

**REPÚBLICA DE COLOMBIA**  
**RAMA JUDICIAL DEL PODER PÚBLICO**  
**JUZGADO SEXTO ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO DE POPAYÁN**

**Popayán, Cinco (5) de Septiembre de dos mil diecisiete (2017)**

**Sentencia No. 204**

**Expediente: 19001-33-33-006-2014-00011-00**  
**Demandante: PAVCO DE OCCIDENTE SAS**  
**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES  
DIAN**  
**Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**

**I.- ANTECEDENTES**

Procede el Despacho a dictar sentencia de primera instancia dentro del proceso de Nulidad y Restablecimiento del Derecho instaurado por los PAVCO DE OCCIDENTE SAS, tendiente a obtener LA NULIDAD D ELA Liquidación Oficial de Revisión y el Recurso de Reconsideración proferidos en el curso de la investigación tributaria iniciada el 19 de julio de 2011.

**1.1.- DECLARACIONES Y CONDENAS:**

Se declare la nulidad de los siguientes actos:

1. La liquidación Ofical de Revisión Nro. 172412012000019 del 30 d agosto de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Popayán de la DIAN, mediante la cual se modificó la liquidación privada del impuesto de renta de PAVCO por el año gravable 2010.
2. La Resolución No 172012013000007 del 10 de septiembre de 2013, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Popayán, que resuelve el Recurso de Reconsideración, confirmando la mencionada Liquidación Oficial de Revisión.

Como consecuencia de lo anterior se restablezca el derecho de PAVCO en los siguientes términos:

1. Que se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta presentada por PAVCO por el año 2010, el día 15 de abril de 2011.

Expediente: 19001-33-33-006-2014-00011-00  
Demandante: PAVCO DE OCCIDENTE SAS  
Demandado: DIAN  
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

2. Que se declare que no hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del ET.
3. Que se declare que el saldo a favor calculado por PAVCO en su liquidación privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2010, por valor de \$791.864.000, fue correctamente determinado y en consecuencia se apruebe la solicitud de devolución del saldo a favor restante por devolver por \$56.836.000 y los respectivos intereses a que haya lugar.
4. Que como consecuencia de lo anterior se declare que la Compañía no adeuda suma alguna por concepto de impuesto de renta correspondiente al año gravable 2010, ni tiene a su cargo obligación tributaria alguna sobre dicha declaración.

Que se declare que no son de cargo de PAVCO las costas en que haya incurrido la DIAN con la actuación administrativa, ni las de este proceso.

### 1.3.- HECHOS

Los hechos relacionados por la parte actora se sintetizan de la siguiente manera:

La Dirección de Impuestos y Aduanas de Popayán, profirió auto de apertura Nro. 172382011000326, por concepto de renta del año 2010 en contra de PAVCO DE OCCIDENTE SAS.

El día 27 de julio de 2011, funcionarios de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Popayán – División de Gestión de Fiscalización, realizaron visita al Parque Industrial y Comercial del Cauca, instalaciones de PAVCO DE OCCIDENTE SAS. El 31 de agosto de 2011 se profiere auto de archivo número 172382011000205 (Folio 449.)

El 19 de septiembre de 2011 se profiere emplazamiento para corregir, PAVCO DE OCCIDENTE SAS, procedió a responder el Emplazamiento para corregir manifestando que se desconoce la suma de \$61.563.191 contabilizados en la cuenta 5152505 por concepto de Impuesto de Industria y Comercio causado y no pagado; Se rechaza el valor de \$4.077 registrados en la cuenta 512505 por gasto de servicio telefónico correspondiente al año 2009; Se omite de la declaración la suma de \$1.217.682 correspondiente a gastos de reparación de vías realizados en ejercicios anteriores y registrados en la cuenta 512510; Se excluye de su

Expediente: 19001-33-33-006-2014-00011-00  
Demandante: PAVCO DE OCCIDENTE SAS  
Demandado: DIAN  
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

declaración rentística el importe de \$418.724 por concepto de intereses de mora pagados al Parque Industrial y Comercial del Cauca, contabilizados en la cuenta 512510- Afiliaciones y sostenimiento.

El 1 de diciembre de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Popayán, profirió el Requerimiento Especial Nro 172382011000029, proponiendo modificaciones a la declaración de impuesto sobre la renta presentada por PAVCO por el año gravable 2010, las modificaciones se materializan en el rechazo de \$121.420.896 por corresponder al INVA liquidado en la factura recibida de MEXICHEM AMANCO, por concepto de consultoría, el IVA retenido por PAVCO al momento de la realización del pago al exterior por este mismo concepto, y los servicios facturados por MEXICHEM, SERVICIOS COLOMBA SA Y DELOITTE & TOUCHE LTDA.

El 29 de febrero de 2012 se dio respuesta al requerimiento especial Nro.172382011000029 del 1 de diciembre de 2011, indicándose las razones por las cuales no eran procedentes los rechazos y la sanción por inexactitud.

El 30 de agosto de 2012 la División de Gestión de Liquidación expidió la Liquidación Oficial de Revisión 172412012000019, confirmando las glosas propuestas en el Requerimiento Especial y modificando la declaración del impuesto sobre la renta de PAVCO por el año gravable 2010.

El 30 de octubre de 2012 PAVCO presentó recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 172412012000019. Mediante Resolución 172012013000007 del 10 de septiembre de 2013, se resolvió el Recurso de Reconsideración mencionado en el literal anterior, confirmando la Liquidación Oficial en su totalidad.

## **II.- ACTUACIONES PROCESALES**

- La demanda fue presentada el día 13 de enero de 2014, previo trámite de su corrección fue admitida mediante auto de 29 de mayo de 2014.
- La demanda fue notificada y contestada por la DIAN el 08 de octubre de 2014 (Folio 724)
- El día 09 de marzo de 2016 se llevó a cabo audiencia inicial y el día 3 de agosto de 2016 se realizó audiencia de pruebas en la cual se controvertió el dictamen decretado de oficio por el despacho.

Expediente: 19001-33-33-006-2014-00011-00  
Demandante: PAVCO DE OCCIDENTE SAS  
Demandado: DIAN  
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

## **2.1.-CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

### **DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN**

Manifiesta en síntesis que la División de Gestión de Fiscalización, expide el Requerimiento Especial Renta Sociedades con fecha 01 de diciembre de 2011, mediante el cual se propuso modificar la Declaración de Renta y Complementarios del año gravable 2010, debido a que se rechazan deducciones por valor de \$121.420.896 de pesos correspondiente a los siguientes conceptos:

- El valor del IVA pagado por concepto de consultoría (\$44.270.164) que debiendo ser tratado como IVA descontable porque así viene discriminado en la factura, se tomó como deducción porque el contribuyente le parece que debe considerarse como un mayor valor del servicio como se desprende de la respuesta al emplazamiento para corregir.
- El valor del IVA de (44.271.175) valores reclasificados por el contribuyente correspondiente al IVA facturado por Mexichem Amanco Holding SA por cuanto él considera que aquel no debió facturarle INVA, por cuanto el IVA debe causarlo el comprador en el momento de la nacionalización.
- El valor de \$31.391.250 correspondiente al IVA facturado por Mexichem Servicios Colombia SA.
- El valor de (\$1.488.307) correspondiente al IVA pagado a Deloitte por honorarios.

Señala la dirección de impuestos que los anteriores valores por concepto de IVA deben ser tratados como descontables, con base en los artículos 86, 115, 437-1, 437-2, 484-1, 485, 488, 491 y 493 del ET, con lo cual la declaración de Renta y Complementarios presentada por la sociedad contribuyente pasa de un total saldo a favor de 791.864.000 a un total saldo a favor de \$746.406.000.

Luego de la respuesta al requerimiento especial, la Administración de Impuestos, procedió a emitir la liquidación oficial de Revisión el día 30 de agosto de 2012 proponiendo modificaciones.

Advierte la Administración que en el presente caso la parte actora llevó el IVA como costo o gasto, procedimiento proscrito por la legislación tributaria, agrega que está probado que el contribuyente no practicó la retención del impuesto a las ventas como lo ordenan los

Expediente: 19001-33-33-006-2014-00011-00  
Demandante: PAVCO DE OCCIDENTE SAS  
Demandado: DIAN  
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

artículos 437-1 y 437-2, asumiendo por su propia voluntad ese impuesto y aun así no lo registró como impuesto descontable, sino que lo registró en la cuenta de gastos.

Aduce que teniéndose en cuenta que el contribuyente conocía y voluntariamente registró los dato en su declaración privada, sin que exista prueba de vicio en el consentimiento, se evidencia el elemento subjetivo d la sanción por inexactitud, tal como lo exige la jurisprudencia del Consejo de Estado en casos como el analizado.

En síntesis solicita negar las pretensiones de la demanda y se dejen en firme los actos acusados.

## **2.2. ALEGATOS DE CONCLUSION**

Mediante providencia dictada durante la continuación de la audiencia de pruebas celebrada el día 26 de agosto de 2016, se concedió a las partes y al Ministerio Público término para formular alegatos de conclusión:

### **LA DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Señala que la liquidación oficial de revisión de 30 de agosto de 2012 mantuvo el rechazo de las deducciones por cuantos se origina en la equivocada interpretación de la norma la cual ha fijado limitaciones específicas, en este orden de ideas la información suministrada por la sociedad es considerada prueba contable por tratarse de una unidad integrada, tanto en los libros de contabilidad como en los comprobantes que respaldan los registros. De acuerdo con lo expuesto, no pude afirmarse válidamente que los datos consignados en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010 y las respectivas declaraciones bimestrales de IVA año 2010 sean completos y correctos, ello porque la sociedad incurrió en el error de deducir de su impuesto de renta rubros a los que no tenía derecho por ministerio de la ley, lo cual originó que la sociedad aumentara su saldo a favor con derecho a devolución y/o compensación.

El expediente esta soportado con las pruebas aportadas por el contribuyente en respuesta a las visitas y los requerimientos practicados por los funcionarios facultados para tal efecto. En especial resalta que las expensas necesarias son deducibles durante el año o periodo gravable de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación

Expediente: 19001-33-33-006-2014-00011-00  
Demandante: PAVCO DE OCCIDENTE SAS  
Demandado: DIAN  
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas. El artículo 107 del ET consagra los requisitos que deben reunir las expensas para que sea procedente su deducibilidad; esto es, la relación de causalidad con la renta, la necesidad y la proporcionalidad.

Tratándose de impuestos, la procedencia de su deducibilidad y las exigencias para ello, están contenidas en norma especial y es así como art. 115 del Estatuto Tributario dispone que “es deducible el cien por ciento (100%) de los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros y predial, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, haciéndose énfasis en que la deducción no podrá solicitarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa.

Con relación a los artículos 437-1-2 y 489 del ET, por indebido entendimiento del tratamiento del IVA y los derechos que otorga a los administrados, se explica que el auto de apertura de 15 de julio de 2011, tuvo lugar en el marco del programa DI Devolución de Impuestos Tributarios para verificar la veracidad de las declaraciones presentadas. En el presente caso se presenta que el IVA no se registró como lo dispone los artículos 437-1, 437-2 y 484-1 y se procedió a registrar este valor como costo o gasto y se llevó también el monto del IVA pagado como costo o gasto, práctica que está prohibida por la normatividad, así el valor tomado como deducción no es real.

Sostiene que la División de Gestión de Liquidación dio la interpretación correcta a las normas citadas y aduce que el contribuyente realizó una interpretación inadecuada de las normas y realizó erróneamente el registro contable de las transacciones objeto de la discusión como en su oportunidad lo explica la liquidación oficial al señalar:

“ ...es cierto, y es esta retención del IVA la que le da el Derecho a descontar el valor del IVA pagado cuando se registra de manera correcta, pero de acuerdo con los registros realizados y soportados con los documentos aportados por la sociedad no se realizó la retención del 100% del IVA, por cuanto el contribuyente registró y pagó las respectivas obligaciones por el valor total de la factura

Expediente: 19001-33-33-006-2014-00011-00  
Demandante: PAVCO DE OCCIDENTE SAS  
Demandado: DIAN  
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

menos la retención en la fuente a título de renta, por tanto es el quien asume por su propia voluntad el IVA que registró (crédito) como retenido en la cuenta 2367 y débito en la cuenta 531320".

Dice que se encuentra acreditado que el contribuyente no practicó la retención del impuesto a las ventas como lo ordena los artículos 437-1 y 437-2, asumiendo por su propia voluntad es impuesto y aun así no lo registró como impuesto descontable, sino que lo registró en la cuenta de gastos, impuestos asumidos incrementado el valor de dicha cuenta y por ende alejándola de su valor real, cuando en una cuenta se registran partidas que la ley no ha permitido.

Concluye manifestando que en el presente caso se encuentra cumplidos los requisitos para la imposición de la multa por inexactitud.

### **PAVCO DE OCCIDENTE SAS**

Manifiesta que la Dirección Seccional de Popayán ha impuesto unas modificaciones a la declaración del impuesto sobre la renta presentada por PAVCO en el año gravable 2010. Menciona que esas modificaciones consisten en rechazar de la deducción tomada por la Compañía en relación con el IVA generado por concepto de servicio de consultoría prestados por MEXICHEM AMANCO, compañía en el extranjero, así como los servicios prestados por MEXICHEM COLOMBIA Y DELOITTE y la imposición de la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 del ET.

Afirma que se configura un inadecuado entendimiento entre el concepto de IVA facturado por la Compañía Mexicana por concepto de los servicios prestados a PAVCO en Colombia y el IVA retenido por los pagos hechos al exterior por la prestación de estos servicios, así también hay un indebido entendimiento de cuando el impuesto sobre las ventas debe tratarse como descontable y la negación por ende de su deducibilidad y un malentendido respecto al manejo contable de los gastos y que fundamentan el rechazo de la deducción así como de la figura del IVA descontable, y la deducción que se hace de estos pagos en la declaración de renta.

Sostiene que los pagos efectuados por consultoría cumplen los requisitos del artículo 107 del ET, toda vez que son necesarios, proporcionales y cumplen con el nexo causal de la actividad generada de renta, por lo que deben ser considerados como expensas deducibles. Por otra parte la prestación de servicios de consultoría con MEXICHEM AMANCO, compañía domiciliada en México, bajo las normas mexicanas se sujetó a

Expediente: 19001-33-33-006-2014-00011-00  
Demandante: PAVCO DE OCCIDENTE SAS  
Demandado: DIAN  
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

impuesto sobre las ventas, a una tarifa del 16% el cual debió asumir de manera directa la Compañía como parte del servicio. En consecuencia el valor del IVA mexicano debe ser considerado como un mayor valor del servicio dada la realidad económica de la operación, que implica que la compañía en Colombia al realizar el pago debió incluir este monto contablemente como un adicional al honorario facturado, así el mismo estuviere discriminado como Impuesto sobre las ventas.

Agrega que el mayor gasto hace referencia al monto que se debe sumar al servicio, lo que implica que llevarlo a la misma cuenta. Explica que lo anterior sucede con el IVA que no puede ser tratado como impuesto descontable y por tanto debe ser llevado al gasto, pero no separado del gasto inicial sino que se incorpora a este para que el contribuyente luego lo recupere vía deducciones en su declaración de renta. Sobre este punto resalta que el Perito determinó que el impuesto sobre las ventas generado conforme a la normativa mexicana facturado por MEXICHEM AMANCO HOLDIGN SAS, con domicilio en ese país y pagado por PAVCO DE OCCIDENTE SAS, constituye un mayor valor del gasto por concepto de la prestación del servicio que resulta deducible sobre el impuesto sobre la renta. Para el caso de PAVCO la norma sobre impuesto descontable no le aplica, pues el valor de los honorarios pagados a la empresa mexicana generan un IVA en ese país y no puede tomarse ese impuesto como descontable porque es un impuesto que no fue pagado en el país y que constituye entonces un mayor valor del gasto, que cumple con los requisitos del artículo 107 del ET.

Explica que una cosa es el IVA facturado por parte de MEXICHEM AMANCO, compañía mexicana quien discrimina un 16% de IVA sobre los honorarios pagados por concepto de consultoría, bajo la exigencia de la ley tributaria mexicana y otra cosa muy distinta, la retención realizada por el 16% del IVA a que están obligados a hacer aquellas personas que contraten con personas que no están domiciliadas en Colombia, de conformidad con el artículo 437-1 y 437-2 del ET, la cual fue realizada por la Compañía, según lo señala el perito al indicar que: PAVCO DE OCCIDENTE SAS si realizó la retención del impuesto sobre las ventas conforme a los artículos 437-1 y 437-2 de acuerdo a los registros contables que hacen parte del expediente. Reseña que si bien en cifras puede generarse confusión, al tratarse de una misma base y una misma tarifa, son conceptos diferentes por su fuente, pues uno proviene de un IVA facturado por normas extranjeras, que es el llevado como mayor valor de un gasto en la cuenta de honorarios y el otro proviene de una retención obligatoria de una persona que no está sujeta al impuesto sobre las ventas al ser usuario industrial de bienes y servicios.

Expediente: 19001-33-33-006-2014-00011-00  
Demandante: PAVCO DE OCCIDENTE SAS  
Demandado: DIAN  
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Concluye que al hacerse el pago del IVA vía retención por una obligación legal más no por generación del mismo, y que al ser PAVCO un usuario industrial de bienes y servicios, cuya venta de bienes y servicios no están sujetas al Impuesto sobre las ventas, desvirtúa de antemano la característica descontable de este pago, permitiendo de esta manera su deducción en renta, sin contar que esta erogación cumple con los requisitos establecidos en el artículo 107 del ET. Sostiene que este mismo entendimiento debe hacerse con relación a los pagos hechos por concepto de tecnología de información prestados en el territorio nacional por MEXICHEM COLOMBIA a PAVCO y por parte de DELOITTE por concepto de IVA facturado por honorarios por asesoría legal y tributario.

Agrega que independientemente de la discusión del impuesto es descontable o no expuesta, la norma no excluye la aplicación de dos figuras, salvo que se tome el contribuyente un doble beneficio tributario.

Aduce que los actos deben fundarse y motivarse en las pruebas e informes disponibles, hecho que no ocurre en el procedimiento administrativo que se adelantó en contra de PAVCO DE OCCIDENTE SAS, quien se esforzó en aportar al expediente todas y cada una de las pruebas que acreditaban el proceder de las deducciones que incluye en declaración de renta como es el caso del desconocimiento de las facturas aportadas como prueba.

Agrega que PAVCO no debe ser condenada al pago de sanción por inexactitud porque no se cumple ninguno de los requisitos establecidos en la normatividad, ello porque todas las cifras denunciadas son verdaderas y en ningún momento se han presentado cifras falsas, equivocadas o incompletas.

Concluye que se presenta ausencia de hecho sancionable a la luz de lo dispuesto por la jurisprudencia del Consejo de Estado, la Corte Constitucional y la DIAN, ello por cuanto que no se puede establecer un tipo de responsabilidad de tipo objetivo.

### **III. CONSIDERACIONES**

#### **3.1. La competencia**

Por la naturaleza de la acción, el lugar donde se practicó la liquidación del impuesto y donde se realizó el hecho o el acto que dio origen a la

Expediente: 19001-33-33-006-2014-00011-00  
Demandante: PAVCO DE OCCIDENTE SAS  
Demandado: DIAN  
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

sanción, el Juzgado es competente para conocer de este asunto en **PRIMERA INSTANCIA** conforme a lo previsto en el artículo 156 numerales 7 y 8 de la Ley 1437 de 2011.

### **3.2.- Caducidad de la acción:**

La Resolución Nro. 172012013000007 por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración fue notificada al representante legal de PAVCO DE OCCIDENTE SAS el día 13 de septiembre de 2013 y la demanda fue presentada el día 13 de enero de 2014, esto es dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación, en este sentido no operó la caducidad de la acción y por tratarse de un asunto de naturaleza tributaria no se requiere del agotamiento del requisito de procedibilidad de la conciliación prejudicial.

### **3.3.- Problema jurídico principal:**

Tal como se expuso en la fijación del litigio el problema jurídico por resolver en el presente asunto se circunscribe a:

- A) Determinar si el valor del IVA cancelado por PAVCO DE OCCIDENTE SAS, por concepto de honorarios a MEXICHEM AMANCO HOLDING SAS y DELOITTE es deducible en RENTA para el año gravable 2010.
  
- B) Determinar si PAVCO DE OCCIDENTE SAS, simultáneamente llevó el valor del IVA pagado por concepto de honorarios a MEXICHEM AMANCO HOLDING SAS y DELOITTE como descontable del IVA y deducible de RENTA para el año gravable 2010.

## **FUNDAMENTOS DE LA SENTENCIA**

### **3.4- Tesis:**

De conformidad con las pruebas aportadas a la presente actuación se pudo establecer que PAVCO DE OCCIDENTE SAS, manejó el valor del IVA por servicios prestados por MEXICHEM AMANCO HOLDING SAS MEXICHEM AMANCO HOLDING SAS como un mayor valor o costo, situación que es permitida tratándose se servicios prestados por una empresa extranjera y por tanto pasibles de ser manejados como IVA DEDUCIBLE DEL IMPUESTO DE RENTA.

Expediente: 19001-33-33-006-2014-00011-00  
Demandante: PAVCO DE OCCIDENTE SAS  
Demandado: DIAN  
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Respecto del IVA diferente al pagado a MEXICHEM AMANCO HOLDING SAS, se concluyó que igualmente PAVCO DE OCCIDENTE SAS, lo manejó como IVA DEDUCIBLE, cuando en realidad correspondía su manejo como IVA DESCONTABLE.

Con fundamento en lo expuesto los actos acusados serán declarados nulos parcialmente.

### **3.5. La posición de las partes:**

La DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS DIAN señala: que PAVCO DE OCCIDENTE SAS no realizó la retención del impuesto a las ventas como se ordena en los artículos: 437-1, 437-2 y 484-1 y procedió a registrar como costo o gasto el valor real del servicio y optó por llevar también el valor del IVA pagado como costo o gasto, práctica que señala está prohibida por la normatividad tributaria. Lo anterior indica que el contribuyente contabilizó el impuesto como descontable y simultáneamente también lo llevó como deducible. Para la DIAN el IVA debe ser tratado como descontable y no como DEDUCIBLE.

Por su parte el contribuyente sostiene en síntesis:

- El valor del IVA pagado a MEXICHEM AMANCO HOLDING SAS Y DELOITTE, deben ser tratados como IVA descontable porque así vienen discriminados en la factura y deben ser tomados como un mayor valor del servicio. Señala que el IVA debe causarlo el comprador al momento de la nacionalización.
- Los pagos efectuados cumplen los requisitos de deductibilidad de las expensas contenidas en el art. 107 del ET.
- PAVCO pagó el IVA MEXICANO el cual debe ser considerado como un mayor valor.
- Los impuestos pagados en las importaciones son computables como costo o gasto.
- El crédito registrado en la cuenta 2367000004 por valor \$6.476.538 corresponde a la retención realizada por pagos al extranjero, mientras que el valor \$6.476.141 registrada en la cuenta 5315200000 corresponde al mayor valor de los honorarios correspondientes al IVA MEXICANO facturado y pagado por tanto niega que un mismo valor se haya registrado simultáneamente como debido y crédito.
- En el caso de hacerse el pago del IVA vía retención por una obligación legal mas no por generación del mismo, y que al ser PAVCO un Usuario Industrial de Bienes y Servicios, cuya venta de

Expediente: 19001-33-33-006-2014-00011-00  
Demandante: PAVCO DE OCCIDENTE SAS  
Demandado: DIAN  
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

bienes y servicios no están sujetas al impuesto sobre las ventas, desvirtúa de antemano la característica descontable de este pago, permitiéndose su deducción en renta.

- La decisión de la DIAN se fundamenta en una prohibición no contenida en la ley.
- Se ha violado los artículos 2 y 29 de la Constitución Política por carencia de argumentación legal y fáctica de la decisión.
- Se ha incurrido en violación del artículo 647 del ET por improcedencia de la sanción por inexactitud, pues señala que el motivo de la sanción es inexistente.
- Se ha incurrido Violación del artículo 647 del ET por desconocer e inaplicar el eximente de responsabilidad consagrada en la norma para el caso concreto.
- Se ha incurrido en violación del orden jurídico por desconocimiento de la proscripción de un sistema sancionatorio fundado en criterios únicamente objetivos.
- La DIAN ha excedido las facultades conferidas en la ley e invade esferas de competencia de la Junta Central de Contadores, del Concejo Técnico de Contaduría Pública y de la Superintendencia de Sociedades.

### **3.6. Lo probado en el proceso**

- La Dirección de Impuestos y Aduanas de Popayán, profirió auto de apertura Nro. 172382011000326, por concepto de renta del año 2010 en contra de PAVCO DE OCCIDENTE SAS. (Folio 249)
- El día 27 de julio de 2011, funcionarios de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Popayán – División de Gestión de Fiscalización, realizaron visita al Parque Industrial y Comercial del Cauca, instalaciones de PAVCO DE OCCIDENTE SAS. (Folio 251)
- El 31 de agosto de 2011 se profiere auto de archivo número 172382011000205 (Folio 449.)
- El 19 de septiembre de 2011 se profiere emplazamiento para corregir (Folio 458)
- PAVCO responde al Emplazamiento para Corregir (folio 464).

Expediente: 19001-33-33-006-2014-00011-00  
Demandante: PAVCO DE OCCIDENTE SAS  
Demandado: DIAN  
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

- El día 05 de septiembre de 2011 se profiere nuevo auto de apertura Nro. 172382011000400, por concepto de renta año gravable 2010. (Folio 451)
- El 1º de noviembre de 2011 se profiere Informe de Acción de Fiscalización (Folio 428).
- El 12 de diciembre de 2011 se profirió requerimiento especial renta sociedades y/o Naturales Obligados a Contabilidad. (Folio 435)
- PAVCO DE OCCIDENTE, respondió el requerimiento especial (Folio 447)
- Por Resolución Número 27 de 11 de enero de 2012, se resuelve una solicitud de Devolución y/o Compensación, decidiéndose: 1º COMPENSAR el valor de CINCUENTA Y CUATRO MILLONES NOVECIENTOS TREINTA Y CINCO MIL PESOS. 2º DEVOLVER LA SUMA DE SEISCIENTOS NOVENTA Y UN MILLONES CUATROCIENTOS SETENTA Y UN MIL PESOS MCTE, mediante cheque. 3º RECHAZAR el valor solicitado, por las razones expuestas en memorando adjunto, la suma de CINCUENTA Y SEIS MILLONES OCHOCIENTOS TREINTA Y CINCO MIL PESOS. (Folio 646)
- El día 10 de enero de 2012 se profiere Auto Improcedencia Provisional de la suma de CINCUENTA Y SEIS MILLONES OCHOCIENTOS TREINTA Y CINCO MIL PESOS (Folio 529)
- La DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS DE POPAYÁN, profiere la LIQUIDACION OFICIAL Nro. 17241201200019, concepto RENTA año gravable 2010. Rechazándose la suma de \$ 121.421.000 con lo cual el renglón 52 Gastos de Operaciones de Administración de la Declaración de Renta y Complementarios del Contribuyente PAVCO DE OCCIDENTE SAS pasa de \$ 3.238.124.000 a \$3.116.703.000; el renglón 56 Total deducciones se determina en \$6.968.780.000; los Renglones 57 – Renta Líquida Ordinaria del Ejercicio, 60 Renta líquida y 64 Renta líquida gravable se determina en \$9.262.145.000, los renglones 69 Impuesto sobre la renta gravable, 71 Impuesto neto de renta y 74- Total impuesto a cargo se determinan en \$1.389.322.000 gravable. Igualmente se impone sanción por inexactitud en la suma de \$29.141.000. (Folio 665 y 667 a 676),

Expediente: 19001-33-33-006-2014-00011-00  
Demandante: PAVCO DE OCCIDENTE SAS  
Demandado: DIAN  
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

- PAVCO DE OCCIDENTE SAS, formula recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión Nro. 172412012000019 (Fol 680).
- Mediante auto 172012012000011 se admite el recurso de reconsideración.
- El recurso de reconsideración fue resuelto mediante providencia número 172012013000007 del 10 de septiembre de 2013, confirmándose en todas sus partes la liquidación oficial de revisión (Folio 26 cuaderno principal 1).
- El recurso de reconsideración fue notificado el día 13 de septiembre de 2013 al señor GOMEZ ORDOÑEZ BERTULFO. (Fol 41 cuaderno principal 1)

De oficio, el Despacho dispuso de la práctica de prueba pericial, procediéndose con la designación del contador público ERNESTO VELEZ BETANCOUR, TP Nro. 41921 T, docente de la Universidad del Cauca, el informe escrito sobre las preguntas realizadas corre a folios 19-27 del cuaderno de pruebas y la respuesta escrita a las solicitudes de aclaración y complementación se observan a folios 61-67 del mismo cuaderno. La contradicción al dictamen se surtió en audiencia pública lleva a cabo el día 26 de agosto de 2016.

En síntesis, el perito concluyó que: El IVA facturado por MEXICHEM AMANCO HOLDING SAS, es un impuesto generado conforme a la normativa mexicana que no resulta descontable del impuesto sobre las ventas que aplica en el territorio colombiano.

El IVA facturado por MEXICHEM AMANCO HOLDING SAS, de acuerdo con la normativa mexicana, corresponde a un pago al exterior, asociado al cumplimiento de una obligación tributaria consagrada en la legislación mexicana y en tal sentido deducible del impuesto de renta colombiano en los términos de los artículos 121 y 122 del ET. En ese sentido el IVA facturado por MEXICHEM AMANCO HOLDING SAS, de acuerdo con la normativa mexicana, corresponde a un pago al exterior, asociado al cumplimiento de una obligación tributaria consagrada en la legislación mexicana y en tal sentido **deducible del impuesto de renta colombiano.**

Para llegar a esa conclusión el auxiliar de la justicia manifiesta que las personas instaladas en Zona Franca, se rigen bajo normativa especial de impuesto sobre las ventas, en lo que respecta al ingreso de mercancías,

Expediente: 19001-33-33-006-2014-00011-00  
Demandante: PAVCO DE OCCIDENTE SAS  
Demandado: DIAN  
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

en consecuencia, en lo que tiene que ver con las operaciones de prestación de servicios, aplica el régimen general de impuesto sobre las ventas establecido para el territorio nacional. Lo anterior se desprende de la serie de beneficios de los cuales gozan las zonas francas, especialmente sobre la ficción de extraterritorialidad para los bienes que allí se introduzcan para que el Estado no perciba los denominados tributos aduaneros, es decir, los derechos de aduana y el impuesto sobre las ventas que se causan por la importación sin que se procedente hacer extensivo el efecto de la extraterritorialidad a toda la reglamentación instituida para el impuesto sobre las ventas, para excluir de dicho gravamen las operaciones de venta o los servicios prestados en la zona.

Así concluye el perito que los servicios profesionales de consultoría asesoría y auditoría, entre otros, ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, que a su vez están catalogados como UBS de Zona Franca, se entienden prestados en Colombia y por consiguiente causan el impuesto sobre las ventas según las reglas generales. El IVA generado es objeto de retención en la fuente, en el equivalente al 100% del valor del impuesto, el cual está a cargo de quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país y el impuesto se rige por los siguientes lineamientos: a) es descontable siempre que el servicio adquirido se destine, de manera directa y exclusiva a la realización de operaciones gravables o exentas con el IVA, b) Constituye un mayor valor del costo o gasto del servicio adquirido, si éste se destina de manera directa a la realización de operaciones excluidas de IVA y c) Se debe someter a una distribución proporcional si el servicio adquirido se destina indistintamente a operaciones gravadas, exentas o excluidas del impuesto y no fuera posible establecer su imputación directa a unas y otras.

En el caso concreto el perito observa que el responsable presenta ingresos por exportaciones y operaciones gravadas (en su mayor proporción), las cuales otorgan el derecho al tratamiento del IVA descontable, según el régimen general del impuesto.

Así las cosas, en la medida en que el IVA generado por concepto de la adquisición de servicios desde el exterior se destina a la realización de operaciones exentas o gravadas y no sujetas y éstas últimas no se tienen en cuenta para el cálculo de la proporcionalidad, el régimen general del impuesto indica que el IVA generado se debe tratar en calidad de IVA DESCONTABLE del impuesto sobre las ventas.

Expediente: 19001-33-33-006-2014-00011-00  
Demandante: PAVCO DE OCCIDENTE SAS  
Demandado: DIAN  
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Se precisa por parte del perito que PAVCO DE OCCIDENTE SAS realizó la retención del impuesto sobre las ventas conforme a los artículos 437-1 y 437-2, llevando el 100% **de la retención del IVA asumido como una cuenta por pagar**. En los documentos que hacen parte del expediente se evidencia que PAVCO DE OCCIDENTE SAS no trató el monto del IVA retenido, como menor valor del saldo a pagar o como mayor valor del saldo a favor, se evidencia que PAVCO DE OCCIDENTE SAS registró como gasto el valor real del servicio, así mismo PAVCO DE OCCIDENTE SAS optó por llevar el valor del IVA retenido y pagado en la declaración de retención en la fuente, como un mayor valor del gasto por la prestación del servicio.

El perito advierte que el Revisor Fiscal JESUS LEONARDO FLOREZ TORRES, certifica los movimientos de las cuentas – impuestos asumidos para el periodo 2010 de lo cual se desprende que se reclasifica el IVA por Honorarios pagados a MEXICHEM AMANCO HOLDING SAS; el IVA auto calculado y el IVA por Honorarios cobrados por DELOITTE llevándolos como un mayor valor del servicio.

Respecto de DELOITTE, se concluye que en el expediente no existen registros contables, las declaraciones no tienen anexos, por lo tanto no se pudo precisar si PAVCO DE OCCIDENTE SAS, realizó retención del IVA, retención en la fuente por honorarios y si realizó pago por estos conceptos a la DIAN. Sobre este punto se solicitó aclaración en la contradicción del dictamen, el señor perito explicó no se encontró información que permita evidenciar el pago de la factura 1276, lo que si se evidenció fue el registro contable de la causación de esa misma factura, así mismo se explicó que DELOITTE & TOUCHE LTDA que prestó el servicio tiene la calidad de retenedor de IVA, autorretenedor de renta y gran contribuyente, lo que permite aclarar por qué en la contabilidad de PAVCO no aparecen registros contables de Retención de IVA (Ambas entidades son Grandes Contribuyentes y entre ellos no opera retención de IVA). Retención en la fuente por honorarios debido a la calidad de Autorretenedor que tiene la empresa colombiana que prestó el servicio.

**También aclara el perito que PAVCO asumió la retención en la fuente del IVA, sin embargo la anormalidad se presenta en que ese IVA debió haberse manejado como un IVA DESCONTABLE y no como un IVA DEDUCIBLE. Menciona que PAVCO argumenta que es un usuario industrial de bienes y servicios que los bienes que allí venden no están gravados con el IVA y que por lo tanto no había posibilidad de descontar el IVA y que por tanto se tenía que llevar como un mayor valor como deducible en el IMPUESTO DE RENTA, pero señala el perito contador que cuando**

Expediente: 19001-33-33-006-2014-00011-00  
Demandante: PAVCO DE OCCIDENTE SAS  
Demandado: DIAN  
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

**revisa la declaración de IVA del sexto bimestre la mayor parte de las ventas que se hacen son exentas y gravadas y por ello allí hay un impuesto a pagar y de ese impuesto a pagar de IVA, debieron restar el IVA descontable que habían asumido en las declaraciones ello por cuanto que el hecho de ser usuarios de bienes y servicios no los exime de este deber porque no se hace extensivo a los servicios.**

Señala que si PAVCO demostrara que la consultoría recibida recae únicamente sobre esos bienes podría volver a revisarse el tema pero de lo contrario el IVA, debió manejarse como descontable en las declaraciones de IVA y el hecho de ser usuarios industriales no les exime de registrar el IVA como descontable y no como deducible.

Para el Despacho conforme con el dictamen pericial se llega a las siguientes conclusiones:

- Asiste razón a la entidad demandante PAVCO DE OCCIDENTE SAS, al argumentar que el valor del IVA por servicios recibidos de MEXICHEM AMANCO HOLDING SAS, fue correctamente manejado por la compañía como un mayor valor del costo, por tanto el registro de este IVA como deducible deviene en legal.
- No obstante respecto del resto de los valores de IVA, diferente a servicios prestados por MEXICHEM AMANCO HOLDING SAS, debió manejarse como IVA DESCONTABLE, encontrándose así que efectivamente PAVCO DE OCCIDENTE SAS, incurrió en la inconsistencia de registrar ese concepto de IVA como DEDUCIBLE DEL IMPUESTO A LA RENTA, cuando como se dijo no correspondía registrarlo de esa manera.

Conforme con lo expuesto el despacho considera que en el presente caso debe procederse a la declaración de nulidad parcial de los actos acusados, ello en cuanto que el IVA correspondiente a MEXICHEM AMANCO HOLDING SAS, estuvo correctamente manejado como un mayor costo y por tanto DEDUCIBLE. Respecto del IVA correspondiente a servicios diferentes a los prestados por esta firma extranjera se encontró la irregularidad de haberse manejado como deducible del impuesto de renta cuando en realidad correspondía llevarlo como descontable.

Expediente: 19001-33-33-006-2014-00011-00  
Demandante: PAVCO DE OCCIDENTE SAS  
Demandado: DIAN  
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

#### **4.- De las costas:**

Según lo previsto en el artículo 188 del CPACA, la sentencia deberá disponer "sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil". A su vez, el artículo 365 del CGP señala que se condenará en costas a la parte vencida en el proceso.

En este caso, la parte demandante fue vencida parcialmente en juicio, por lo cual se le condenará en costas según las preceptivas antes mencionadas. Para tales efectos se dispondrá que por Secretaría se liquiden las costas y agencias en derecho según lo dispuesto en el artículo 366 del CGP. Las agencias en derecho se tasan en el 0,5% del valor de las pretensiones accedidas en la presente providencia, ello de conformidad con el Acuerdo 1887 de 2003 expedido por el Consejo Superior de la Judicatura, Sala Administrativa.

En mérito de lo expuesto, EL JUZGADO SEXTO ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO DE POPAYAN, administrando Justicia en el nombre de la República y por Autoridad de la Ley,

#### **V. DECISION**

En mérito de lo expuesto, **EL JUZGADO SEXTO ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO DE POPAYAN**, administrando Justicia en el nombre de la República y por Autoridad de la Ley,

#### **RESUELVE:**

**PRIMERO:** Declarar la nulidad parcial de la liquidación oficial de Revisión Nro. 172415012000019 de 30 de agosto de 2012 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Popayán DIAN mediante la cual se modificó la liquidación privada del impuesto de renta de PAVCO por el año gravable 2010 y de la RESOLUCIÓN Nro. 17201213000007 de 10 de septiembre de 2013, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Popayán, a través del cual se resolvió el recurso de reconsideración. La nulidad declarada comprende únicamente el registro de IVA por servicios

Expediente: 19001-33-33-006-2014-00011-00  
Demandante: PAVCO DE OCCIDENTE SAS  
Demandado: DIAN  
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

prestados por MEXICHEM AMANCO HOLDING SAS, teniendo en cuenta que la sociedad demandada PAVCO DE OCCIDENTE SAS, manejó adecuadamente el valor del IVA, como DESCONTABLE DEL IMPUESTO A LA RENTA. En lo que respecta al IVA diferente al correspondiente a MEXICHEM AMANCO HOLDING SAS, se determinó su inadecuado manejo como IVA DESCONTABLE por parte del contribuyente por tanto respecto de este punto se mantiene incólume los actos acusados.

**SEGUNDO:** Como consecuencia de lo anterior se ordena a LA DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, proceder con la modificación de la Liquidación Oficial incluyendo el IVA pagado a MEXICHEM AMANCO HOLDING SAS, como DEDUCIBLE DEL IMPUESTO DE RENTA. En consecuencia se proceda a la aprobación de devolución que corresponda y pague la suma actualizada hasta la fecha de la sentencia de conformidad con la siguiente fórmula:

$$R = Rh \times \frac{\text{Índice final}}{\text{Índice inicial}}$$

Según la cual el valor presente (R) se determina multiplicando el valor histórico (Rh), que es el que corresponde al pago del IVA DESCONTABLE DEL IMPUESTO A LA RENTA correspondiente a servicios prestados por MEXICHEM AMANCO HOLDING SAS durante el respectivo año gravable 2010, por el guarismo que resulta de dividir el índice final de precios al consumidor certificado por el DANE (vigente a la fecha de ejecutoria esta sentencia) por el índice inicial (vigente para la fecha en que debería efectuarse el pago). Los intereses serán reconocidos en la forma señalada en los artículos 192 y 195 del CPACA.

**TERCERO:** Negar las pretensiones de la demanda.

**CUARTO:** Condenar en costas a la parte accionada de conformidad con la parte motiva de la presente providencia

**QUINTO:** Liquidese los gastos del proceso, devuélvase los remanentes a que haya lugar y realícese las anotaciones en el sistema de registro siglo XXI, en firme la providencia procédase con el archivo definitivo del expediente.

Expediente: 19001-33-33-006-2014-00011-00  
Demandante: PAVCO DE OCCIDENTE SAS  
Demandado: DIAN  
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

**SEXTO:** Notifíquese la presente providencia en la forma establecida en el artículo 203 del CPACA y en el CGP, en lo pertinente.

**CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE**

La Jueza

**MARIA CLAUDIA VARONA ORTIZ**

(Firmada en expediente)