



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

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de junio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	76001-23-33-009-2015-00272-01 (29979)
Demandante	MONDELEZ COLOMBIA S.A.S.
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	IVA 6° Bimestre 2010. Alcance del recurso de apelación. Saldo a favor susceptible de devolución asociado al IVA descontable

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 31 de enero de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala de Decisión Oral, que resolvió:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 052412013000120 del 17 de diciembre de 2013 y de la Resolución No. 900.348 del 12 de noviembre de 2014, por medio de las cuales se modificó la declaración del IVA del sexto (6) bimestre del año 2010 presentada por la sociedad Molendez (sic) Colombia S.A.S.

SEGUNDO: como consecuencia de la declaración anterior, a título de restablecimiento del derecho (sic), **DECLARAR** en firme la declaración privada del IVA del sexto (6) bimestre del año 2010 presentada por la sociedad Molendez (sic) Colombia S.A.S.

TERCERO: SIN CONDENA en costas [...]¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 18 de enero de 2011, la demandante presentó su declaración del impuesto sobre las ventas (IVA) del sexto bimestre de 2010.

Previo expedición del requerimiento especial y su respuesta, la DIAN expidió la liquidación oficial de revisión 052412013000120 del 17 de diciembre de 2013, que disminuyó a cero (0) el valor registrado en el renglón 65 de la declaración de IVA «Saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución», pero mantuvo el «Saldo a favor del periodo fiscal» registrado en el renglón 58.

La actora interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto por la DIAN con la resolución 900.348 del 12 de noviembre de 2014, en el sentido de confirmar la liquidación oficial.

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

¹ Samai Tribunal, índice 34.



Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones²:

- 1.1. Que se declare la nulidad total de los actos acusados, por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales modificó la declaración de IVA presentada por Mondelez por el sexto (6°) bimestre de 2010.
- 1.2. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi representada en los siguientes términos:
 - 1.2.1. Declarando que el saldo a favor susceptible de devolución en la declaración precitada asciende a \$871.204.000.
 - 1.2.2. Declarando que la declaración de IVA presentada por Mondelez por el sexto (6°) bimestre de 2010 se encuentra en firme, y ordenando el archivo del expediente que por este particular se haya abierto en contra de mi representada.
- 1.3. Que se declare que no son de cargo de Mondelez las costas en las que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

Invocó como normas violadas los artículos 29 y 95 (numeral 9) de la Constitución Política, y 490, 560 (parágrafo), 742, 744 y 745 del Estatuto Tributario. A continuación, se resume el concepto de la violación:

1. Los actos demandados fueron indebidamente motivados

Adujo que la liquidación oficial fue indebidamente motivada, porque la metodología de cálculo propuesta por la DIAN para determinar el saldo a favor susceptible de devolución es contraria a las normas tributarias, y no tomó en cuenta los argumentos presentados en sede administrativa.

Advirtió que existe una inconsistencia entre la liquidación oficial y su anexo explicativo, ya que en la primera se aceptó el total de impuestos descontables declarado, resultando un saldo a favor; mientras que en el segundo se disminuyó el renglón de impuestos descontables, resultando un saldo a pagar.

Afirmó que existió indebida motivación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, al mantener la metodología para determinar el saldo a favor susceptible de devolución. Agregó que no se evidencia que se haya integrado y reunido el comité técnico de que trata el parágrafo del artículo 560 del Estatuto Tributario, a pesar de que se incluyó la solicitud de conformación del comité en el recurso de reconsideración.

Manifestó que no se tuvieron en cuenta los argumentos y pruebas presentados, y que el acto se funda en doctrina oficial que no obliga a los particulares y en sentencias del Consejo de Estado que no aplican a este caso o fueron descontextualizadas.

2. Los actos demandados infringen las normas en que han debido fundarse.

Adujo la vulneración de los artículos 29 y 95 (numeral 9) de la Constitución Política, porque la demandada no valoró los motivos de inconformidad expuestos en sede administrativa; argumentó contradictoriamente que el IVA asociado a ciertas erogaciones ha debido tratarse como gasto y no como impuesto deducible, a pesar de que no se modificó el renglón de impuestos deducibles; y porque el cuestionamiento oficial «no está basado en la (sic) normal legal alguna»³.

² Samai, Índice 05, Expediente digital – PDF Demanda.

