 (Exp. 14559), del 1 de junio de 2006 (Exp. 14558), del 21 de junio de 2006 (Exp. 15064) del Consejo de Estado, en las que se señaló que si se suspende el término para notificar el requerimiento especial en relación con el impuesto a la renta, por alguna de las causales previstas en el artículo 706 del Estatuto Tributario, también se suspende el plazo de firmeza de las declaraciones de IVA, pues así se desprende del artículo 705-1 *ibidem* cuando señala que los términos serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.

Respecto a la improcedencia de la **adición de ingresos gravados**, manifestó que, con base en la factura de venta del 30 de diciembre de 2008, la oferta mercantil del 23 de diciembre de 2008 y el formato de orden de compra, se pudo establecer que la operación realizada por la actora correspondió a una prestación de servicios y no la venta de derechos patrimoniales del software. Por ende, argumentó que, al no corresponder a un servicio excluido, se le debía gravar con la tarifa del 16%, según lo establece el artículo 468 del Estatuto Tributario.

Anotó que, en los documentos aportados por la demandante en sede administrativa, se observa el auxiliar de la cuenta 4250500501 – ingresos no operacionales, en el que aparece el registro correspondiente al «servicio venta software de fecha 30 de diciembre de 2008, la descripción de la Factura NV-00053845, valor crédito \$(...)»¹².

Se refirió a los artículos 420, 468 y 476 del Estatuto Tributario, así como al Concepto Unificado del impuesto sobre las ventas Nro. 001 de 2003 de la DIAN y al Concepto Nro. 051565 de 1998, con fundamento en lo cual precisó que, contrario a lo asegurado por la demandante, la factura de venta evidencia que la operación cuestionada correspondió a un servicio, tal y como se observa en la descripción de ese documento. Añadió que ello también se prueba con el registro contable del ingreso, «el cual también fue por concepto de servicio».

Esgrimió que los documentos obrantes en el expediente no prueban que se hubiera transferido la propiedad sobre los derechos patrimoniales del intangible, por el contrario, corroboran que lo que hizo la contribuyente fue prestar un servicio que propició el uso del intangible, pero sin transferir la propiedad. A partir de lo anterior, dijo que no se vulneraron los artículos 1 del Decreto 1372 de 1992 y 1605 del Código Civil.

En cuanto al argumento de la demanda según el cual no resulta aplicable la Ley 23 de 1982 porque la DIAN no es un tercero, aclaró que la exigencia de que el documento constara en escritura pública o en documento privado reconocido ante

¹² FI. 152 vlto. del cuaderno principal.



juez o notario, corresponde a la valoración probatoria que en ejercicio de sus funciones cumple la Administración Tributaria, de manera que no podría tener eficacia probatoria el documento que carecía de la formalidad exigida.

Consideró equivocado lo dicho por la actora en cuanto que a la operación cuestionada no le eran aplicables las disposiciones sobre derechos de autor porque el software no era una innovación o creación social. Por el contrario, dijo que el soporte lógico o software es una creación, un producto del talento y del ingenio humano, una especie de propiedad intelectual de su autor quien puede explotarlo económicamente, bien transmitiendo su propiedad intelectual o permitiendo su uso por medio de un contrato de licenciamiento, como está probado en este caso.

Recalcó que conforme al artículo 687 del Estatuto Tributario las opiniones de terceros no obligan a la autoridad tributaria y que, si bien la DIAN no cuestionó la oferta mercantil o su aceptación, lo cierto era que en la oferta no se mencionó la venta y transferencia del software, es decir, que tal intención no está probada. Explicó que la interpretación en materia de tratamientos exceptivos y exclusiones debe ser restrictiva, por lo que no prima la voluntad de las partes. En ese sentido, reiteró que no está debidamente demostrada la transferencia de propiedad del intangible y que los documentos obrantes en el expediente prueban es la prestación de un servicio.

Defendió la procedencia de la **sanción por inexactitud** porque la contribuyente omitió incluir en su declaración del IVA ingresos por operaciones gravadas, así como el correspondiente impuesto, conducta que se enmarca en el registro de datos equivocados en los renglones correspondientes a ingresos por operaciones gravadas e impuesto generado, de lo cual se derivó un menor saldo a pagar, hecho que configura inexactitud sancionable a la luz del artículo 647 del Estatuto Tributario.

Aseguró que no existió falsa motivación en la imposición de la sanción y, además, que estaba probado el elemento subjetivo con el registro voluntario de los datos en la declaración del IVA, sobre los cuales no se probó vicio en el consentimiento. En adición, afirmó que la DIAN está obligada a probar la existencia de maniobras fraudulentas. Finalmente, dijo que estaba demostrado que la sociedad actora desconoció o aplicó indebidamente el derecho, lo cual descarta la configuración de la causal de exoneración de la penalidad.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca anuló los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la declaración del IVA del bimestre 6 del año 2008 presentada por la actora. En adición, condenó en costas a la DIAN.

