
**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

**LÍMITES DEL IVA DESCONTABLE EN MATERIA DE EXPORTACIONES:
ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL CONSEJO DE ESTADO No. 17195 DE 2011**

Trabajo de grado para optar al Título de Especialista en Derecho Tributario

**Yecira Patricia Córdoba (Contadora Pública)
Liz Lourdes Poveda Ortega (Contadora Pública)
Blanca Yanira Rodríguez Rodríguez. (Contadora Pública)**

**Director:
MAURICIO A. CARVAJAL CORDOBA
Marzo de 2012**

NOTA DE ADVERTENCIA

“La Universidad no se hace responsable por los conceptos emitidos por sus alumnos en sus trabajos de tesis. Solo velará por que no se publique nada contrario al dogma y a la moral católica y por que las tesis no contengan ataques personales contra persona alguna, antes bien se vea en ellas el anhelo de buscar la verdad y la justicia”.

TABLA DE CONTENIDO

	Página
1. Síntesis de la sentencia	4
1.1. Descripción de los hechos y de los alegatos de las partes	
1.2. Síntesis de las consideraciones del Consejo de Estado	
2. Doctrina oficial y Jurisprudencia sobre la materia	6
2.1. Doctrina oficial previa	
2.2. Jurisprudencia del Consejo de Estado	
3. Comentarios propios de la sentencia	10
1.3. IVA descontable para exportadores de acuerdo con las normas vigentes	
1.4. Comentarios a la sentencia	
4. Conclusiones	13
5. Bibliografía	15

LÍMITES DEL IVA DESCONTABLE EN MATERIA DE EXPORTACIONES: ANÁLISIS DE LA SENTENCIA 17195 DE 2011 DEL CONSEJO DE ESTADO

Introducción

La regulación del impuesto al valor agregado (IVA) en Colombia responde a la estructura de un impuesto al valor agregado, por lo cual los contribuyentes del régimen común pueden, en su declaración bimestral, descontar el IVA que han pagado en sus costos y gastos.¹ Las principales normas del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989), que regulan los requisitos de dicho descuento son los artículos 485,² 488³ y 489,⁴ cuya fuente es el artículo 15 del Decreto 3541 de 1983.

En términos generales, dichos requisitos pueden sintetizarse de la siguiente manera:

- (a) Las operaciones que dan lugar al impuesto descontable comprenden tanto la adquisición de bienes corporales muebles y de servicios, como las importaciones;
- (b) En todo caso, la operación debe ser susceptible de tratarse como costo o gasto en el impuesto de renta;
- (c) El bien corporal mueble o servicio objeto de adquisición o importación debe destinarse a las operaciones gravadas con el impuesto de renta;

¹ En efecto, el artículo 483 del Estatuto Tributario establece que, en el caso de venta y prestación de servicios, los responsables del régimen común determinarán el impuesto por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas, y los impuestos descontables legalmente autorizados.

² "Artículo 485.- Modificado. L. 6 de 1992, art. 19. Los impuestos descontables son: a) El Impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes; la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo (...)."

³ "Artículo 488.- Solo son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyan costo o gasto. Sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas."

⁴ "Artículo 489. - En las operaciones exentas sólo podrán descontarse los impuestos imputables a tales operaciones, para los productores y exportadores. Cuando los bienes y servicios a que se refiere este artículo se destinen a operaciones exentas del impuesto, habrá lugar a descuento únicamente, cuando quien efectúe la operación sea un productor de bienes de que trata el título VI del presente libro, o un exportador. En el caso de los exportadores, cuando los bienes corporales muebles constituyan costo de producción o venta de los artículos que se exporten, se descontará la totalidad del impuesto facturado, siempre y cuando dicho impuesto corresponda a la tarifa a la que estuviere sujeta la respectiva operación."

- (d) Finalmente, de acuerdo con el referido artículo 489, cuando los bienes o servicios adquiridos se destinen a operaciones exentas, únicamente podrán tomar el descuento quienes tengan la calidad de productores de tales bienes,⁵ o los exportadores.

A pesar de que en apariencia dichos requisitos son suficientemente claros, en la práctica se han presentado discrepancias, especialmente entre los contribuyentes que se dedican a la exportación y la autoridad tributaria, en torno a los límites al IVA descontable. La sentencia analizada⁶ es un ejemplo de tales controversias, pues corresponde a un caso en el cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) cuestionó el descuento del IVA pagado por una empresa exportadora de bienes respecto de ciertos gastos que permiten a la empresa brindar a los trabajadores, y sus familias, ambientes propicios para su vivienda y recreación.