³ Ibidem, pág. 16.



Indicó la violación del artículo 490 *ibidem*, porque los dos factores que advirtió la administración para reducir el saldo a favor se sometieron a una asignación proporcional según los ingresos percibidos, de acuerdo con el artículo precitado, por lo que no es dable proponer un cálculo adicional que no está previsto en las normas vigentes para determinar qué porción del IVA descontable es susceptible de devolución.

Añadió, en relación con el IVA descontable asociado a honorarios, asesoría, outsourcing, y demás por la suma de \$985.675.000, que el planteamiento de la DIAN es contradictorio, pues afirma en algunos apartados de los actos demandados que ese IVA es descontable pero no susceptible de devolución; mientras que en otros advierte que no es descontable, sino que ha debido tratarse como gasto.

Finalmente, les endilgó a los actos demandados una infracción de los artículos 724, 744 y 745 *idem*, por cuanto la demandada se abstuvo de apreciar las pruebas que se aportaron con el recurso de reconsideración, de decretar una prueba oportunamente solicitada (inspección tributaria), y no consideró que las dudas provenientes de vacíos probatorios deben resolverse en favor del contribuyente.

Oposición de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda⁴, para lo cual adujo que los actos demandados no incurren en falsa motivación, que se respetó el debido proceso y que no infringieron las normas del Estatuto Tributario.

Explicó que la valoración de las pruebas le permitió concluir que la demandante obtiene ingresos por ventas en el territorio nacional y en el extranjero, y que el IVA solicitado como descontable era improcedente al no encontrarse involucrado directamente con los bienes exportados, que son los que tienen la calidad de exentos y con derecho a devolución.

Agregó que el IVA pagado por los bienes comercializados en el país, si bien puede llevarse como descontable, no pueden solicitarse en devolución según el literal a) del artículo 481 del Estatuto Tributario, por lo que realizó el prorrateo conforme el artículo 490 *ibidem*, y determinó la improcedencia de la devolución del saldo a favor.

Señaló que siguió un procedimiento ajustado a la ley y que el contribuyente contó con las oportunidades procesales para desvirtuar las inconsistencias presentadas, pero no demostró el debido cálculo para determinar el saldo a favor susceptible de devolución. También refutó que no se hubieran tenido en cuenta las pruebas y argumentos presentados, pues los actos demandados dan cuenta de que si fueron valorados.

Sobre el desconocimiento del saldo a favor susceptible de devolución, afirmó que revisó la totalidad del IVA descontable declarado por la actora, y observó que parte de él: (i) es impuesto pagado por bienes y servicios que no correspondían a materia prima ni fueron incorporados a los productos exportados (honorarios, asesoría, outsourcing de nómina, servicios telefónicos, entre otros); o (ii) corresponde a materia prima que permaneció en el inventario de la demandante durante ese bimestre «es decir que tampoco se involucró en el producto exportado, y que si bien era procedente llevarlos como impuestos descontables no procedían en devolución y/o compensación de conformidad con lo señalado en el artículo 488, 489 y 490 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes»⁵.

⁴ Samai, Índice 05, Expediente digital – PDF Contestación.

⁵ *Ibidem*, pág. 13.



Sobre el primer punto, recordó que dentro del IVA descontable solo se puede incluir el impuesto pagado por bienes o servicios que tienen relación directa o indirecta con la generación del ingreso gravado, por lo que la demandante no debió tratar como descontable el IVA pagado por los enunciados servicios, pues son gastos administrativos no atribuibles directamente al costo de los productos producidos.

En lugar de ello, a su juicio, «debieron contabilizarse en las cuentas del gasto y darles el tratamiento de deducción en el impuesto de renta bajo el cumplimiento de las normas que regulan la materia»⁶. Sobre el segundo aspecto, advirtió que la actora no aportó pruebas que desvirtúen que dentro del saldo a favor susceptible de devolución no incluyó IVA de materia prima que permaneció en el inventario por ese bimestre, sino que se limitó a indicar que el cuestionamiento se funda en diferencias técnicas en el procedimiento de determinar el saldo a favor.

Aseveró que se negó por innecesaria la inspección tributaria solicitada en el recurso de reconsideración, pues bastó la información recabada en el proceso de determinación y aquella que aportó la demandante.