Afirmó que, en este caso, estaba probado que la sociedad actora presentó la declaración del IVA del bimestre 6 del año 2008 en forma oportuna el 17 de enero de 2009 y que, posteriormente, la corrigió el 27 de octubre de 2009. Precisó que para determinar si tal declaración adquirió firmeza, debía analizarse si el requerimiento especial fue proferido y notificado dentro de los 2 años siguientes a la fecha en la que debió haberse presentado la declaración de renta del año 2008.

En ese orden de ideas, indicó que, conforme al artículo 13 del Decreto 4680 de 2008, la fecha límite para que la actora presentara su declaración de renta del año



2008 era el 17 de abril de 2009, lo cual efectivamente ocurrió. Entonces, que los dos años para que operara la firmeza de la declaración de IVA corrieron desde el 17 de abril de 2009 hasta el 17 de abril de 2011, de manera que, en principio, podría concluirse que el requerimiento especial fue extemporáneo puesto que data del 23 de junio de 2011.

No obstante, enfatizó en que *«no puede pasar por alto que la defensa de la entidad demandada con relación a este puntual aspecto, radica esencialmente en que, antes de vencerse el término para notificar el requerimiento especial se profirió el auto de inspección tributaria del 24 de marzo de 2011 por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios para el año gravable 2008»*, lo que, según la demandada, suspendió el aludido término por 3 meses, según lo establece el artículo 706 del Estatuto Tributario.

En ese sentido, sostuvo que, según la jurisprudencia del Consejo de Estado¹³, en cada caso particular debía analizarse si se suspendió o no el término de firmeza con ocasión de la inspección tributaria, ya que esta figura no podía constituirse en un mecanismo temerario para suspender el término de notificación del requerimiento especial y evitar la firmeza de las declaraciones privadas.

Así las cosas, manifestó que en el expediente consta auto de inspección tributaria del 24 de marzo de 2011, el cual corresponde al expediente DT 2008 2011 000452, en relación con el impuesto sobre la renta del periodo gravable 2008, y no al IVA, que es objeto de discusión.

Advirtió que, al revisar el anexo explicativo del requerimiento especial, se evidencia que no se fundamentó en el resultado de la inspección tributaria ni en información alguna obtenida dentro de la misma, al punto que sólo se hizo referencia a esa diligencia dentro del acápite denominado oportunidad, con el fin de justificar que el requerimiento especial fue proferido dentro del término legal. Que, por lo demás, en el citado anexo únicamente se señaló como fundamentó el auto de apertura del 18 de marzo de 2009, relacionado con el impuesto a la renta del año 2008, el auto de apertura del 22 de junio de 2010, referente al IVA del bimestre 6 del año 2008, el auto de traslado de pruebas y el emplazamiento para corregir del 16 de diciembre de 2010, siendo todas estas diligencias diferentes y anteriores a la apertura de la citada inspección tributaria.

En ese sentido, adujo que la inspección tributaria no cumplió con la finalidad ni la formalidad prevista para su realización, pues no aportó ninguna información relevante o destacada a la Administración para expedir el requerimiento especial, al punto que ese acto fue expedido con información que ya conocía previamente. Reiteró que el requerimiento especial se sustentó en información que corresponde y que fue obtenida en otra investigación desarrollada por la DIAN, dentro de un expediente diferente, antes de que se llevara a cabo la inspección tributaria.

Por lo anterior, consideró que el auto de inspección tributaria del 24 de marzo de 2011 no tuvo la virtualidad de suspender el término de 2 años previsto para la firmeza de la declaración del IVA, el cual venció el 17 de abril de 2011. De ahí que era procedente anular los actos demandados y, en consecuencia, declarar la firmeza de la declaración privada.

Finalmente, condenó en costas a la parte demandada por resultar vencida en el proceso.

¹³ Puntualmente, la sentencia del 24 de febrero de 2022, Exp. 25055, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Recurso de apelación

La **demandada**¹⁴ apeló la sentencia de primera instancia para que se revoque y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda.

Planteó que el Tribunal incurrió **en un defecto sustantivo, porque interpretó erróneamente el artículo 705-1 del Estatuto Tributario**, puesto que, conforme con las sentencias de esta Corporación del 22 de septiembre de 2005 (Exp. 14559) y del 1 de junio de 2006 (Exp. 14558), cuando se suspende el término de firmeza de la declaración de renta por alguno de los eventos señalados en el artículo 706 del Estatuto Tributario, también se suspende el plazo de firmeza de las declaraciones del IVA. En consecuencia, dijo que, en este caso, se profirió el auto de inspección tributaria por concepto del impuesto a la renta del año 2008 el 24 de marzo de 2011, de manera que el término para notificar el requerimiento especial (que inicialmente vencía el 17 de abril de 2011), se suspendió por 3 meses, es decir, hasta el 17 de julio de 2011 y que como el requerimiento especial para el IVA se expidió el 23 de junio de 2011, esto es, dentro del término ampliado, fue oportuno.