En este orden de ideas, el objetivo de nuestro trabajo es el de analizar dicha sentencia, así como el de revisar cuál es el alcance de los requisitos del IVA descontable particularmente en el caso de los exportadores, para lo cual dividiremos el cuerpo del trabajo en las siguientes secciones:

6. Síntesis de la sentencia
7. Doctrina Oficial y Jurisprudencia sobre la materia
8. Comentarios propios a la sentencia objeto de análisis

1. Síntesis de la sentencia

1.1. Descripción de los hechos y de los alegatos de las partes

La sociedad Cerro Matoso S.A. (en adelante “Cerro Matoso”), localizada en el municipio de Montelíbano (Departamento de Córdoba) y cuya actividad principal es la extracción de níquel y su exportación en lingotes,⁷ presentó oportunamente durante el año 2009, las declaraciones de IVA por los bimestre I, II, III, IV y V de dicho año. En las mismas tomó como descontable el IVA pagado respecto de ciertos gastos por concepto de la reparación y mantenimiento de las viviendas en que residen los empleados de la compañía, gastos de plomería, mantenimiento eléctrico y de aire acondicionado, compra de electrodomésticos, mantenimiento de clubes y reparaciones locativas en los mismos, entre otros.

La DIAN profirió liquidación oficial de revisión respecto de cada uno de dichos bimestres, por considerar que el IVA pagado en la adquisición de tales bienes y servicios no era procedente (para un total de IVA rechazado equivalente a \$315.465.000), por lo cual el contribuyente recurrió a la vía contencioso-administrativa.

En su escrito de demanda, la compañía indicó que, de acuerdo con el artículo 488 del Estatuto Tributario, es descontable el impuesto sobre las ventas pagado por bienes y servicios que, según las normas del impuesto sobre la renta, resulten computables como costo o gasto. Indicó así mismo que las erogaciones incurridas por la compañía son gastos deducibles en la

⁵ La norma, como se observa en su tenor literal, se refiere a los productores de los bienes a que hace referencia el título VI “Bienes Exentos”, del Libro III del Estatuto Tributario “Impuesto sobre las Ventas” del Estatuto Tributario.

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de 5 de mayo de 2011, Radicado 17195, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Actor: Cerro Matoso S.A.

⁷ Según se lee en la sentencia, el objeto social de la compañía se encamina principalmente a “la exploración, explotación y beneficio de las minas de níquel, en particular pudiendo la compañía igualmente explorar, explotar y procesar otros minerales asociados o no con el mineral de níquel y que se encuentren dentro del departamento de Córdoba”.

medida en que tienen relación con su actividad principal (la extracción y exportación de níquel).

Cerro Matoso explicó que, como su mina se encuentra ubicada lejos de los centros urbanos, se vio obligada a construir y mantener adecuadamente lugares para la vivienda de los trabajadores, que dicha construcción brinda bienestar a los trabajadores y que no se trataba de una “*inversión exótica*” sino, por el contrario, de una erogación normalmente acostumbrada por empresas dedicadas a la actividad minera.

Para la DIAN, por su parte, la razón de la no procedencia del descuento radica en que tales gastos no están destinados a operaciones gravadas con el impuesto, en la medida que no constituyen insumos necesarios para la realización de la actividad generadora de renta. Y ello es así, señaló la autoridad tributaria, independientemente de que tales erogaciones beneficien a los trabajadores de la empresa y eventualmente puedan constituir un gasto de orden fiscal.

1.2. Síntesis de las consideraciones del Consejo de Estado

El Consejo de Estado consideró que la divergencia entre las partes obedecía a su diferente interpretación sobre dos puntos: (a) de una parte, el significado de los vocablos “relación de causalidad”, “necesidad” y “proporcionalidad” previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, (b) de otro lado, la interpretación de la expresión “(...) y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas”, prevista en el artículo 488 *ibídem*.

A partir de allí, dicha Corporación desarrolla un conjunto de argumentos que pueden resumirse de la siguiente manera:

1. La relación de causalidad exige una relación de causa-efecto entre el gasto y la actividad, no entre el gasto y el ingreso. En otras palabras, la existencia de un ingreso no es la única forma de prueba de la relación de causalidad.
2. La necesidad, conforme con su acepción gramatical, implica que algo se haga y ejecute por obligación, como opuesto a lo que es *voluntario y espontáneo*; la necesidad exige demostrar que el gasto es forzoso, bien por el cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales, o de la costumbre mercantil.
3. Por su parte, la proporcionalidad exige que exista conformidad o proporción de la erogación, tanto con el ingreso como con los costos y gastos de la empresa.