Por último, reiteró que los actos demandados se expidieron conforme a derecho y garantizaron al contribuyente el ejercicio de sus derechos de contradicción y defensa.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados y se abstuvo de condenar en costas⁷, por los siguientes motivos:

Explicó que es susceptible de devolución el saldo a favor que se genera como consecuencia del exceso de IVA descontable imputable a ingresos exentos, incluso cuando se trata de aquel determinado bajo la regla de proporcionalidad del artículo 490 del Estatuto Tributario, respecto de bienes y servicios que se destinan indistintamente a actividades gravadas, exentas y excluidas.

Respaldó las conclusiones presentadas en el dictamen pericial que allegó la demandante⁸, según el cual se determinó correctamente el IVA descontable en virtud de la proporción que otorga el artículo 490 *ibidem*, puesto que no tiene forma de identificar y relacionar directamente los bienes y servicios adquiridos a las actividades exentas.

Concluyó que la demandante ejecuta simultáneamente varias operaciones generadoras de ingreso y que el total de compras respecto de las cuales determinó IVA descontable en virtud del artículo 490 *ibidem*, que rechazó la DIAN y son objeto de la litis, «son necesarias para generar el ingreso común de la sociedad Mondelez Colombia S.A.S... dando como resultado un impuesto descontable por operaciones exentas, gravadas y excluidas»⁹.

Por estas razones, desestimó el argumento de la DIAN sobre la improcedencia del saldo a favor susceptible de devolución en la suma de \$985.674.811, bajo la tesis de que corresponde a bienes y servicios que no están incorporados a los bienes efectivamente exportados.

⁶ Ibidem, pág. 25.

⁷ Samai Tribunal, índice 34.

⁸ Samai Tribunal, índice 33, pág. 62.

⁹ Samai Tribunal, índice 34, pág. 10.



Consideró que el material probatorio aportado al proceso (libros contables, antecedentes administrativos, facturas y el dictamen pericial), da cuenta de que el saldo a favor registrado en la declaración de la demandante se ajustó a los parámetros de los artículos 489 y 490 *ibidem*, por lo cual consideró improcedentes las modificaciones efectuadas por la demandada.

Se abstuvo de condenar en costas, porque no encontró prueba de su causación y no acreditó una carencia de fundamento legal en la demanda.

Recurso de apelación

La **demandada** apeló la decisión de primera instancia¹⁰, por considerar que incurrió en un defecto fáctico por indebida valoración probatoria.

Al efecto, reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda frente a los reparos sobre el IVA descontable que dio lugar al saldo a favor susceptible de devolución, insistiendo en que la demandante no debió contabilizar como descontable el IVA asociado a gastos administrativos que no son atribuibles directamente a la actividad de exportación o al costo de los productos producidos, ni tampoco el impuesto pagado por materia prima que permaneció en el inventario, es decir, que no se incorporó a la producción exportadora en el bimestre objeto de fiscalización.

De este modo, por los mismos motivos que expuso en la contestación de la demanda, solicitó revocar la sentencia de primera instancia, y confirmar el desconocimiento del saldo a favor susceptible de devolución «ya que la sociedad contribuyente declaró por concepto de impuestos descontables la suma de \$5.193.624.000 que corresponde al pago a unos proveedores y al IVA involucrado en saldo de inventario de materia prima que no fue incorporada en la producción exportada»¹¹.

Oposición al recurso de apelación

La **demandante** se opuso al recurso de apelación¹², argumentando que la demandada no presentó algún reparo concreto contra la sentencia de primera instancia, sino que se limitó a reiterar los mismos argumentos expuestos en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Advirtió que el recurso no presenta motivos de inconformidad que puedan ser examinados por el juez de segunda instancia.

Intervención del Ministerio Público

El Procurador Quinto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó confirmar la sentencia de primera instancia¹³, por considerar que la sentencia no incurrió en el defecto fáctico que le endilgó la recurrente.

Señaló que el material probatorio fue debidamente valorado por el Tribunal y por lo tanto permite verificar la realidad económica de las operaciones materia de discusión.

¹⁰ Samai Tribunal, índice 38.

¹¹ Ibidem, pág. 6.

¹² Samai, índice 07.

¹³ Samai, índice 16.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

Le corresponde a esta Sección pronunciarse sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión 052412013000120 del 17 de diciembre de 2013 y de la resolución 900.348 del 12 de noviembre de 2014, actos mediante los cuales la demandada modificó la declaración de IVA del sexto bimestre de 2010.

Específicamente, se debe determinar si el Tribunal incurrió en el defecto fáctico que adujo la demandada -apelante única-, por no haber tenido en cuenta que sólo es susceptible de devolución el saldo a favor originado en el impuesto descontable asociado a actividades exentas, circunstancia que, a juicio de la apelante, no fue acreditada por la demandante.

2. Cuestión previa. Alcance del recurso de apelación.

Según el artículo 320 del Código General del Proceso, el objeto del recurso de apelación consiste en que el superior examine la cuestión decidida, únicamente sobre los reparos concretos formulados por el apelante en su escrito de apelación (que deben ser consonantes con lo decidido y razonado por el a quo), lo cual es concordante con el artículo 328 *ibidem*, según el cual la competencia del juez de segunda instancia se limita a los argumentos expuestos por el apelante.

Sobre este tema, la Corte Constitucional ha establecido que, para que el recurso de apelación cumpla su finalidad, es necesario que existan y se expongan verdaderos motivos de discordia en contra de los planteamientos de la sentencia apelada, de tal forma que el superior pueda llevar a cabo un efectivo control de la decisión recurrida y, con ello, preservar el principio de legalidad y la integridad en la aplicación del derecho. Y es que:

«Particularmente, si la decisión inicial es correcta, la apelación no debe convertirse en el instrumento a través del cual se pretenda probar suerte ante el juez superior, sino que solo debería acudir a ella en aquellos supuestos en los que existan elementos sólidos que den cuenta de que el juzgador de primera instancia incurrió en una equivocación. Eso explica por qué se exige que la apelación deba ser sustentada. Porque para controvertir una decisión judicial y provocar la intervención del superior, con lo que eso implica en términos de desgaste del aparato judicial, y en merma de la seguridad jurídica, es preciso mostrar razones serias que generen en el fallador una cierta duda sobre el asunto recurrido, o, al menos, que se planteen de manera clara y argumentada las razones de la discrepancia.»¹⁴

A la luz de lo anterior, la Sección ha adoptado el criterio según el cual no es procedente en segunda instancia analizar cargos de apelación que no se refieran, en todo o en parte, a lo específicamente razonado en el fallo de primera instancia, esto porque los cargos de apelación deben controvertir los análisis efectuados por el a quo en la sentencia sobre la que recae el recurso.¹⁵

3. Análisis sobre el alcance de la apelación en el caso concreto.

Con los actos demandados, la DIAN modificó exclusivamente el renglón 65 de la declaración de IVA, reduciendo a \$0 el saldo a favor susceptible de devolución. No modificó el total de impuestos descontables (renglón 55), ni el saldo a favor del

¹⁴ Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia SU-418 de 2019. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

¹⁵ Entre otras, en las sentencias del 20 de noviembre de 2025, Exp. 29260 M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; y del 10 de diciembre de 2025, Exp. 29358, M.P. Wilson Ramos Girón.



periodo fiscal (renglón 58).

La disminución del saldo a favor susceptible de devolución se sustentó en la premisa de que los exportadores que realizan tanto actividades gravadas como exentas de IVA «(...) tienen derecho a la devolución de los impuestos descontables sólo en la parte relacionada con los bienes efectivamente exportados»¹⁶ y que «(...) lo que se puede devolver y/o compensar es el saldo a favor generado por el IVA pagado en la adquisición de bienes y/o servicios directamente incorporados o vinculados a los bienes y/o servicios efectivamente exportados»¹⁷.

Luego, los actos demandados identificaron que la demandante tomó como descontable el IVA pagado por bienes y/o servicios que no incorporó a bienes exportados, así:

- (i) La suma de \$985.674.811, que corresponde al IVA pagado por servicios que se destinaron indistintamente a actividades gravadas, exentas y excluidas, que no corresponden a materia prima ni fueron incorporados a los productos exportados. Específicamente, se trata del IVA pagado por servicios de asesoría, transporte, servicio telefónico, entre otros¹⁸.
- (ii) La suma de \$1.243.655.978, que corresponde a IVA pagado por la adquisición de materias primas que al final del bimestre aún permanecían en el inventario y que, por ese mismo, no fueron incorporadas en la producción ni fueron vendidas o exportadas.