Destacó que, si bien es cierto que en el requerimiento especial se invocan actuaciones del impuesto sobre la renta, ello no constituye un error de la Administración. En su lugar, el Tribunal no tuvo en cuenta que el artículo 705-1 del Estatuto Tributario hace referencia precisamente al término de revisión del impuesto sobre la renta y los efectos de este sobre el término de firmeza de las demás declaraciones, porque *«por disposición legal se extienden para los impuestos de ventas y retención a efectos de unificar los términos de revisión. Las actuaciones si corresponden a otra investigación relacionadas por el impuesto de renta, porque así lo determina el legislador»*. (Énfasis del texto original).

Sostuvo que la **inspección tributaria sí suspendió efectivamente el término para notificar el requerimiento especial**, pues, no puede reducirse el alcance de este medio de prueba a una constatación directa, es decir los funcionarios no necesariamente deben desplazarse para ejecutarla. Indicó que, el acta de inspección “quedó consignada en el folio 69 del Expediente Administrativo”, y que, mediante esta diligencia, se valoraron los documentos derivados de las pruebas trasladadas al expediente, así como la exactitud del impuesto a la renta del año gravable 2008. Alegó que el único presupuesto que prevé el legislador para que se suspenda el término para notificar el requerimiento especial respecto del IVA, es que se haya suspendido el término para notificar tal acto preparatorio respecto del impuesto sobre la renta.

Manifestó que la actora no probó que la inspección tributaria se hubiese utilizado para evitar la firmeza de la declaración privada. Añadió que la DIAN actuó bajo el principio de legalidad y que se garantizó el debido proceso de la contribuyente en todas las etapas de la investigación administrativa, pues se le notificaron todas las decisiones, las cuales estuvieron debidamente motivadas y se cumplieron todos los plazos legales.

Reiteró que, en este caso, **el requerimiento especial se notificó el 25 de junio de 2011, esto es, de manera oportuna**, *«según prueba de entrega de Servientrega No. 1043770124 del 25 de junio de 2011»*. Esto, por cuanto, según un cuadro que elaboró, el plazo máximo para presentar la declaración del impuesto sobre la renta del período gravable 2008 era el 17 de abril de 2009, con lo cual la oportunidad para notificar el

¹⁴ Índice 34 de SAMAI.



requerimiento especial en IVA vencía el 17 de abril de 2011, pero con ocasión de la inspección tributaria, ordenada el 24 de marzo de 2011, el plazo máximo de notificación del requerimiento era el 17 de julio de 2011.

Finalmente, controvertió la **condena en costas** en primera instancia, porque no se comprobó por ningún medio idóneo la causación, la utilidad o el valor de estas y de las agencias en derecho.

Oposición al recurso de apelación

La **demandante** se pronunció sobre el recurso de apelación formulado por la parte demandante de manera extemporánea, según constancia secretarial obrante en el índice 14 de SAMAI. En consecuencia, el memorial aportado no se tendrá en cuenta.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala resolver el recurso de apelación formulado por la parte demandada en contra de la sentencia de primera instancia que anuló los actos administrativos demandados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas de la actora, correspondiente al bimestre 6 del año gravable 2008.

Atendiendo estrictamente a los términos del recurso de apelación, el problema jurídico a resolver en esta instancia se concreta en determinar si la notificación del requerimiento especial se llevó a cabo antes de la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 6 del año 2008. A estos efectos, se deberá determinar si la inspección tributaria decretada respecto del impuesto sobre la renta del año 2008 de la actora tuvo la virtualidad de suspender el término, hasta por tres meses, para proferir el requerimiento especial en el impuesto sobre las ventas del período en cuestión.

En caso de que se determine que el requerimiento especial fue debidamente notificado, la Sala deberá analizar el cargo presentado en la demanda, en cuanto a la adición de ingresos gravados en IVA por concepto de presentación de servicios, relacionado con un software, pues sobre el mismo no se pronunció el Tribunal.

1. Firmeza de la declaración del IVA del bimestre 6 del año 2008

Con el objetivo de la que la DIAN pudiera efectuar una determinación integral de los tributos que administra, la Ley 223 de 1995 adicionó al Estatuto Tributario el artículo 705-1, por medio del cual se unificó el término de firmeza de las declaraciones de IVA y de retención en la fuente, con el término de la declaración de renta del correspondiente periodo gravable, así:

«Artículo 705-1. Término para notificar el requerimiento en ventas y retención en la fuente. Adicionado por el artículo 134 de la Ley 223 de 1995. Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable».



En relación con esta disposición, esta Sección¹⁵ ha señalado que «el artículo 705-1 del Estatuto Tributario se introdujo en nuestro ordenamiento **con el fin de unificar el término de fiscalización de la declaración de renta con el de las declaraciones de IVA y retención en la fuente del mismo período gravable sin consagrar excepción alguna, constituyéndose así en la norma especial, posterior en el tiempo y en consecuencia de prevalente aplicación respecto de la regla de firmeza de carácter general prevista en los artículos 705 y 714 ibidem**». (Énfasis del texto original).

En ese orden de ideas, si, por alguno de los eventos consagrados en el artículo 706 del Estatuto Tributario, se suspende el término para notificar el requerimiento especial en materia del impuesto sobre la renta, entre ellos, la práctica de una inspección tributaria de oficio, «*lo propio sucede respecto de la declaración de impuesto sobre las ventas, en la medida que el artículo 705-1 ibidem no hizo distinciones o exclusiones para eventos en los que por disposición legal se suspende o se amplía el plazo para proferir el requerimiento especial para la declaración de renta del correspondiente año gravable*»¹⁶.

Así las cosas, en el caso concreto, para determinar si la declaración del IVA del bimestre 6 del año 2008 de FANALCA se encontraba en firme o no al momento en que se notificó el requerimiento especial, es necesario partir por establecer el término de firmeza de la declaración de renta correspondiente a ese mismo año gravable (2008). A estos efectos, se precisa que la firmeza de la declaración de renta del año 2008 se regía por los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, los cuales, para la época de los hechos, establecían que la declaración de renta quedaba en firme si no se notificaba requerimiento especial dentro de los 2 años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, en los eventos en los que la declaración se hubiese presentado oportunamente, tal y como ocurrió en este caso.

Ahora bien, el artículo 706 del Estatuto Tributario dispone que el término previsto para la notificación del requerimiento especial se suspende «*Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta*». Sobre este particular, la Sala ha precisado que «*el plazo de suspensión se cuenta a partir de la notificación del auto que la ordenó, y si la inspección no se realiza en dicho plazo, así sea con el levantamiento de al menos una diligencia, no puede operar la suspensión prevista en la ley, por cuanto el objeto de la norma no se cumpliría*»¹⁷ (Énfasis de la Sala). Así mismo, ha indicado que:

«Entonces, si se suspende el término para notificar el requerimiento especial respecto de la declaración de renta por ocurrir alguno de los eventos señalados en el artículo 706 del Estatuto Tributario, entre ellos la práctica de una inspección tributaria de oficio, esto aplicará igualmente para las declaraciones de IVA que coincidan con el respectivo período gravable.

Ahora bien, debe advertir la Sala que la suspensión del término de firmeza, no se encuentra supeditada a que se profiera o no un requerimiento especial, como lo plantea la sociedad apelante, pues así no lo previó la Ley, la suspensión opera con prescindencia del resultado de la fiscalización, que puede ser inclusive la decisión de archivar; basta con que ocurra cualquiera de los supuestos previstos en la ley respecto de la declaración de renta, para que opere la suspensión de la firmeza, como cuando se practica inspección tributaria de oficio, en cuyo caso, el término para notificar el requerimiento especial se suspende por tres meses»¹⁸. (Énfasis de la Sala).

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 16 de febrero de 2023, Exp. 26761, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, que reiteró las sentencias del 5 de agosto de 2021, Exp. 22105 y del 21 de octubre de 2021, Exp. 25505, ambas con ponencia de la Dra. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 4 de agosto de 2022, Exp. 26525, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 13 de mayo de 2021, Exp. 25265, C.P. Milton Chaves García.

¹⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 16 de febrero de 2023, Exp. 26761, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello



En esas condiciones, comoquiera que la suspensión del término para notificar el requerimiento especial está condicionada a la práctica efectiva de la inspección tributaria, independientemente del resultado de la fiscalización en la que tenga lugar la inspección, la Sala debe establecer si ello se cumplió en este caso respecto a la declaración de renta del año 2008. Lo anterior, para determinar si estaba en firme o no la declaración de IVA cuestionada para el momento en que la DIAN notificó el requerimiento especial, conforme con el fundamento jurídico señalado en los apartes anteriores de esta providencia.

Los antecedentes administrativos ponen de presente lo siguiente:

- Mediante Auto de Apertura Nro. 052382010001211 del 22 de junio de 2010, la DIAN inició investigación en contra de la demandante por el impuesto sobre las ventas del bimestre 6 del año 2008, bajo el expediente Nro. GO-2008-2010-001211¹⁹.
- Por medio del Auto Nro. 24 del 5 de noviembre de 2010²⁰, la jefe de la División de Fiscalización Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali ordenó el traslado de las siguientes pruebas documentales folios 53 a 70, 195, 197 a 198, 211 a 212, 221 a 223 obrantes en el Expediente Nro. MR 2008 2010 1880, referente a la investigación iniciada en contra de la demandante por concepto del impuesto a la renta del año 2008. En ese mismo auto, se indicó que los folios mencionados habían sido aportados con ocasión de los Autos de Verificación o Cruce Nro. 052382009000336 y 0523822009001059.
- El 16 de diciembre de 2010, la DIAN expidió el Emplazamiento para Corregir Nro. 052382010000089²¹ en contra de la actora, para que, en el término de 1 mes, corrigiera su declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 6 del año 2008, en el sentido de reclasificar parte de los ingresos brutos por operaciones no gravadas que había declarado, a ingresos brutos por operaciones gravadas y, en consecuencia, liquidar y pagar el mayor impuesto a cargo, junto con la sanción por corrección. Este acto fue notificado el 20 de diciembre de 2010.
- El 19 de enero de 2011²², la sociedad demandante contestó el emplazamiento para corregir y se opuso a la corrección propuesta.
- El 24 de marzo de 2011, se expidió el Auto de Inspección Tributaria Nro. 052382011000012²³, dentro del expediente DT 2008 2011 000452, referente a la investigación iniciada en contra de FANALCA por el impuesto a la renta del año 2008. Lo anterior, «con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados o no, y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales, correspondiente al impuesto y periodo arriba señalados».
- El 23 de junio de 2011, la DIAN expidió el requerimiento especial²⁴ en contra de la actora por concepto de la declaración del IVA del bimestre 6 del año 2008. De conformidad con la guía expedida por la empresa de mensajería²⁵, FANALCA fue notificada de este acto el 25 de junio de 2011.
- En el requerimiento especial se indicó que el 17 de abril de 2009²⁶ vencía el plazo para que la contribuyente presentara la declaración del impuesto a la renta del año 2008 y que en esa fecha efectivamente la presentó, «por lo que se establece que la declaración fue presentada en forma oportuna por el contribuyente (...)».

¹⁹ Fl. 1 de los antecedentes administrativos.

²⁰ Fls. 16 a 17 de los antecedentes administrativos.

²¹ Fls. 42 a 43 de los antecedentes administrativos.

²² Fls. 44 a 45 de los antecedentes administrativos.

²³ Fl. 67 de los antecedentes administrativos.

²⁴ Fls. 68 a 77 de los antecedentes administrativos.

²⁵ Fl. 78 de los antecedentes administrativos.

²⁶ Esto, de conformidad con el artículo 13 del Decreto 4680 de 2008 y teniendo en cuenta que el NIT de la actora termina en 6.



- En cuanto a las partes, se observa que ambos coinciden en que la Inspección Tributaria en materia de impuesto sobre la renta tuvo lugar, así: (i) la parte actora señala en su escrito de demanda que *«la inspección tributaria efectuada en materia de impuesto sobre la renta (Auto de Inspección No. 052382011000012 del 24 de marzo de 2011) y que terminó con Auto de Archivo del 14 de julio de 2011, no tiene incidencia alguna en materia del impuesto sobre las ventas del sexto periodo de IVA 2008. Además, la inspección sólo duró hasta el 31 de marzo de 2011, cuando se terminó según acta al respecto y ampliada hasta el 7 de abril de 2011, cuando se terminó según acta de esa fecha (...)»*, (ii) Por su parte, la DIAN indicó en la apelación que el acta de inspección quedó consignada en el folio *«69 del Expediente Administrativo» En la Inspección tributaria se realizó la valoración de los documentos derivada de las pruebas trasladadas al expediente y la verificación de la exactitud del impuesto de renta del año gravable 2008 (...)»*.

De conformidad con lo probado, la Sala considera que, en el caso concreto, la inspección tributaria decretada frente al impuesto sobre la renta del año 2008, por medio del auto del 24 de marzo de 2011, sí tuvo la virtualidad de suspender el término para notificar el requerimiento especial frente al IVA del bimestre 6 del año 2008. Lo anterior, porque ambas partes aseguran que la mencionada inspección sí fue llevada a cabo, al punto que indican, entre otras cuestiones, que respecto de esta se elevaron actas de las gestiones y que se valoraron pruebas documentales, lo cual acredita el levantamiento de al menos una diligencia, tal y como lo exige la jurisprudencia anteriormente mencionada.

En esa medida, como a la luz del artículo 706 del Estatuto Tributario tuvo lugar uno de los eventos de suspensión del término para notificar el requerimiento especial respecto de la declaración de renta del año 2008, lo mismo acontece con el término para comunicar el acto preparatorio para las declaraciones de IVA del mismo período gravable que se suspendió, en este caso, para para el denuncia privado del IVA del bimestre 6 del año 2008.

A lo expuesto cabe resaltar que los reparos que hace la parte demandante en su demanda sobre la inspección tributaria no se refieren a que esta no haya tenido lugar. Durante todo el proceso judicial, lo que ha indicado FANALCA es que *«los términos máximos para notificar el requerimiento especial respecto de la declaración de IVA, no se suspenden por las actuaciones que impliquen suspensiones del término para notificar el requerimiento especial respecto de la declaración de renta (...)»*, lo cual no está acorde con el artículo 705-1 del Estatuto y con el criterio jurisprudencial que se ha fijado respecto de esa norma, según lo indicado anteriormente en esta providencia.

En adición, la actora señaló que la inspección tributaria respecto del impuesto a la renta sí tuvo lugar, pero que, en su criterio, no tuvo incidencia en IVA porque terminó en un auto de archivo y sólo duró hasta el 7 de abril de 2011. No obstante, como lo ha indicado esta Sección, lo relevante para establecer si se suspende o no el término con ocasión de alguno de los eventos previstos en los artículos 706 y 705-1 del Estatuto Tributario, no es el resultado de la fiscalización. Lo importante es si la inspección ordenada se llevó a cabo efectivamente, lo cual ocurrió en este caso, como lo aceptó la propia demandante.

En cuanto a la duración de la inspección, resalta la Sala que la suspensión del término de firmeza no se da por la duración de la práctica de dicha prueba, sino como lo indica el artículo 706 del Estatuto Tributario, esto es, por el plazo de tres meses.

Así las cosas, el auto de inspección tributaria del 24 de marzo de 2011 tuvo la virtualidad de suspender el plazo inicial, que vencía el 17 de abril de 2011, por el término de tres meses, esto es hasta el 17 de julio de 2011. De manera que, como



el requerimiento especial de IVA se notificó el 25 de junio de 2011, tal y como lo constata la guía de envío Nro. 1043770124, ese acto preparatorio fue oportuno.

En esas condiciones, prospera el cargo de apelación propuesto por la DIAN y, en consecuencia, la Sala entrará a pronunciarse sobre el cargo de la demanda sobre la reclasificación de los ingresos excluidos a gravados.

2. Reclasificación de ingresos por operaciones no gravados. Venta de intangibles

De los actos administrativos acusados, se observa que la DIAN reclasificó los ingresos excluidos registrados por la actora en su declaración privada por la venta de un software (intangible), a ingresos gravados a la tarifa general. Lo anterior, con fundamento en que la descripción de la factura de venta del 30 de diciembre de 2008 que soporta esta operación, así como la oferta mercantil y su aceptación (orden de compra), evidencian que en realidad correspondió a un servicio de licenciamiento de software, gravado con IVA. Además, manifestó que la oferta mercantil y su aceptación no constan en escritura pública o documento privado reconocido ante notario, según lo exige el artículo 183 de la Ley 23 de 1982 para la venta de derechos de autor. Y, finalmente, que el registro contable del ingreso por la operación debatida se hizo por concepto de servicio.

En contraste, la contribuyente sostuvo que la operación cuestionada no está gravada con IVA porque se trató de la enajenación de un software, es decir, un bien intangible, que consiste en un sistema de información para el control de la prestación del servicio de aseo domiciliario urbano. Agregó que, contrario a lo expuesto por la DIAN, no se trató de la prestación de un servicio porque la operación se basó en una obligación de dar, de transferir la propiedad de un intangible, sin que se haya pactado la instalación o el arrendamiento del software, de manera que la obligación pactada fue de carácter inmediato y no de tracto sucesivo.

Además, sostuvo que, para reconocer la venta del software, no se podía exigir la formalidad prevista en la Ley 23 de 1982, puesto que la venta no recayó sobre derechos de autor. Por el contrario, con fundamento en el artículo 6 de la Decisión Andina 351 de 1993, indicó que la venta se hizo respecto del derecho de propiedad sobre el soporte material del software, que hacía parte de su patrimonio y que lo utilizaba para el desarrollo de sus actividades, es decir, que no hacía parte de sus inventarios.