Siendo su conclusión del siguiente tenor:

“En términos generales, los gastos en que incurrió la sociedad Cerro Matoso tienen que ver con la adecuación y mantenimiento de la ciudadela que tiene acondicionada para la vivienda y recreación de los trabajadores de la mina de níquel ubicada en Montelíbano, Córdoba. En particular, son erogaciones realizadas para el mantenimiento e instalación de aire acondicionado; mantenimiento de electricidad, plomería y carpintería; servicios de aseo y limpieza, etcétera.

Para la Sala si bien tales expensas tienen relación con la empresa y sus trabajadores en la medida que les brindan condiciones de bienestar y comodidad, lo cierto es que la demandante no probó que las expensas hubieran tenido una injerencia positiva en la actividad productora de renta, razón por la que no son procedentes los impuestos descontables originados en dichas expensas. Es decir, las expensas en cuestión no tienen relación con la exploración y beneficio del níquel y otros minerales asociados a éste.

En consecuencia, como la demandante no probó que se reúnen los presupuestos del artículo 488 E.T., para tener derecho a los impuestos descontables objeto de demanda, la Sala confirmará la sentencia impugnada, que negó las pretensiones de la demanda.”

Vale la pena resaltar que, según se indica en el expediente, no se encontraban los antecedentes administrativos, por lo que Consejo de Estado fundamentó su análisis en la relación de expensas contenida en los actos demandados.

2. Doctrina oficial y jurisprudencia sobre la materia

Queremos a continuación indagar cuál ha sido la doctrina oficial de la DIAN, así como la jurisprudencia del Consejo de Estado, contenida en sentencias diferentes a la analizada, sobre el tema que nos ocupa.

2.1. Doctrina Oficial Previa

El Concepto Unificado 001 de 2003, especialmente en sus numerales 1.2 y 1.4.2., contiene un amplio desarrollo sobre los requisitos del IVA descontable a los cuales hicimos referencia anteriormente. Allí se desarrollan tanto el requisito consistente en que la erogación correspondiente constituya costo o gasto en el impuesto sobre la renta, como la oportunidad para solicitar el IVA descontable, entre otros temas. Sobre el primero de estos temas, el Concepto indica lo siguiente en su numeral 1.2.1. del Título XI:

“1.2.1. CONDICIONES DE PROCEDENCIA DE LOS IMPUESTOS DESCONTABLES.

El artículo 488 del Estatuto Tributario determina:

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

Los impuestos descontables constituyen un factor en la determinación del impuesto sobre las ventas a cargo del responsable, y para su procedencia deben reunir las siguientes condiciones:

- Que el impuesto haya sido facturado por un responsable del impuesto sobre las ventas perteneciente al régimen común*
- Que el impuesto haya sido pagado en la adquisición de bienes y servicios que constituyen costo o gasto de conformidad con las normas del impuesto sobre la renta*
- Que los bienes adquiridos no constituyan activos fijos*
- Que dichos bienes estén destinados a operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas, y*
- Que el impuesto se encuentre discriminado en la correspondiente factura e identificado el adquirente (artículo 617, literal c) del Estatuto Tributario) cuando el vendedor o prestador de servicios sea responsable del régimen común o se haya realizado la*

retención del impuesto si el vendedor o prestador del servicio pertenece al régimen simplificado.

Cuando el impuesto sobre las ventas ha sido facturado a un responsable del régimen simplificado y reúne las condiciones para ser tratado como impuesto descontable, dicho valor podrá ser llevado como costo o gasto en la declaración de renta.”

Ahora bien, el numeral 1.5, p. 342, contiene una referencia expresa al tema que ahora nos ocupa. Expresa el mencionado Concepto:

“Los exportadores tienen derecho a solicitar devolución o compensación de los saldos a favor generados por impuestos descontables y que correspondan al impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes y/o servicios directamente incorporados o vinculados a los bienes y/o servicios efectivamente exportados. Para el efecto, el responsable deberá discriminar en su contabilidad el impuesto sobre las ventas imputable directamente a los bienes y/o servicios exportados, frente al impuesto que no tiene vinculación directa con las operaciones exentas.”

Como se observa, en aquella oportunidad la DIAN, por la vía doctrinal, estableció la necesidad de una incorporación o vinculación directa entre los bienes y servicios que dan lugar al IVA incurrido y los bienes o servicios exportados.

Tal posición fue posteriormente modificada mediante el Concepto 81763 de 22 de septiembre de 2006, el cual contiene un nuevo análisis general de la autoridad tributaria sobre el tema. En esta ocasión la DIAN manifestó expresamente la posibilidad de que el IVA incurrido en los gastos sea deducible, siempre que dichos gastos “se puedan atribuir, con un criterio financiero, a las operaciones gravadas o exentas de la empresa”.⁸

⁸ Los términos exactos contenidos en el referido Concepto 81763 de 22 de septiembre de 2006, cuya cita *in extenso* resulta de la mayor utilidad, son los siguientes: “(...) Atendiendo la clasificación que hace Katherine Sullivan de los sistemas que se adoptan para calcular el impuesto descontable, se observa que en el sistema de deducciones físicas el valor agregado equivale al margen bruto (precio de venta menos costo de ventas) mientras que en el sistema de deducciones financieras, el valor agregado equivale al margen neto (precio de venta, menos costo de ventas y gastos). En el sistema de deducciones financieras, a diferencia del sistema de deducciones físicas, los valores que se deducen para la determinación del impuesto sobre el valor agregado no son únicamente los correspondientes a los bienes físicamente incorporados o consumidos en el proceso productivo sino, también, los demás costos y gastos imputables a la operación, incluso las inversiones o equipos de capital.

(...) Considerando los dos sistemas mencionados para calcular el IVA descontable, claramente se advierte que el régimen colombiano se aproxima más a la modalidad del gravamen con deducciones financieras, aunque de manera imperfecta porque, por regla general, no permite el descuento de los impuestos trasladados en la adquisición de activos fijos y equipos de capital, salvo el descuento especial previsto en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, para la procedencia de los impuestos descontables, el requisito relativo a que las adquisiciones de bienes y servicios se destinen a operaciones gravadas o exentas, no debe entenderse como una condición que implica la incorporación de tales bienes y servicios en el costo de ventas (en los términos del sistema de deducciones física) sino como una exigencia de la ley para excluir el IVA facturado al responsable que, conforme a la estructura del impuesto, no puede ser tratado como descontable, es decir, el IVA pagado en el desarrollo de operaciones excluidas.

Por lo anterior, es claro que los responsables del impuesto sobre las ventas del régimen común pueden solicitar como descontable el impuesto pagado en la adquisición de bienes corporales muebles y contratación de servicios, susceptibles de imputarse como costos o gastos de la empresa, siempre que los mismos sean procedentes para

2.2. Jurisprudencia del Consejo de Estado

De otro lado, existen algunas sentencias, diferente a la que ahora analizamos, en las cuales el Consejo de Estado ha analizado hechos similares. Por un lado se encuentran aquellas que se refieren a la deducibilidad del gasto, y otras que se refieren al descuento del IVA, y finalmente las que guardan similitud con la sentencia analizada en uno y otro aspecto.

a) Sentencia 17286 del 22 de marzo de 2011⁹

En esta sentencia la Corporación analizó la procedencia del impuesto descontable pagado por la compañía Carbones del Cerrejón S.A., en gastos correspondientes a equipos para cocina, lavandería y otros equipos para los empleados de la compañía, compra de juguetes para los hijos de los empleados, servicios de alojamiento, pago de cuotas de sostenimiento, cena de negocios, servicios de música motivacional, pagos a profesionales del derecho por servicios legales, asesoría en seguridad a altos ejecutivos, parqueaderos, tapicería y alfombras, entre otros.

La Dian había considerado que para el descuento del IVA no bastaba que los gastos correspondientes fueran deducibles para efectos del impuesto de renta, sino que se debía acreditar adicionalmente que los bienes y servicios se han destinado a las operaciones gravadas con el IVA, lo cual no había sido probado por el actor.¹⁰ Es decir, según se dice en la sentencia, la autoridad tributaria precisó que el artículo 488 *ibídem* exige una relación directa con la actividad productora de renta, lo cual implica, por una parte, que el costo se incorpore directamente al producto gravado o exento del IVA y, por otra, que el gasto se destine a la operación gravada o exenta del impuesto. Esta situación, dijo, permite solicitar no sólo los costos, sino también los gastos que se utilicen para el desarrollo de la operación sujeta a gravamen o exención.

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca había considerado en su decisión de primera instancia -apoyándose en sentencia el Consejo de Estado del 29 de septiembre de 2005, expediente 14714, C.P. Ligia López Díaz- que, si bien en el impuesto de renta pueden deducirse las expensas necesarias tales como *"medicina prepagada, equipos de cocina y lavandería, servicios legales, servicio de seguridad, realización de seminarios, alojamiento, tiquetes aéreos, regalos, tapicería y amueblamiento empresarial, alimentación, cuotas de clubes*

efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, y se puedan atribuir, con un criterio financiero, a las operaciones gravadas o exentas de la empresa."

⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de 22 de marzo de 2011, Radicado 17286, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Actor: Carbones del Cerrejón Limited.

¹⁰ En apoyo de sus argumentos, la autoridad tributaria hizo referencia al artículo 9 del Decreto 3050 de 1997, que establece: "ARTICULO 9o. IMPUESTO DESCONTABLE PARA ADQUISICION DE DERIVADOS DEL PETROLEO. De conformidad con el artículo 488 del Estatuto Tributario, el impuesto sobre las ventas facturado en la adquisición de productos derivados del petróleo con régimen monofásico, sólo podrá ser descontado por el adquirente, cuando éste sea responsable del impuesto sobre las ventas, los bienes adquiridos sean computables como costo o gasto de la empresa y se destinen a operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas o a operaciones exentas.

Cuando los bienes adquiridos se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exportaciones y operaciones excluidas del impuesto, y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de las operaciones gravadas del período fiscal correspondiente.

Cuando los bienes de que trata este artículo sean adquiridos a un distribuidor no responsable del IVA por la venta de tales bienes, para efectos de que el adquirente responsable pueda descontar el IVA implícito en el precio del producto, el distribuidor certificará al adquirente, por cada operación, el valor del IVA que le haya sido liquidado por parte del productor en la adquisición de los bienes.

y otros gastos relacionados con el bienestar de los trabajadores de la empresa”, por reunir los requisitos del artículo 107 E.T., en todo caso tales bienes y servicios no estaban directamente destinados a las operaciones gravadas, ni a las exentas desarrolladas por la demandante. En otras palabras, consideró que no se cumplían los requisitos previstos en el artículo 488 del E.T. para el IVA descontable, pues tales gastos no hacían parte de los insumos necesarios para la exploración, explotación y beneficio de minas de carbón y otros minerales asociados o no con éste.

El máximo tribunal de lo contencioso-administrativo procedió a efectuar un análisis individual de cada una de las empresas. Respecto de algunas de ellas concluyó que, si bien tienen relación con la empresa y sus trabajadores, en la medida que les brindan bienestar y comodidad, el demandante no probó que las expensas hubieran tenido una injerencia positiva en la actividad productora de renta, por lo cual no resultaban deducibles para efectos del impuesto de renta. A partir de allí la Corporación concluyó que el IVA pagado en la adquisición de las mismas no resultaba descontable.

b) Sentencia de 16 de septiembre de 2011

En sentencia del 16 de septiembre de 2011,¹¹ el máximo tribunal de lo contencioso-administrativo evaluó la posibilidad del descuento respecto de ciertos gastos en póliza de hospitalización y cirugía, pagos a profesionales del derecho por servicios jurídicos, gastos por suministro de elementos a autoridades militares y de policía, y suministro de neveras a empleados como estímulo dentro de un plan de fomento a la seguridad industrial. Respecto de estas dos últimas expensas el Consejo de Estado concluyó que las mismas no cumplían con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario para su deducibilidad en el impuesto de renta, de manera que el IVA pagado al momento de su adquisición no resultaba descontable.

c) Sentencia de 6 de octubre de 2011

Ahora bien, en sentencia del 6 de octubre de 2011,¹² el Consejo de Estado evaluó si el IVA pagado por una sociedad cuyo objeto social es la exploración de minas de carbón y la exportación de dicho mineral, en la adquisición de ciertos gastos generales (pagos a compañía de seguros por pólizas de hospitalización y cirugía en beneficio de los trabajadores de la empresa, pagos a profesionales del derecho por servicios jurídicos y pagos a un tercero por servicios de búsqueda de personal), tiene la naturaleza de descontable.

En aquella ocasión el Consejo de Estado recordó que, de acuerdo con la propia jurisprudencia de la Corporación, los pagos por póliza de salud responden al concepto de pago laboral indirecto, por lo cual el IVA pagado por dichos conceptos puede considerarse descontable. Con relación al IVA pagado por servicios jurídicos, consideró que los mismos tienen la calidad de expensas necesarias y son los normalmente acostumbrados, por lo cual se reúnen los requisitos del artículo 488 para el descuento del IVA pagado al momento de su adquisición. Finalmente, respecto del tercer concepto (pagos a un tercero por servicios de búsqueda de personal), consideró que el IVA no era descontable, pero por una razón estrictamente

¹¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia 17777 del 16 de septiembre de 2011, C.P. Martha Teresa Ortiz de Rodríguez, Actor: Drummond Ltd..

¹² Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia 17885 del 6 de octubre de 2011, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Actor: Drummond Ltd..

probatoria, dado que la factura allegada para soportar la erogación no describía de manera concreta el servicio prestado.

3. Comentarios propios a la sentencia analizada

Con el objeto de comentar la sentencia objeto de nuestro análisis, procederemos en primer lugar a revisar cuáles son, en la actualidad, los impuestos descontables aceptados a los exportadores de acuerdo con la normatividad, y posteriormente haremos algunos comentarios sobre la referida sentencia.

3.1. IVA descontable para los exportadores de acuerdo con las normas vigentes

Como señalamos anteriormente, las principales normas del Estatuto Tributario que regulan los requisitos del IVA descontable son los artículos 485, 488 y 489, cuya fuente común al momento de la compilación fue el artículo 15 del Decreto 3541 de 1983.

En términos generales, dichos requisitos pueden sintetizarse de la siguiente manera:

- (a) Las operaciones que dan lugar al impuesto descontable comprenden tanto la adquisición de bienes corporales muebles y de servicios, como las importaciones;
- (b) En todo caso, la operación debe ser susceptible de tratarse como costo o gasto en el impuesto de renta;
- (c) El bien corporal mueble o servicio objeto de adquisición o importación debe destinarse a las operaciones gravadas con el impuesto de renta;

De acuerdo con el referido artículo 489, cuando los bienes o servicios adquiridos se destinen a operaciones exentas, únicamente podrán tomar el descuento quienes tengan la calidad de productores de tales bienes, o los exportadores.

Ahora bien, el artículo 485 coniene el régimen general del descuento para los productos de bienes gravados. Dicha norma, después de la modificación efectuada al mismo por el artículo 19 de la Ley 6 de 1992, establece como límite del IVA descontable la tarifa aplicable a las operaciones mediante las cuales se recauda el impuesto, limitación que es aplicable tanto a los costos como a los gastos en que incurre el contribuyente. Y es precisamente aquí en donde aparecen las primeras particularidades del IVA descontable con relación a los exportadores, dado que la Ley 6 de 1992 no modificó el artículo 489, que en el caso de los exportadores contempla la referida limitación (esto es, la limitación a la tarifa aplicable a las operaciones mediante las cuales se recauda el impuesto) únicamente respecto del IVA incurrido en los costos, no respecto del IVA incurrido en los gastos.

El profesor José Elbert Castañeda¹³ ha explicado esta diferencia de manera detallada, a quien por esa razón citamos *in extenso*:

¹³ Castañeda Durán, José Elbert. Aplicación del IVA en Colombia. Doctrina Unificada de la DIAN. Bogotá: Estudios Fiscales Ltda., 1 ed., 2010, p. 288.

“La norma general indica que se puede descontar IVA dependiendo de la tarifa con la cual se esté recaudando, por lo tanto, sólo es procedente el descuento de un IVA pagado hasta el límite de la tarifa con la cual se está recaudando.

Cuando estaba la norma original el sistema de IVA descontable estaba limitado a la tarifa general, mas sin embargo, con relación al IVA originado en la adquisición de costos podía solicitar por encima de la tarifa general en cuanto se estuviera recaudando por encima de la tarifa general, para la época, para tarifas del 20% y 35%.

Solamente había una excepción donde se podía descontar por encima de la tarifa general en la adquisición de gastos, era en el caso de adquirir seguros gravados al 15%. Era la única excepción donde se podía solicitar un descontable por gastos por encima de la tarifa general.

Esa norma que era el artículo 15 del Decreto 3541 de 1983 quedó en el estatuto tributario en el artículo 485 y fue modificado por la ley 6ª de 1992 en el sentido de poder tomar como descontables hasta el límite de la tarifa con la cual se esté recaudando, sin importar que la adquisición que origina el descuento sea costo o gasto.

A partir de este momento entró una nueva forma de descontable donde el límite es la tarifa con la que se recaude sin importar que la adquisición sea costo o gasto, pero, no se modificó el artículo 489 que es la excepción para descontables, destinados a operaciones exentas y el especial tratamiento para los exportadores, donde, el IVA descontable por costos lo pueden tomar en su totalidad, en cambio, por gastos, sigue limitado a la tarifa general como era inicialmente en el decreto 3541 de 1983.

Al interpretar el artículo 489 del E.T. para efectos de los descontables de los exportadores no podemos concluir que solamente tienen derecho a descontar por costos la totalidad y por gastos no pueden descontar, esa no es la interpretación correcta. Ellos, los exportadores pueden descontar por costos la totalidad y por gastos no pueden descontar la totalidad, pero, si pueden descontar por gastos hasta la tarifa general, como era el sistema de descontables anteriormente.”

Como puede observarse, el régimen del IVA descontable para los exportadores nunca ha tenido el objetivo de establecer requisitos adicionales a aquellos que son aplicables de manera general a los productores de bienes gravados. Por el contrario, la única particularidad, por demás beneficiosa para los exportadores, es la de permitirles el descuento de la totalidad del IVA pagado respecto de sus costos.

En particular, el referido régimen no ha pretendido exigir un grado de vinculación entre la erogación que constituye gasto y el bien o servicio exportado, diferente o más exigente que el exigido en forma general a los productores de bienes gravados. Tratándose de los exportadores, como sucede con el resto de contribuyentes con

derecho a descuento, la exigencia de que el respectivo costo o gasto se destine a las operaciones gravadas o exentas busca no cualificar la relación entre uno y otro como una *vinculación directa*, sino simplemente la de excluir toda posibilidad de descuento respecto de las operaciones excluidas.

Tal como lo ha recordado recientemente Mauricio Plazas Vega,¹⁴ el régimen jurídico colombiano actual, establece que el impuesto sobre las ventas es descontable, aun cuando los bienes y servicios adquiridos no sean incorporados al bien final.

3.2. Comentarios a la sentencia objeto de análisis

Como indicamos anteriormente, el Consejo de Estado consideró que en este caso no se cumplían las condiciones del artículo 488 del Estatuto Tributario para el IVA descontable aplicable por los exportadores. Sin embargo, si se observa con detalle cuáles fueron las consideraciones expresadas por la referida Corporación, se encuentra que las mismas se limitan a lo siguiente: el Consejo de Estado consideró que las expensas cuyo IVA la compañía tomó como descontables, tienen relación con la empresa y sus trabajadores, pero no tienen una “injerencia positiva” en la actividad productora de renta. Que no tengan una “injerencia positiva” significa, en los propios términos del Consejo de Estado, que no tienen relación con la exploración y beneficio del níquel y otros minerales.¹⁵

Al leer la sentencia queda la impresión de que el Consejo de Estado, con sus comentarios, se está refiriendo no a los requisitos para el gasto constituya deducción, al tenor del artículo 107 del Estatuto Tributario, sino a los requisitos para que el IVA pueda tomarse como descontable, de acuerdo con el artículo 488 *ibídem*. Esto podría explicar por qué el Consejo de Estado en ningún momento abordó uno de los argumentos centrales expuestos por el actor: como ya se indicó, Cerro Matoso explicó que, en razón a que la mina que explota se encuentra ubicada lejos de los centros urbanos, se vio obligada a construir y mantener adecuadamente lugares para la vivienda de los trabajadores, y que se trata de una erogación normalmente acostumbrada por empresas dedicadas a la actividad minera. Un análisis del cumplimiento de los requisitos del artículo 107 en el caso concreto, habría requerido de una mínima referencia a este importante aspecto.

Asumiendo entonces, como parece claro, que el Consejo de Estado -con su único argumento ya expresado- se está refiriendo al artículo 488 del Estatuto Tributario, es inevitable preguntarse si el requisito de una “injerencia positiva” en la actividad productora de renta, tiene soporte explícito en dicho artículo. Nuestra opinión es que el artículo 488 no ofrece soporte a la exigencia de este requisito, salvo si por tal “injerencia positiva” se entiende la destinación de las operaciones correspondientes a la operación gravada o exenta, en cuyo caso la nueva formulación terminológica utilizada por el Consejo de Estado poco o nada aporta al análisis. Se trata, en consecuencia, de un requisito adicionado por la vía jurisprudencial.

Bajo nuestra normatividad actual de IVA, basado en un sistema de deducciones financieras y no físicas, es claro que la destinación de los bienes y servicios adquiridos por los responsables

¹⁴ Plazas Vega, Mauricio. En: Estudios Críticos de la Jurisprudencia Tributaria. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2011.

¹⁵ Como señalamos anteriormente, según se lee en la sentencia, el objeto social de la compañía se encamina principalmente a “la exploración, explotación y beneficio de las minas de níquel, en particular pudiendo la compañía igualmente explorar, explotar y procesar otros minerales asociados o no con el mineral de níquel y que se encuentren dentro del departamento de Córdoba”.

del impuesto a operaciones gravadas, puede darse en forma directa (como sucede con el costo) e indirecta (como sucede con los gastos); lo anterior, de hecho, significa que pueden descontar el IVA pagado en los gastos administrativos, como por ejemplo los honorarios de la revisoría fiscal, asesorías, consultorías, junta directiva, entre otros. La sentencia analizada termina también desconociendo el régimen contable, el cual contempla el uso de las cuentas del gasto, para registrar, entre otras, aquellas erogaciones que no se incorporan al costo, y aquellas que son no habituales pero sí necesarias para el desarrollo de la actividad productora de renta.

Partiendo de este supuesto, consideramos que en presente caso se cumplieran las condiciones para que el impuesto pudiera ser descontado. En primer lugar, en ningún momento se puso en duda la deducibilidad del gasto. En segundo lugar, los gastos correspondían principalmente al mantenimiento y dotación de las instalaciones para vivienda y recreación de los trabajadores cuya fuerza de trabajo es aprovechada por la empresa para el desarrollo de su objeto social.

Como resultado del análisis efectuado a la sentencia objeto de estudio, consideramos que el Consejo de Estado pretende instaurar un nuevo sistema para establecer los descuentos en el impuesto sobre las ventas, sistema en el cual, impone que los gastos esporádicos en los cuales una compañía debe incurrir dentro del giro ordinario del negocio, no tendrían relación de causalidad con la generación de renta, lo anterior, desconociendo la técnica contable establecida en el Decreto 2649 de 1993.

Queremos efectuar, finalmente, una reflexión sobre los demás antecedentes jurisprudenciales que hemos mencionado. La incertidumbre que hoy reposa respecto de la aplicación de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, a su vez afecta la seguridad jurídica para el descuento del IVA, dado que uno de los requisitos de este último es la aceptabilidad del costo o el gasto para efectos del impuesto sobre la renta.

Cabe simplemente recordar que la jurisprudencia ha considerado que, en aplicación del artículo 107 del Estatuto Tributario, los gastos deben estar relacionados con la actividad productora de renta, y una forma de probarlo es comprobar su relación directa con el ingreso, pero esta no es la única prueba, considerando que el art 107 no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso.

Corresponde a los contribuyentes demostrar que tales gastos tienen relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta y que no necesariamente se deben relacionar con el ingreso, en cuanto hagan parte de la estructura de la industria para poder llevar a cabo el desarrollo de su objeto social.

Conclusiones

En el pasado la DIAN pretendió establecer, por la vía doctrinal, un límite al IVA descontable en el caso de las exportaciones, en el sentido de exigir la existencia de una *vinculación directa* entre el bien o servicio a que corresponde el costo o gasto incurrido y el bien o servicio exportado. Aunque tal posición fue corregida doctrinariamente, en la práctica dicha entidad continúa planteando dicho requisito y negando el derecho del descuento del IVA correspondiente a gastos que deben ser pagados por las empresas para su normal funcionamiento.

Con fundamento en nuestro análisis, resulta claro que en el caso de los exportadores el IVA descontable es no solo el asociado al costo, sino también el asociado al gasto. La normatividad Colombiana no ha establecido requisitos o limitaciones adicionales, para los exportadores, a los exigidos para otras compañías con relación al impuesto descontable; por el contrario cuentan con un régimen favorable en materia del costo, dado que el descuento no está limitado a la tarifa general del impuesto sobre las ventas.

El requisito contenido en los artículos 488 y 489 del Estatuto Tributario, en el sentido de que el costo o gasto se destine a las operaciones gravadas de la empresa, busca simplemente evitar el descuento del IVA tratándose de operaciones excluidas. La exigencia de una “injerencia positiva” en la productividad, no solo es confuso, sino que carece también de fundamento normativo.

De otro lado, la exigencia en una relación directa entre el gasto y el ingreso, contraviene la naturaleza del gasto tal y como lo ha sido reconocido por la técnica contable, toda vez que la industria no solo necesita de costos para generar su ingreso sino que al lado de estos se hace necesario incurrir en gastos para llevar a cabo su objeto y sin los cuales no es posible su funcionamiento.

Ahora bien, la deducibilidad en el impuesto de renta sobre las erogaciones en las cuales incurre la compañía no pueden limitarse únicamente al costo, además se debe permitir que los gastos necesarios se puedan considerar como deducibles y por consiguiente el IVA asociado a estos como descontable.

De otro lado, a partir de las restantes sentencias analizadas observamos que la deducción del gasto y el correlativo descuento del IVA es rechazado por el incumplimiento de ciertos requisitos elementales, como la descripción del bien o servicio en la factura. Con el fin de evitar posibles cuestionamientos es recomendable que los contribuyentes cumplan con la totalidad de los requisitos establecidos por la ley en lo que a facturación se refiere.¹⁶ No menos importante es el aspecto probatorio, pues en la sentencia analizada se observan deficiencias probatorias importantes (por ejemplo, no se allegaron al expediente los antecedentes administrativos) que pudieron haber tenido influencia en la decisión final.

¹⁶ Art 771-2 ET. Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables. Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 y 618 del Estatuto Tributario (...).

BIBLIOGRAFIA

Castañeda Durán, José Elbert. Aplicación del IVA en Colombia – Doctrina Unificada de la Dian. Bogotá: Estudios fiscales Ltda., 1ª ed., 2010.

Plazas Vega, Mauricio. El IVA y la progresividad del sistema tributario. Bogotá: Temis, 1989.

Plazas Vega, Mauricio. En: Estudios Críticos de la Jurisprudencia Tributaria. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2011.