Y explicó que:

«Se advierte que la Administración en desarrollo de la investigación revisó el ciento por ciento (100%) de los descontables informados por la sociedad, actuación que determinó la modificación de la declaración de iva del sexto (6) bimestre de 2010, desconociendo el saldo a favor susceptible de devolución, al establecer que en unos casos respecto de los impuestos pagados a los proveedores no correspondían a materia prima de la empresa, ni que los mismos fueron incorporados a los productos exportados o que correspondían a materia prima que permaneció en el inventario de la contribuyente, es decir que tampoco se involucró en el producto exportado, y que si bien era procedente llevarlos como impuestos descontables no procedían en devolución y/o compensación de conformidad con lo señalado en el artículo 488, 489 y 490 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes»¹⁹.

No obstante, en otros apartes de los actos demandados, la DIAN señaló que «el contribuyente no debió contabilizar estas erogaciones como impuestos descontables ya que carecen de los requisitos para ser considerados como tales», al referirse al IVA pagado por servicios en la suma de \$985.674.811 y, respecto el IVA descontable asociado al saldo de materia prima, «(...) se determinó que del saldo de inventario de materia prima comprada en este bimestre... con un IVA llevado de \$1.243.655.979 que el contribuyente solicitó en las cuentas 240808 no es procedente al comprobarse que no fue utilizado en el bimestre, es decir que la materia prima no fue incorporada a la producción»

Al analizar los cargos de nulidad que formuló la actora contra estos actos, el Tribunal explicó que es susceptible de devolución el saldo a favor que se genera como consecuencia del exceso de IVA descontable imputable a ingresos exentos, incluso cuando se trata del IVA descontable determinado en aplicación de la regla de proporcionalidad del artículo 490 del Estatuto Tributario, respecto de bienes y servicios que se destinan indistintamente a actividades gravadas, exentas y

¹⁶ Samai, Índice 05, Expediente digital – PDF Anexos de la demanda, pág. 22 (liquidación oficial de revisión).

¹⁷ Ibidem.

¹⁸ Ibidem.

¹⁹ Samai, Índice 05, Expediente digital – PDF Anexos de la demanda, pág. 53 (resolución que resolvió el recurso de reconsideración).



excluidas.

Por otra parte, descartó el argumento de la DIAN sobre el hecho de que la suma de \$985.674.811 obedece al IVA por servicios que no se incorporaron a los bienes efectivamente exportados (lo que, a juicio de la demandada, implica que el saldo a favor no es susceptible de devolución), pues encontró probado que tales servicios hicieron parte de los costos y gastos comunes de la sociedad para generar sus ingresos por operaciones exentas, gravadas y excluidas. Concluyó entonces:

«Así las cosas, del análisis de las pruebas aportadas al proceso, como lo son los libros contables de la sociedad Mondelez Colombia S.A.S. por el bimestre sexto (6) de 2010, los antecedentes administrativos, facturas -prueba idónea- y el dictamen pericial practicado, que el saldo a favor arrojado en la declaración de la parte actora se encuentra ajustado a los parámetros de los artículos 489 y 490 del ET y al lineamiento jurisprudencial sobre el tema, por lo que sí es susceptible de ser solicitado en devolución, sin lugar a detraer el valor de \$985'674.811 alegado por la DIAN».

Así, la Sección observa que el Tribunal rebatió la premisa en la que se fundó el rechazo del saldo a favor susceptible de devolución en la suma de \$985.674.811 y valoró las pruebas obrantes en el expediente, desechando los motivos de los actos demandados frente al rechazo de la suma referida, mismos que la DIAN incorporó como argumentos en la contestación de la demanda.

En este contexto, el recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia exigía una confrontación directa de los motivos expuestos por el Tribunal, sin que para el caso resultara suficiente, reiterar -transcribir-, los argumentos que fueron expuestos en la contestación. Así, la apelante no explicó por qué el Tribunal valoró indebidamente las pruebas, presentando un desarrollo que permitiera contrastar el mérito probatorio que concedió el fallador de primera instancia, con aquel que ha debido otorgarles a las pruebas obrantes en el expediente, frente al rechazo de la suma de \$985.674.811.