Para resolver el problema jurídico planteado por las partes, la Sala precisa que el artículo 420 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, establecía como hechos generadores de IVA:

- a. Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente.*
- b. La prestación de servicios en el territorio nacional.*
- c. La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.*
- d. Impuesto sobre las ventas en los juegos de suerte y azar. Constituye hecho generador del Impuesto sobre las ventas la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías».*

En concordancia con lo anterior, la operación de venta fue definida en el artículo 421 del Estatuto Tributario, en los siguientes términos:



«Artículo 421. Modificado por la Ley 488 de 1998. Para los efectos del presente Libro, se consideran ventas:

1. 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.
2. Los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa.
3. 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».

Así, en la época de los hechos, la venta para efectos de IVA implicaba una transferencia de dominio de bienes corporales y, en esa medida, correspondía a una obligación de dar, en tanto conllevaba la entrega de una cosa²⁷. Lo que, además, pone de presente que no se contemplaba como hecho generador del tributo la transferencia de bienes incorporeales, entendidos como «meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas»²⁸.

En este punto, es importante precisar que esta Sección, en diferentes ocasiones²⁹, ha señalado que «los bienes intangibles no adquieren la connotación de bienes corporales por el hecho de estar incorporados en un soporte físico, ya que este soporte simplemente es utilizado para la transmisión o difusión del intangible; por lo tanto, el software no adquiere el carácter de bien corporal por el hecho de estar incorporado en un cd».

De otra parte, el artículo 60 del Estatuto Tributario clasifica los activos en muebles y en fijos o inmovilizados. Señala la norma que son activos muebles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable; y que son activos fijos o inmovilizados, los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

Con base en la disposición legal transcrita, la Sección ha señalado reiteradamente que «la diferencia entre activos fijos y activos muebles radica en la intención con que se adquieren los bienes; si se adquieren para ser enajenados dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, se trata de activos muebles, pero si no se tiene la intención de enajenarlos en desarrollo de la actividad ordinaria de la empresa, se consideran activos fijos o inmovilizados»³⁰.

Con base en todo lo expuesto, esta Judicatura también ha establecido que, según el artículo 420 del Estatuto Tributario, las licencias de software que se adquieren para mantenerlas en el patrimonio del contribuyente y ser incorporadas a los equipos de cómputo, se consideran activos fijos, de acuerdo con el artículo 60 del Estatuto Tributario³¹.

²⁷ Artículo 1065 del Código Civil.

²⁸ Artículo 653 del Código Civil.

²⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias de 28 de julio de 2000, Rad. 9938, C.P. Daniel Manrique Guzmán y de 28 de abril de 2000, Rad. 9784, C.P. Delio Gómez Leyva. Sobre el mismo asunto ver, Sentencias del 13 de marzo de 2014, Exp. 19479, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 10 de septiembre de 2014, Exp. 20169, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de septiembre de 2014, Exp. 20169. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³¹ Ibidem.



Ahora bien, para efectos de comprobar la naturaleza de un hecho económico debe recordarse que, en virtud del principio general de la carga de la prueba consagrado en el artículo 167 del Código General del Proceso, esta Sala³² ha precisado que corresponde al sujeto pasivo demostrar los aspectos negativos de la base imponible (pasivos, costos, gastos, impuestos descontables, compras), pues es quien los invoca a su favor. A contrario sensu, en los casos en los que se pretende alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos u operaciones sometidas a tributación), la carga se asigna a la Administración, puesto que es el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso.

A partir del alcance de las definiciones de venta y de servicio en materia del IVA, la Sala procederá a establecer la naturaleza de la operación económica realizada por la contribuyente y si esta se encuentra o no gravada con el IVA.

De acuerdo con el acervo probatorio, se observa que:

- Según el certificado de existencia y representación legal de la demandante, su objeto social principal es la manufactura, compra, venta, distribución y comercialización de partes de acero, vehículos automotores, carrocerías, tanques, tubería metálica, productos de fuerza motriz, sus accesorios y repuestos, entre otros³³.

Con base en esta prueba, es claro para la Sala que la producción, comercialización y distribución de software no hace parte del giro ordinario de los negocios de la demandante.

- Con ocasión de la Oferta Mercantil del 23 de diciembre de 2008 y la aceptación de la misma del 30 de diciembre de 2008³⁴, la demandante pacta la obligación de vender el producto, definido como el «*Sistema de Información para el Control de la Prestación del Servicio de Aseo Domiciliario Urbano*», cuya función es controlar la prestación de servicios de aseo. No se observa en estos documentos que FANALCA sea la titular de los derechos de explotación o distribución de ese software, ni como autor del mismo ni como distribuidor. Tampoco se observan cláusulas que contengan obligaciones de hacer, es decir de ejecutar labores o trabajos.
- La Administración no cuestionó que el software hiciera parte del patrimonio de FANALCA, ni que esta lo utilizara en sus actividades, como lo indicó la actora.
- La demandada señaló que de haberse tratado de una enajenación de software era necesario contar con escritura pública de venta, según lo exige el artículo 183 de la Ley 23 de 1982. En oposición, la demandante señaló que no era la autora del software y que, por ese motivo, no realizó una cesión de derechos de autor.
- Al respecto, la Sala advierte que en el expediente no hay pruebas que soporten que FANALCA era autor o distribuidor autorizado del software.

De conformidad con lo probado, lo primero que advierte la Sala es que la DIAN, única y exclusivamente, soportó la reclasificación de los ingresos derivados de la operación cuestionada en que se trataba de un servicio gravado con IVA porque en la descripción de la factura de venta aparecía la palabra «*servicio*» y, a su vez, porque del análisis de la oferta mercantil y su aceptación, se entendía que el objeto de la

³² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 13 de marzo de 2014, Exp. 19416, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Reiterada, entre otras, en las sentencias del 11 de junio de 2020, Exp. 22269 y del 30 de julio de 2020, Exp. 23558, ambas con ponencia de la Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³³ Certificado de Cámara de Comercio, página 60 antecedentes administrativos.

³⁴ Folio 60 (página 81 del pdf.) antecedentes administrativos.



operación fue un servicio. Lo anterior, sin dar mayores explicaciones. Se echa en falta cualquier consideración o evidencia de las circunstancias de modo, tiempo y lugar en la que la actora llevaba a cabo la labor o trabajo que era objeto del supuesto servicio (*por ejemplo, si la actora prestaba la labor en sus instalaciones propias o en las del adquirente, con limitaciones en el tiempo o usuarios, etc.*).

En esas condiciones, contrario a lo expuesto en los actos acusados, para la Sala no existen pruebas suficientes que acrediten que la operación cuestionada haya tenido como objeto la prestación de un servicio gravado con IVA. Las pruebas que obran en el expediente (factura, oferta mercantil y su aceptación y el certificado de existencia y representación legal de la actora) no permiten llegar a la conclusión a la que arribó la DIAN en los actos acusados.

Se advierte que el hecho de que la oferta mercantil y su aceptación no constaran en escritura pública o documento privado presentado ante notario no era suficiente para desestimar lo expuesto por la demandante en el sentido de que la operación debatida fue la venta de un bien intangible. Es muy importante precisar que esta formalidad está dispuesta en la Ley 23 de 1982 para la venta de derechos de autor, los cuales solamente recaen, de conformidad con el artículo 4 ibidem en: *el autor de su obra; el artista, intérprete o ejecutante, sobre su interpretación o ejecución; El productor, sobre su fonograma; El organismo de radiodifusión sobre su emisión; La persona natural a jurídica que, en virtud de contrato obtenga por su cuenta y riesgo, la producción de una obra científica, literaria o artística realizada por uno o varios autores en las condiciones previstas en el artículo 20 de esta Ley.*

En esas condiciones, comoquiera que en el expediente no existe prueba alguna que indique que la demandante era la autora del intangible vendido no le era exigible la formalidad prevista en el artículo 183 ibidem. Así las cosas, sí había lugar a que la DIAN valorara como prueba la oferta y su aceptación para, a partir de esos documentos, concluir que se trató de la enajenación de un intangible (software), condición que no cambia por el hecho de que esté incorporado en un bien tangible, tal y como lo ha señalado la jurisprudencia de esta Sala.

De otro lado, la Sala resalta que la actora no tiene como objeto social la venta, distribución o licenciamiento de software, lo cual permite inferir que el software enajenado, además de ser intangible, constituía un activo fijo para ella, pues no lo adquirió para enajenarlo dentro del giro ordinario de sus negocios.

Las razones expuestas son suficientes para concluir que la operación cuestionada, realizada entre la actora y Ciudad Limpia Bogotá S.A. E.S.P. no se trató de un servicio gravado con IVA.

En consecuencia, la Sala confirmará la sentencia impugnada, en cuanto declararon la nulidad de los actos administrativos demandados, pero por las consideraciones plasmadas en esta providencia.

3. Costas

En cuanto a la condena en costas en primera instancia, como lo señaló la apelante, no procedía su imposición porque en el expediente no está demostrada su causación, tal como lo exige el numeral 8 artículo 365 del Código General del Proceso. En consecuencia, este cargo de la apelación prospera.

Por la misma razón, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia.



4. Decisión

Por lo expuesto, la Sala revocará el ordinal tercero de la sentencia apelada, concerniente a la condena en costas en primera instancia. En lo demás, la confirmará. Además, no se impondrá condena en costas en esta instancia.

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** el ordinal tercero de la sentencia del 31 de marzo de 2023 del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala Segunda de Decisión Oral.
2. **Confirmar** en lo demás la sentencia apelada, pero por las razones expuestas en esta providencia.
3. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN