CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de abril de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2022-00205-01 (29517)
Demandante	NOVA MAR DEVELOPMENT S.A.
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Aviso de citación para notificación personal. Silencio administrativo positivo. Requisitos del IVA descontable. Proporcionalidad del IVA descontable en operaciones gravadas y excluidas. Carga de la prueba.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 09 de agosto de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió:

> PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412020000049 del 29 de octubre de 2020, por medio de la cual la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes – U.A.E. DIAN modificó la declaración privada de la parte actora del IVA del tercer (3°) bimestre del año 2017 y de la Resolución No 622-009796 del 09 de noviembre de 2021, a través de la cual la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica – U.A.E. DIAN confirmó el anterior acto al desatar el recurso de reconsideración interpuesto, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.
>
> SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, DECLÁRESE la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas del tercer (3°) bimestre del año 2017 presentada por la sociedad demandante.
>
> TERCERO. Sin condena en costas […][1]

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 10 de julio de 2017, la demandante presentó su declaración del impuesto sobre las ventas (IVA) del 3° bimestre del año gravable 2017.

Previa expedición del requerimiento especial y su respuesta con corrección de la declaración aceptando parcialmente las glosas formuladas, la DIAN expidió la liquidación oficial de revisión 31241202000049, que disminuyó el IVA descontable registrado en la declaración privada, determinó un mayor impuesto a pagar, y liquidó sanción por inexactitud.

El contribuyente interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto por la DIAN con la resolución 622-009796 del 09 de noviembre de 2021, en el sentido de confirmar la liquidación oficial.

[1] Samai Tribunal, índice 31.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones[2]:

A. PRINCIPAL

1. A TÍTULO DE NULIDAD

Respetosamente solicito al Honorable Despacho que se declare la Nulidad Absoluta de la Resolución No. 622-009796 del 09 de noviembre de 2021, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por la Sucursal en contra de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412020000049 del 29 de octubre de 2020, al haber sido proferida por un funcionario carente de competencia temporal para ello, configurándose la causal de Nulidad de falta de competencia expresamente determinada en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, deviniendo así la concreción de un Silencio Administrativo Positivo en favor de mi representada.

La falta de competencia temporal se configuró en razón a que la Resolución que resolvió el Recurso de Reconsideración, fue notificada por fuera del término preclusivo y perentorio de un (1) año con que contaba la Autoridad Tributaria, de conformidad con lo expresamente regulado en los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario Nacional.

2. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Respetuosamente solicito a su Honorable Despacho que como consecuencia de la Nulidad Absoluta de los Actos Administrativos demandados, se decrete como Restablecimiento del Derecho la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al bimestre 3° del año gravable 2017 presentada por la Sucursal, en razón a la falta de competencia temporal de la Autoridad Tributaria para resolver el Recurso de Reconsideración y de la configuración del Silencio Administrativo Positivo, ambas consecuencias jurídicas derivadas de la inexistencia de la Resolución del Recurso de Reconsideración indebidamente notificada dentro del término perentorio y preclusivo de un (1) año contado a partir de la presentación del Recurso de Reconsideración.

Por lo tanto, insto respetuosamente a su Honorable Despacho a que declare que el Recurso de Reconsideración presentado por mi poderdante debe tenerse fallado en favor de la Demandante, en razón a la configuración del Silencio Administrativo Positivo acaecido en el presente caso, lo cual generó una aceptación de todos y cada uno de los argumentos desarrollados y de la petición incluida en el mencionado Recurso de Reconsideración

Sobre el particular en el Recurso de Reconsideración interpuesto por la Sucursal en contra de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412020000049 del 29 de octubre de 2020 (Anexo 6), se evidencia lo siguiente:

"IV. PETICIÓN. A partir del desarrollo jurídico, fáctico y probatorio acotado, desarrollado, probado y sustentado en el presente recurso de reconsideración, se evidencia la flagrante nulidad absoluta incurrida por la liquidación oficial de revisión No. 312412020000049 del 29 de octubre de 2020, un pugnado (sic) a partir del presente Memorial relacionada con la determinación oficial del impuesto sobre las ventas del 3° bimestre de 2017. Por lo que me permito solicitar a su despacho en forma respetuosa y con fundamento en la normativa aplicable y ampliamente desarrollada en el presente escrito, se proceda a revocar íntegramente la liquidación oficial de revisión No. 312412020000049 del 29 de octubre de 2020 que modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del 3° bimestre presentado por la excusa por período gravable 2017, al aceptar los fundamentos De hecho y derecho, decantados y detalladamente presentados y demostrados en el presente Recurso de Reconsideración."