Por este motivo, en relación con ese asunto (rechazo de la suma de \$985.674.811) no puede esta Sección abordar el estudio de fondo de la apelación, pues ello supondría obviar por completo el razonamiento expuesto por el juez de primera instancia, desatendiendo el objeto del recurso de apelación.

Distinto sucede con la otra glosa que fundamentó los actos administrativos, consistente en el rechazo de la suma de \$1.243.655.978, que corresponde al IVA pagado por la adquisición de materias primas que al final del bimestre aún permanecían en el inventario y que, por eso mismo, no fueron incorporadas en la producción ni fueron vendidas o exportadas. Habiendo acreditado la Sección que este asunto no fue abordado por el Tribunal en la sentencia de primera instancia, y que fue apelado, procede su estudio de fondo para determinar si era procedente o no el rechazo del saldo a favor susceptible de devolución.

4. Rechazo del saldo a favor susceptible de devolución asociado al IVA descontable por la compra de materia prima que permanecía en el inventario al final del periodo.

Aun cuando la demandada sostuvo (en algunos apartes de los actos demandados, reiterados en la contestación y en el recurso de apelación) que no era procedente tomar el IVA asociado al saldo de materia prima como impuesto descontable, la Sección se abstendrá de decidir sobre dicho argumento, comoquiera que no se



modificó el renglón de impuestos descontables, sino únicamente el renglón del saldo a favor susceptible de devolución. En otras palabras, atendiendo a la modificación de la declaración privada efectuada con los actos demandados, no está en discusión si el IVA pagado por las compras de materia prima que permaneció en el inventario al final del periodo podía ser tratado como impuesto descontable, sino si ese impuesto podía dar lugar o no a un saldo a favor susceptible de devolución.

Hecha esta precisión, la Sección empezará por recordar que, antes de la modificación que introdujo la Ley 1607 de 2012, el artículo 489 del Estatuto Tributario no establecía²⁰ -como lo hace actualmente- un límite o proporción para determinar qué porción del saldo a favor originado en el exceso de IVA descontable era susceptible de devolución, en aquellos casos en que el contribuyente realizara tanto actividades gravadas como exentas.

El artículo 481²¹ establecía el derecho a devolución del exceso de IVA descontable por exportación de bienes muebles; el citado artículo 489, que los exportadores podrían descontar la totalidad del IVA descontable asociado a los costos de producción o venta de los bienes exportados; y el artículo 490²², que el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios que se destinaran indistintamente a operaciones gravadas, excluidas y exentas sería descontable sólo en la proporción en que participaran los ingresos por operaciones gravadas y exentas en el total de ingresos del periodo.

No existía entonces en el Estatuto Tributario una norma para determinar cuánto del saldo a favor originado en el exceso de IVA descontable era susceptible de devolución.

Fue la jurisprudencia de esta Sección la que interpretó, a partir de una lectura sistemática de estas normas, que cuando un contribuyente obtiene un saldo a favor originado en el exceso de IVA descontable por bienes y servicios que se destinan indistintamente a actividades exentas y gravadas con IVA en un mismo periodo, **no todo el saldo a favor es susceptible de devolución**.

Así, en sentencia del 30 de mayo de 2011 (Exp. 17529, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez)²³, se expresó que:

«En el caso de las personas que comercializan bienes exentos o exportan bienes, se descontará la totalidad del impuesto sobre las ventas facturado. Sin embargo, en el caso de los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento, que se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas o excluidas del impuesto y no fuere posible establecer su imputación, como en el asunto estudiado, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de tales operaciones del período fiscal correspondiente, lo que significa,

²⁰ **Artículo 489.** En las operaciones exentas solo 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.

²¹ **Artículo 481. Bienes exentos con derecho a devolución bimestral.** Únicamente conservarán la calidad de viene exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución de impuestos: a. Los bienes corporales muebles que se exporten (...).

²² **Artículo 490. Los impuestos descontables en las operaciones gravadas, excluidas y exentas se imputarán proporcionalmente.** Cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas, o 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 tales operaciones del período fiscal correspondiente. La inexistencia de operaciones determinará la postergación del cómputo al período fiscal siguiente en el que se verifique alguna de ellas.

²³ Criterio reiterado en Sentencia del 16 de marzo de 2023, exp. 23538, M.P. Wilson Ramos Girón.



que tienen derecho a la devolución de los impuestos descontables sólo en la parte relacionada con los bienes efectivamente exportados (...)

En el caso bajo análisis, el saldo a favor se originó por impuestos descontables imputable a operaciones gravadas, exentas y excluidas. Ante la existencia de operaciones gravadas que no dan derecho a devolución, es procedente el rechazo de la suma de \$139.023.000 que equivale al 15.51020% (proporcionalidad) relacionado con los impuestos descontables por operaciones gravadas».

De este modo, antes de la Ley 1607 de 2012, cuando un contribuyente registraba un saldo a favor por exceso de IVA descontable originado en la adquisición de bienes y servicios destinados indistintamente a actividades gravadas y exentas, **era procedente la devolución del saldo únicamente en proporción de los ingresos obtenidos por la actividad exenta.**

Así lo explicó también la sentencia del 16 de marzo de 2023 (Exp. 23538, M.P. Wilson Ramos Girón), en la que se concluyó que procedía el rechazo de la devolución de una porción del saldo a favor liquidado por el contribuyente, en la proporción en la que participan los ingresos por operaciones gravadas en el total de ingresos por actividades gravadas y exentas. En aquella ocasión expresó esta Sección:

«En sintonía con lo antedicho, y en atención a que es posible que impuestos descontables se destinen de manera común o indistinta por parte de un mismo contribuyente a actividades gravadas y a actividades exentas, esta Sección ha fijado, con antelación, como criterio de decisión, que el reconocimiento de la devolución de los saldos a favor, originados en la imputación de impuestos descontables empleados de forma común a operaciones exentas y gravadas, atenderá a la porción del saldo a favor que corresponda de forma directa a los impuestos descontables por las operaciones exentas declaradas. Así, dado que las normas sobre devolución y/o compensación solo confieren tales derechos a quienes están incurso en las ventas de bienes y servicios exentos de los artículos 477 y 481 del ET, es de advertirse que en los eventos donde, además de esas actividades exentas, en la declaración privada se liquidan saldos a favor asociadas a operaciones gravadas, los cuales no darán lugar a devolución, sino a imputación en la declaración periódica siguiente, deberá establecerse cuánto del saldo a favor declarado obedece a las operaciones exentas a efectos de reconocer el derecho a la devolución sobre la porción del saldo a favor asociada a dichas operaciones y no a las gravadas con el IVA.

(...) Así, sin perjuicio de que solo desde la Ley 1607 de 2012 el ordenamiento contempla reglas de derecho positivo para cuantificar la porción del saldo a favor susceptible de ser devuelto, cuando este se encontraba originado en descontables comunes a actividades gravadas y exentas, las normas contenidas en los artículos los artículos 481, 488, 489 y el parágrafo 1.º del artículo 850 del ET, y la señalada jurisprudencia de esta Sección, conducen a concluir que solo el saldo a favor originado en los descontables asociados a las actividades exentas de los artículos 477 y 481 del ET...»

En el caso abordado en la sentencia en cita, como la DIAN rechazó la porción del saldo a favor solicitado en devolución que correspondía a operaciones gravadas (aplicando al total del saldo a favor el porcentaje en el que participaban las operaciones gravadas en el total de ingresos por operaciones gravadas y exentas), esta Sección confirmó la sentencia de primera instancia, que negó la nulidad de los actos que rechazaron parcialmente la devolución del saldo a favor.

Cosa distinta sucedió en el *sub iudice*. En los actos demandados, la DIAN rechazó la totalidad del saldo a favor motivado en el hecho de que el IVA descontable correspondió al impuesto pagado en la adquisición de materia prima que permanecía en el inventario al final del bimestre.

Puntualmente, la liquidación oficial de revisión indicó que «se debe determinar el IVA involucrado en el saldo del inventario de materia prima al final del periodo, para restar si es pertinente,



dicho IVA del valor determinado anteriormente como saldo a favor de la casilla 64 susceptible de ser solicitado en devolución y/o compensación (casilla 65). Por lo tanto, conociendo el saldo del inventario de la cuenta 140505 "materia prima" de \$8.603.156.739 (Folio 414), se determina que teniendo en cuenta la información suministrada por el contribuyente (...) siendo, en el periodo 6° de 2010, las compras de la tarifa del 16% de \$19.611.899.204,69 y las importaciones del 16% de \$5.988.863.000 (renglón 35), y siendo las compras de la tarifa del 10% de \$8.872.138.188, la proporción de los bienes de tarifa del 16% es del 74.3%, y la proporción de los bienes de tarifa del 10%, es del 25.7%, resultando así que el inventario de materia prima que corresponde a la tarifa del 16% es de \$6.389.001.754 y el inventario de materia prima que corresponde a la tarifa del 10% es de \$2.214.156.985, por lo tanto el Iva del saldo del inventario de materia prima de la tarifa del 16%, es de \$1.022.240.281 y el Iva del saldo del inventario de materia prima de la tarifa del 10% es de \$221.415.698, para un IVA total de \$1.243.655.979.

Como se puede observar aun en el evento de que resultare, con el análisis inicial, un saldo a favor de la casilla 64 susceptible de ser solicitado en devolución y/o compensación, dicho valor al disminuirse en la cuantía de \$1.243.655.979 correspondiente al IVA involucrado en el saldo del inventario de materia prima al final del periodo, arrojaría un saldo a favor de la casilla 64 susceptible de ser solicitado en devolución y/o compensación de \$0 (cero)» (fl.s 31 a 33 Caa).

Por su parte, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, además de transcribir los apartes respectivos del acto liquidatorio, señaló que «en el IVA descontable sólo se puede incluir aquellos Ivas pagados que tienen relación directa o indirecta con la generación del ingreso gravado, porque es en virtud del ingreso generado que se determinan los impuestos descontables por operaciones gravadas, exentas, o excluidas del impuesto que se efectúa en proporción al monto de operaciones que den lugar a ello, en el bimestre, por lo que resulta improcedente la solicitud de IVA de materias primas que se encuentran aún en el inventario de la contribuyente, solicitarlos en devolución en este bimestre. (...) se evidencia de las pruebas que obran en el expediente y del análisis realizado por parte del Despacho que así el saldo a favor declarado por la contribuyente de la casilla 64 susceptible de ser solicitado en devolución y/o compensación se hubiera probado su procedencia, como no fue en este caso, al disminuirse en la cuantía de \$1.243.655.979 correspondiente al IVA involucrado en el saldo del inventario de materia prima que no fue desvirtuado por el contribuyente, y que no resultaba procedente solicitar en devolución al no tener relación con el ingreso generado en el bimestre por el que solicitó la devolución, por lo que al final del periodo arroja un saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución y/o compensación de \$0.» (fls. 56 a 61 Caa).

Lo que le correspondía a la DIAN en este caso, tras evidenciar que el saldo a favor solicitado en devolución registrado por la demandante se originó en IVA descontable asociado a bienes y servicios destinados indistintamente a actividades exentas, gravadas y excluidas (asunto que no fue controvertido por la demandada), era determinar el porcentaje de participación de los ingresos por operaciones gravadas en el total de ingresos por operaciones gravadas y exentas y, con él, liquidar la porción del saldo a favor que no era susceptible de devolución, sino que debía imputarse al periodo siguiente.

No obstante, como esta no fue la metodología empleada por la administración para determinar qué porción del saldo a favor solicitado en devolución no resultaba procedente por no corresponder a impuestos descontables por las operaciones exentas, la Sección desestimaré este cargo de apelación, en la medida en que tal procedimiento no fue el aplicado en los actos demandados a pesar de que era el que correspondía de conformidad con las normas aplicables a fecha de los hechos y el precedente al que se hizo referencia en líneas atrás.

En consecuencia, se confirmará la sentencia de primera instancia por los motivos expuestos en la presente providencia.

5. Costas



Dado que la parte demandante (que resultó vencedora en el proceso) no apeló la decisión del Tribunal de no imponer costas en primera instancia, no habrá pronunciamiento en esta providencia frente a ello.

En cuanto a esta instancia, de conformidad con lo previsto en el artículo 365 del Código General del Proceso, numeral 1, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, se condenará en costas a la apelante. Conforme al acuerdo PCSJA-12355 del 28 de noviembre de 2025, se tasan las agencias en derecho en un (1) SMMLV. 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. **CONFIRMAR** la sentencia del 31 de enero de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala de Decisión Oral, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
2. **CONDENAR** en costas en esta instancia a la parte demandada. 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. **Cumplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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/validador>