En virtud de la aceptación a la petición transcrita, deviene revocada la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412020000049 del 29 de octubre de 2020 y por ende se concretizó la ausencia de Acto Administrativo que determinara una obligación a cargo de mi representada, lo cual insto respetuosamente a su Honorable Despacho sea declarada.

B. SUBSIDIARIA

1. A TÍTULO DE NULIDAD

Respetuosamente solicito a los Honorable Magistrados se declare la **Nulidad Absoluta** de: **(i)** la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412020000049 del 29 de octubre de 2020, por medio de

[2] Samai Tribunal, índice 2, PDF de la demanda y anexos, pág. 2.

la cual División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, modificó oficialmente la declaración del impuesto sobre las ventas del 3° bimestre del año gravable 2017; y **(ii)** la Resolución No. 622-009796 del 09 de noviembre de 2021, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por la Demandante.

2. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que como consecuencia de la Nulidad de los Actos Administrativos Demandados, se resuelva como **Restablecimiento del Derecho**, la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al bimestre 3 del año gravable 2017 presentada por la Sucursal, y por ende declare que la Compañía no adeuda suma alguna por concepto del impuesto sobre las ventas por el bimestre 3° del año gravable 2017.

En caso de que su Honorable Despacho declare la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos demandados, solicito subsidiariamente se sirva establecer el impuesto sobre las ventas del bimestre 3 del año gravable 2017 a cargo de la Sucursal, realizando la depuración tributaria correspondiente derivada de la Nulidad Parcial.

Invocó como normas violadas los artículos 6 y 29 de la Constitución Política; 3 y 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 107, 485, 488, 490, 565, 648, 684, 724, 730, 732, 742 y 743 del Estatuto Tributario; y, 5 de la Ley 489 de 1998. A continuación, se resume el concepto de la violación:

Adujo que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración era nula por haber sido proferida por un funcionario sin competencia temporal, porque no fue debidamente notificada. Alegó que, como se constata en el documento «Certificación Acto Administrativo», la Administración pretermitió el término de 10 días que tenía la demandante para acudir a notificarse personalmente de la resolución, y procedió a fijar el edicto de manera anticipada. Afirmó que dicho acto se notificó por conducta concluyente con la presentación de la demanda, cuando ya había transcurrido el término de 1 año previsto en el artículo 732 del Estatuto Tributario y, por lo tanto, se configuró el silencio administrativo positivo frente a las pretensiones consignadas en el recurso de reconsideración.

Señaló que la Administración interpretó erróneamente las normas tributarias que prevén los requisitos para tomar el IVA pagado como descontable, por cuanto ignoró que las compras de bienes y servicios que lo generaron fueron destinadas a operaciones gravadas, i.e. servicios hoteleros y de alojamiento. Agregó que cumplió con los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad con su actividad productora de renta, respecto de los bienes y servicios adquiridos. Manifestó que los impuestos descontables rechazados en el porcentaje de 21.42% no se destinaron indistintamente a la realización de actividades gravadas, exentas o excluidas, y que sí era posible establecer la imputación directa a los ingresos gravados.

Indicó que los actos demandados incurrieron en falsa motivación, porque no era cierto que todo el IVA pagado tuviera relación directa con el servicio de restaurante. Listó los conceptos que consideró no tuvieron relación alguna con los servicios de restaurante y, por tanto, no hicieron parte de la base gravable del impuesto al consumo. Expresó que los actos en cuestión son nulos, porque no fundamentaron el rechazo de los descontables en hechos debidamente acreditados en el expediente conforme a las normas tributarias, administrativas y constitucionales. Al efecto, planteó la falta de motivación del acto liquidatorio, pues solo se enlistaron los descontables rechazados, sin fundamentar ni aportar pruebas de que los mismos se utilizaron para generar el ingreso de restaurantes.

Manifestó que los actos demandados fueron proferidos a partir de una falsa motivación, porque se sustentaron en analogías prohibidas por la normatividad tributaria. Indicó que la demandada aplicó una analogía sobre los descontables rechazados al 100% para desconocer en un 21.42% todo descontable que no pudo identificar si correspondía a un servicio de restaurante o no. Procedió a listar los conceptos que no estuvieron relacionados con los servicios de restaurante.

Por último, controvirtió la sanción por inexactitud, argumentando que no se verifica el hecho sancionable y que, en todo caso, existe una diferencia de criterios en la apreciación jurídica de las normas aplicables, con lo cual correspondería exonerarle de la sanción de acuerdo con el parágrafo 2 del artículo 647 del Estatuto Tributario.

Oposición de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda[3], para lo cual manifestó que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se citaron las normas y actos que demuestran la competencia del funcionario, y que la demandante no aportó pruebas tendientes a soportar su afirmación sobre la falta de competencia temporal «*(…) como resolución que revoque sus facultades y competencias o, de suspensión o de cualquiera otra naturaleza que demuestre que, para el momento de la expedición de los actos acusados, sus funciones habían cesado*»[4].

Agregó que no se entiende cuál es el fundamento legal del conteo de términos expuesto por la demandante para la notificación del acto, el cual en cualquier caso se notificó por conducta concluyente.

Precisó que, según el artículo 512 del Estatuto Tributario, la prestación del servicio de restaurante causa el impuesto nacional al consumo y, aunque este no genera impuestos descontables, genera para el comprador un costo deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del activo adquirido.

Afirmó que en la visita a la demandante constató en su contabilidad que registraba el gasto de restaurante como un mayor valor del IVA descontable. Agregó que, en la misma visita, advirtió que la demandante no llevaba auxiliares por compras y servicios gravados y no gravados, y que no realizaba una discrimInación adecuada entre los impuestos ordinarios y el impuesto nacional al consumo.

Explicó que, con las facturas de productos utilizados para generar el ingreso de los restaurantes, estableció una proporcionalidad de los ingresos no gravados sobre el total de ingresos, determinando un porcentaje del 21.42%, que se tuvo como base para diferenciar los ingresos por otros conceptos de los que causan impuesto al consumo.

Indicó que debía aplicarse el artículo 512 del Estatuto Tributario a la parte de los costos correspondientes al servicio de restaurante y no el artículo 107 *ibídem*. Añadió que los costos de restaurante no son descontables del IVA.

Planteó que el programa contable de la demandante registraba el IVA de las compras que realizaba para el servicio de restaurante directamente en el costo, sin reflejar un tratamiento adecuado de los impuestos descontables, por cada tipo de ingreso o proporcionalidad. Agregó que tampoco se soportaron los auxiliares pedidos para acreditar que se llevaran por separado las compras de los servicios gravados y no

[3] Samai Tribunal, índice 10, carpeta ZIP, PDF contestación.
[4] Ibídem, pág. 8.

gravados, para la tasación de los descontables o la correspondiente proporcionalidad de sus costos.

Solicitó tener como pruebas, lo antecedentes administrativos allegados al expediente.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, accedió a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas[5], para lo cual consideró que la DIAN desconoció el término con que contaba la demandante para notificarse personalmente de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, toda vez que el envío del aviso de citación tuvo lugar el 23 de noviembre de 2021 y el edicto se fijó el 29 de noviembre, cuando aún no habían transcurrido los 10 días que prevé el artículo 565 del Estatuto Tributario, para que la demandante compareciera a notificarse personalmente, siendo indiferente que el aviso de citación hubiere sido devuelto por el correo.

Concluyó que la notificación por edicto no fue válida; la resolución del recurso se notificó por conducta concluyente en la fecha en que la demandante interpuso la demanda, cuando ya había vencido el término que tenía la demandada para notificar la resolución en cuestión; y se configuró la falta de competencia temporal por la ocurrencia del silencio administrativo positivo. Consideró, además, que la parte vencida no debía ser condenada en costas, porque la demandante no demostró sumariamente su causación.

Recurso de apelación

La **demandada** apeló la decisión de primera instancia[6]. Al efecto, argumentó que el tribunal incurrió en un error de hecho y en una indebida valoración probatoria, pues tomó el 23 de noviembre de 2021 como fecha de remisión del aviso de citación, a partir de un oficio interno de la DIAN, en lugar de considerar la fecha real del 11 de noviembre de 2021, verificable en la guía de correo de Servientrega No. 2117264815, obrante en el folio 437 del expediente administrativo.

Expuso que el documento «Certificación Acto Administrativo» emitido por la DIAN acredita la fecha de envío de los documentos entre la subdirección de recursos jurídicos y la coordinación de correspondencia, siendo un elemento de trámite interno.

Defendió que la notificación por edicto se efectuó debida y oportunamente, teniendo en cuenta la fecha en que se introdujo al correo el aviso de citación, por lo cual no se configuró el silencio administrativo positivo, ni la falta de competencia temporal en la expedición de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Oposición a la apelación

La **demandante** aseveró que la tesis expuesta por la demandada supuso la introducción de un nuevo argumento respecto del cuál no tuvo la oportunidad de pronunciarse, ni tampoco el tribunal. Afirmó que la prueba a la que hizo referencia el recurso de apelación, esto es, la guía de correo de Servientrega fue allegada con dicho recurso; que la apelante no demostró que la guía correspondiera a la remisión del aviso de citación; y que la existencia de esa «verdadera prueba» de la fecha en que

[5] Samai Tribunal, índice 31.
[6] Samai Tribunal, índice 34.

se envió el aviso de citación no se esgrimió en la contestación de la demanda ni en los alegatos de conclusión. Concluyó que la DIAN transgredió su derecho de defensa y solicitó desestimar el cargo de apelación.

Señaló que la demandada contravino los principios de buena fe y confianza legítima, toda vez que cuando el demandante le solicitó copia de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y su constancia de notificación (mediante radicado No. 000E2021916363, que no obra en el expediente), aquella le remitió el documento denominado «Certificación Acto Administrativo» que fue aquel que se aportó a la demanda y con base en el cual decidió el Tribunal. Refirió que allí quedó consignada cómo «Fecha PI Remisión» el 23 de noviembre de 2021. Afirmó que la DIAN no le entregó la guía de correo de Servientrega aducida en la apelación, con fecha de remisión del 11 de noviembre de 2021.

Reiteró los argumentos expuestos en la demanda sobre los términos para realizar la notificación por edicto y la configuración del silencio administrativo positivo.

Intervención del Ministerio Público

El Procurador Quinto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó confirmar la sentencia de primera instancia[7]. Consideró que la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no se realizó debidamente, pues el aviso de citación se envió el 23 de noviembre de 2021, y el edicto se fijó el 29 del mismo mes, cuando no habían transcurrido los 10 días que prevé el artículo 565 del Estatuto Tributario. Concluyó que operó el silencio administrativo positivo.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Como cuestión previa, se pone de presente que el magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaño manifestó estar impedido para participar en la decisión, al haber suscrito la sentencia de primera instancia[8], y mediante auto del 9 de abril de 2026[9], se declaró fundado el impedimento.

Problema jurídico

Le corresponde a la Sección decidir sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión 312412020000049 del 29 de octubre de 2020, por medio de la cual la DIAN disminuyó el IVA descontable registrado en la declaración privada, determinó un mayor impuesto a pagar, y liquidó sanción por inexactitud; y de la resolución 622-009796 del 09 de noviembre de 2021, que resolvió el recurso de reconsideración y confirmó el acto liquidatorio.

Así, la Sección debe determinar si el tribunal incurrió en una indebida valoración probatoria, por considerar que el aviso de citación para notificación personal de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se introdujo al correo el 23 de noviembre de 2021, fecha consignada en el documento «Certificación Acto Administrativo», y no el 11 de noviembre de 2021, fecha que consta en la guía de correo 2117264815 de Servientrega. En caso afirmativo, se abordarán los demás cargos de nulidad formulados en la demanda, relacionados con el rechazo del IVA descontable y la procedencia de la sanción por inexactitud

[7] Samai, índice 13, pág. 8.
[8] Samai, índice 17.
[9] Samai, índice 22.

Análisis del caso concreto

1. Indebida valoración probatoria

Con base en el documento «Certificación Acto Administrativo», el Tribunal constató que el aviso de citación para la notificación personal de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se introdujo al correo el 23 de noviembre de 2021 y que, por lo tanto, los 10 días hábiles que prevé el artículo 565 del Estatuto Tributario para que la demandante se notificara personalmente, transcurrieron entre el 24 de noviembre y el 7 de diciembre de 2021. Dado que el edicto se fijó el 29 de noviembre de 2021, concluyó que la notificación fue inválida y vulneró el debido proceso de la demandante y consideró que el acto se notificó por conducta concluyente en la fecha en que la demandante interpuso la demanda (18 de abril de 2022), cuando ya había transcurrido el término de un año para resolver el recurso, por lo que operó el silencio administrativo y se configuró la nulidad por falta de competencia temporal.

La apelante adujo que el tribunal incurrió en error al valorar las pruebas, porque el documento «Certificación Acto Administrativo» es un documento de trámite interno entre las dependencias de la DIAN, y la prueba de la fecha de introducción del aviso de citación al correo es la guía de envío 2117264815 de Servientrega, obrante en el folio 437 de los antecedentes administrativos, en la que consta que aquella tuvo lugar el 11 de noviembre de 2021 y no el 23 de noviembre. Planteó que, con ello, la notificación por edicto se realizó oportuna y adecuadamente, sin que operara el silencio administrativo positivo ni una falta de competencia temporal.

De manera previa al análisis del cargo de apelación, la Sección advierte que si bien la demandada no hizo una referencia expresa en su escrito de oposición de la demanda a la guía de envío de Servientrega en cuestión, tal circunstancia no resulta suficiente para desechar la apelación porque hubiese planteado argumentos nuevos o distintos de aquellos que fueron objeto de discusión en primera instancia.

Al efecto, se resalta que la guía de correo de Servientrega fue incorporada al proceso como parte de los antecedentes administrativos[10], los cuales fueron solicitados como prueba en la contestación de la demanda[11] e incorporados al proceso por el tribunal mediante auto del 29 de agosto de 2023[12].

Por lo tanto, el cargo de apelación es congruente con el debate suscitado en primera instancia y procede su análisis, habida cuenta que: (i) gira en torno a un hecho respecto del cual la demandada manifestó su disconformidad en la contestación y expresó que se atendría a lo probado, y (ii) censura la falta análisis de una prueba documental que fue incorporada al proceso de primera instancia, en relación con ese mismo hecho.

Pasando al análisis de fondo del cargo formulado, la Sección encuentra que el *a quo* omitió valorar la guía de envío 2117264815 de Servientrega y, como consecuencia de ello, tuvo por cierto que la introducción del aviso de citación al correo ocurrió el 23 de noviembre de 2021. Si bien la «Certificación Acto Administrativo» allegada por la demandante indica que la «Fecha PL Remisión» fue el 23 de noviembre

[10] Samai Tribunal, índice 09, Carpeta 1 de 2, PDF Folios 403 – 438, folio 438.
[11] Samai Tribunal, índice 10, carpeta ZIP, PDF contestación, pág. 9.
[12] Samai Tribunal, índice 14, pág. 4: *Por ser conducentes, pertinentes y útiles, téngase como pruebas los documentos aportados con la contestación de la demanda como anexos y antecedentes administrativos en medio magnético, a los que se les dará el valor probatorio que les corresponda en el momento procesal oportuno –art. 176 L. 1564/12- los cuales se incorporan al proceso.*

de 2021[13], se trata de un documento interno de la DIAN en donde se indica que la «Fecha PL Remisión» corresponde a la «Planilla Remisión No. 174». Por otro lado, la guía de envío 2117264815 de Servientrega, registra como fecha de introducción al correo el día 11/11/2021 e identifica el contenido del envío «622-9796»[14], consecutivo que coincide con la citación para notificación personal «Acto Administrativo No. 622 – 9796 del 09 de noviembre de 2021»[15].

Con base en estas consideraciones, contrario a lo expresado por el *a quo* en la sentencia apelada, la Sección verifica que la fecha de introducción del aviso de citación al correo fue el 11 de noviembre de 2021, con lo cual el término de 10 días previsto en el artículo 565 del Estatuto Tributario transcurrió entre el 12 de noviembre y el 26 de noviembre del mismo año. Por consiguiente, fue válida la notificación por edicto efectuada por la DIAN, a partir del día 29 de noviembre y hasta el 13 de diciembre de 2021. Lo anterior, permite concluir que no operó el silencio administrativo positivo y no existió falta de competencia temporal en la expedición de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Conforme con lo expuesto, prospera el cargo de apelación y corresponde estudiar los demás cargos de nulidad propuestos por la demandante.

2. Rechazo del IVA descontable

Aunque la demanda plantea diversos cargos de nulidad contra los actos demandados, por infracción de las normas en que han debido fundarse, expedición irregular por falta de motivación y falsa motivación, todos ellos se dirigen a controvertir el rechazo del IVA descontable registrado en los renglones 70, 73 y 76 de su declaración, por lo cual se abordarán en conjunto en este apartado.

La demandante sostuvo que la demandada incurrió en una indebida interpretación de los artículos 105, 488 y 107 del Estatuto Tributario, porque las compras de bienes y servicios respecto de las cuales rechazó el IVA descontable estuvieron directamente relacionadas con la obtención de ingresos gravados por servicios hoteleros y no al servicio de restaurante. También explicó que las expensas cumplen los requisitos generales de deducibilidad. Afirmó que la demandada interpretó erróneamente el artículo 490 *ibídem*, porque si era posible establecer la participación directa de los impuestos descontables con los ingresos obtenidos por su actividad de servicios hoteleros.

Por su parte, la demandada explicó que, en la visita efectuada a la demandante, observó que en la contabilidad se registró IVA descontable originado en gastos de restaurante. Respecto de las expensas destinadas indistintamente al servicio de restaurante y a los servicios hoteleros, afirmó que pudo constatar que no se llevaban auxiliares por gastos comunes a los dos servicios y que la demandante le explicó que no aplicaba la proporcionalidad, porque se parametrizaban las compras y servicios gravados con IVA, y si eran para restaurante se cargaban directamente al gasto o costo, mientras que las que eran para los demás ingresos, se cargaban al descontable. Planteó que el programa contable de la demandante no reflejaba un tratamiento adecuado de los impuestos descontables, por cada tipo de ingreso o proporcionalidad. Agregó que tampoco se soportaron los auxiliares pedidos para acreditar que se llevaran por separado las compras de los servicios gravados y no

[13] Samai Tribunal, índice 09, Carpeta 1 de 2, PDF Folios 403 – 438, folio 438.
[14] Ibídem, folio 437.
[15] Ibídem, respaldo del folio 436.

gravados, para la tasación de los descontables o la correspondiente proporcionalidad de sus costos.

Sostuvo que no era aplicable el artículo 107 *ídem*, sino el artículo 512 sobre el hecho generador del impuesto al consumo en restaurantes, dado que la demandante también prestaba el servicio de restaurante a sus huéspedes. Agregó que los impuestos descontables tenían relación directa con la generación del ingreso que formaba parte de la base para liquidar el impuesto al consumo.

Para resolver, se advierte en primer lugar que, teniendo en cuenta que lo que motivó el rechazo del IVA descontable fue que el impuesto estuviere asociado a costos o gastos destinados a una actividad excluida, no es pertinente analizar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, considerando, además, que ello no fue planteado en los actos demandados y que, en cuanto a la nulidad por falsa motivación e infracción de los artículos 742 y 743 *ídem*, se encuentra que los actos demandados no incurrieron en las referidas causales de nulidad, puesto que en ellos se plantearon los argumentos de rechazo del descontable y los soportes que lo sustentaban.

De allí que fuera a la demandante a quien correspondía probar que el IVA rechazado tuvo origen en costos o gastos que se destinaron al servicio hotelero y no al servicio de restaurante.

Precisado lo anterior, se pone de presente que, de conformidad con el artículo 488 *ibídem*, son dos los requisitos que debe cumplir el IVA pagado para emplearse como descontable: *i)* que corresponda a la adquisición de bienes o servicios que sea computable como costo o gasto en el impuesto sobre la renta, y *ii)* que dicho costo o gasto se destine a operaciones gravadas o exentas de IVA y, por el otro, que el artículo 426 *ídem* establece que el servicio de restaurante está excluido, salvo que se desarrolle en contratos de franquicia, por lo que el IVA asociado a los costos o gastos destinados a prestar dicho servicio no puede tratarse como descuento, sino que debe tomarse cómo mayor valor del respectivo costo o gasto.

También se resalta que, ante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación que desvirtúan la presunción de veracidad de la declaración tributaria, es al contribuyente a quien compete acreditar los hechos contenidos en ella[16], particularmente cuando se trata de aspectos negativos de la base imponible[17], como lo son los impuestos descontables.

En el caso concreto, la Sección verifica, en primer lugar, que la demandada rechazó parte del IVA descontable registrado en los renglones 70, 73 y 76 de la declaración de la demandante, con fundamento en dos circunstancias distintas: *i)* desconoció el 100% del descontable que tuviera relación directa con la generación del ingreso que formara parte de la base para liquidar el impuesto al consumo y ii) desconoció el 21,42% de los descontables respecto de los cuales no se pudo establecer su participación en los ingresos del período de IVA después de haber evidenciado que existieron bienes y servicios utilizados indistintamente para

[16] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia Exp. 26288 del 8 de febrero de 2024, M.P. Stella Jeannete Carvajal Basto, reiterada en Sentencia Exp. 29062 del 6 de agosto de 2025, M.P. Wilson Ramos Girón. Sentencia Exp. 27712 del 25 de julio de 2024, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. Sentencia Exp. 28198 del 11 de octubre de 2024, M.P. Wilson Ramos Girón.

[17] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia Exp. 20813 del 31 de mayo de 2018, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Este criterio ha sido ampliamente reiterado por esta corporación, ej. Sentencia Exp. 24751 del 31 de marzo de 2022, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia Exp. 26683 del 29 de junio de 2023; Sentencia Exp. 28415 del 18 de julio de 2024, M.P. Wison Ramos Girón.

operaciones de alojamiento (gravadas con IVA) y operaciones gravadas con el impuesto al consumo. Lo anterior se derivó del hecho que la demandada cuestionara la destinación de los bienes y servicios adquiridos[18] con base en la descripción contenida en las facturas de venta entregadas por la demandante y en el libro auxiliar de la cuenta 2408-IVA descontable[19].

En segundo lugar, se verifica que la demandante se limitó a proponer argumentos para sustentar que los bienes y servicios no se relacionaron con el servicio de restaurante pero no justificó ni aportó pruebas tendientes a demostrar que cada uno de los bienes y servicios listados por la DIAN en los actos demandados se destinaron al servicio hotelero ni tampoco explicó el uso o destino de cada uno de los bienes o servicios, a pesar de ser quien está en la mejor posición de explicar y probarlo, dado el particular conocimiento de sus actividades de negocio, y de ser quien lleva el registro y control de la información y de la contabilidad del mismo–la demandante no aportó, por ejemplo, libros contables con discriminación por centro de costos, contratos, fotografías, fichas técnicas o cualquier otra prueba permitida por el ordenamiento jurídico, máxime si se tiene en cuenta que no existe tarifa legal probatoria para esto-.

De este modo, para el caso concreto no se le podía exigir a la demandada demostrar con certeza que los costos y gastos incurridos por la demandante fueron destinados exclusivamente al servicio de restaurante (como lo pretendió la demandante), pues desplegó la actividad probatoria esperada para recabar la información que sólo poseía la demandante y le correspondía a ella explicar y soportar su dicho.

También se constata que, desde la sede administrativa, la demandante dirigió sus esfuerzos a sustentar que los bienes y servicios adquiridos cumplían los requisitos para la deducibilidad de las expensas del artículo 107 del Estatuto Tributario y a explicar, de manera general, que los bienes y servicios en cuestión contribuyen al funcionamiento del hotel, en cuanto generan bienestar y seguridad al huésped, enunciando algunos ejemplos de bienes o servicios que están relacionados con el servicio de hotel y no de restaurante.

No obstante, no se verifica prueba alguna ni en sede administrativa ni judicial que permita acreditar no sólo que los ejemplos suministrados en la demanda, sino que la totalidad de bienes o servicios glosados por la DIAN corresponden a aquellos que se utilizaron en la generación de ingresos gravados de la sucursal por servicios hoteleros, circunstancia que fue el sustento de los actos administrativos.

En tercer lugar, en lo que respecta al rechazo de IVA descontable en aplicación de la regla de proporcionalidad prevista en el artículo 490 del Estatuto Tributario (según la cual la porción del IVA pagado en costos o gastos que se destinan indistintamente a actividades gravadas y excluidas puede emplearse como descuento, en la misma proporción en que participan los ingresos por actividades gravadas o exentas en el total de ingresos obtenidos), se encuentra que la DIAN le solicitó a la demandante el libro auxiliar en el que se registraron las compras de bienes y servicios comunes a operaciones gravadas y no gravadas, y que, ante la inexistencia de dicho libro auxiliar, la demandante manifestó:

> «*(…) no aplica proporcionalidad porque se parametrizan las compras y servicios gravados con IVA, si son para restaurante se cargan directamente al gasto o costo, y las que son para los demás ingresos que se carguen al descontable*»[20].

[18] Como consta en el requerimiento especial (disponible en el folio 249 de los antecedentes administrativos, en la carpeta 3 del índice 09 de Samai del Tribunal) y en la liquidación oficial (en la página 145 del PDF de la demanda y sus anexos, disponible en el índice 02 de Samai del Tribunal.
[19] Fls. 40-46 Caa.
[20] Samai Tribunal, índice 09, Carpeta 1 de 2, PDF Folios 1 – 100, respaldo del folio 48.

La demandante tampoco cuestionó el porcentaje de proporcionalidad aplicado por la DIAN.

Así pues, con base en esta declaración, en la descripción de las compras de bienes y servicios incluida en auxiliar de la cuenta 2408 analizada por la DIAN, la Sección considera que sí se desvirtuó la veracidad de la declaración.

Primero, porque la propia afirmación del contribuyente en relación con la ausencia de registro contable de la proporcionalidad permite inferir que la totalidad del IVA pagado por costos y gastos comunes a operaciones gravadas y excluidas se trató como descontable y,

Segundo, porque, se reitera, las explicaciones del demandante no son suficientes para soportar que se hayan destinado al servicio hotelero, así, dado que no aportó ninguna prueba tendiente a demostrarlo, es procedente el rechazo efectuado por la demandada.

Con estas consideraciones, no se infringió el artículo 490 del Estatuto Tributario por indebida aplicación, ni incurrieron lo actos administrativos demandados en falsa motivación.

3. Procedencia de la sanción por inexactitud

La demandante considera que es improcedente la sanción por inexactitud, porque no se configuró el supuesto sancionable y, en todo caso, se presentó una diferencia de criterios en cuanto a la apreciación jurídica de las normas aplicables, que da lugar a su exoneración de acuerdo con el parágrafo 2 del artículo 647 del Estatuto Tributario.

Sobre la configuración del hecho sancionable, se precisa que el artículo 647 *ibídem* tipifica dentro de las infracciones susceptibles de sanción la omisión de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, descuentos, inexistente o inexactos, así como la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor. Basta que se presente alguna de estas conductas para que proceda la sanción por inexactitud.

Habiéndose verificado la procedencia parcial del rechazo del IVA descontable declarado por la demandante en su declaración del bimestre 3 de 2017, procede la sanción por inexactitud.

En cuanto a la diferencia de criterios, la Sección ha señalado que esta causal de exoneración exige que la inexactitud haya sido consecuencia de una interpretación válida y razonable de las normas, sustentada en métodos o técnicas de interpretación legalmente aceptables, de manera que se acredite que existió un error sobre el derecho aplicable[21].

En este caso, la demandante le endilgó cargos de nulidad por interpretación errónea a los actos demandados pero no planteó una interpretación razonable de las normas, sino versó exclusivamente sobre la prueba de los supuestos fácticos que daban lugar a su aplicación (si era procedente el IVA descontable, por acreditarse los requisitos del artículo 488 del Estatuto Tributario, y si procedía el cálculo de la proporcionalidad del artículo

[21] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia Exp. 28375 del 12 de febrero de 2026, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. También véanse la sentencias Exp. 25944 del 9 de junio de 2022, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y Exp. 21640 del 11 de junio de 2020, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

490 *ibídem*, por verificarse la existencia de costos y gastos incurridos indistintamente para desarrollar operaciones gravadas y excluidas).

En otros términos, la discusión no versó sobre el alcance o entendimiento de las normas aplicables, sino sobre los hechos que habilitaban o no su aplicación.

Por este motivo, no es dable exonerar a la demandante de la sanción por inexactitud.

4. Costas

De conformidad con lo previsto en el numeral 4 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, procede la condena en costas en ambas instancias a cargo de la demandante pues la sentencia de primera instancia fue revocada para negar las pretensiones de la demanda. Conforme al acuerdo PCSJA-12355 del 28 de noviembre de 2025, se tasan las agencias en derecho en un (1) SMMLV por cada una de las instancias.

Por tanto, se ordenará al Tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del Código General del Proceso.

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

FALLA

1. **REVOCAR** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, el 09 de agosto de 2024. En su lugar se dispone:

   PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda.

2. **CONDENAR** en costas a la demandante en ambas instancias según lo explicado en la parte motiva. En consecuencia, ordenar al Tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en esta sentencia.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Con aclaración de voto

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ
Con aclaración de voto

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalidador