

**CONCEPTO DE LA DIAN - No es obligatorio para los contribuyentes, pero sí un criterio auxiliar de interpretación / IRRETROACTIVIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS - Se aplica a los conceptos de la DIAN capaces de modificar o crear situaciones jurídicas en cabeza de los contribuyentes**

Los oficios transcritos son del 21 de octubre de 2002 (oficio 976), 20 de noviembre de 2002 (oficio 1100), 15 de enero de 2003 (oficio 023) y con fecha de recibido el 22 de enero de 2004 (oficio 1216), lo que indica que para la fecha de presentación de las declaraciones aún no se habían expedido, razón por la cual no es viable alegar su aplicación para las declaraciones en mención, excepto frente a la declaración del quinto bimestre de 2002 (presentada el 13 de noviembre de 2002) en relación con el oficio 976 del 21 de octubre de 2002. En relación con los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, la Sala ha precisado lo siguiente: *“Con respecto al carácter vinculante y los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, esta Sección ha reiterado que “los conceptos que en ejercicio de las funciones expide la División de Doctrina Tributaria de la Dirección de impuestos Nacionales, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad” y, “aunque no son obligatorios para los contribuyentes, si son un criterio auxiliar de interpretación.” También ha considerado que aquellos conceptos jurídicos que son capaces de modificar o crear una situación jurídica en cabeza del contribuyente, son considerados actos administrativos, susceptibles de control judicial. Por ende, al tener tal carácter, se les aplica la regla general de irretroactividad de los actos administrativos; es decir, sólo producen efectos jurídicos hacia el futuro, una vez se han hecho públicos”.* [...] De acuerdo con lo expuesto, no procede la alegada aplicación retroactiva de los oficios enunciados, motivo por el cual no prospera el cargo.

**NOTA DE RELATORIA:** La síntesis del caso es la siguiente: Productos Químicos Panamericanos S.A. demandó los actos administrativos por los que la DIAN modificó las declaraciones del IVA de los bimestres 1° a 5° de 2002 que presentó, para adicionar como gravados ingresos que declaró como excluidos con fundamento en oficios de esa entidad, cuya aplicación retroactiva pidió. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo del Huila que negó las pretensiones de la demanda, al considerar que la modificación efectuada se ajustó a la legalidad, toda vez que la actora dejó de incluir en sus denuncias ingresos que no eran excluidos sino gravados, dado que para la fecha en que declaró el IVA los productos que comercializaba pertenecían a partidas arancelarias gravadas con ese tributo. Agregó que respecto de tales declaraciones no eran aplicables los oficios de la DIAN invocados por la actora, que establecen exclusiones frente a ciertas partidas del arancel, porque para ese momento tales oficios no se habían expedido y sus efectos no son retroactivos.

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la naturaleza y los efectos jurídicos de los conceptos de la DIAN se reitera la sentencia de la Sección Cuarta de 6 de octubre de 2011, Exp. 17885, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá D.C., dieciocho (18) de julio de dos mil trece (2013)

**Radicación número: 41001-23-31-000-2006-00485-01(18997)**

**Actor: PRODUCTOS QUIMICOS PANAMERICANOS S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN**

## **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 29 de abril de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda.

## **ANTECEDENTES**

PRODUCTOS QUÍMICOS PANAMERICANOS S.A., como absorbente de la sociedad DEL FÓSFORO LTDA, presentó las declaraciones de IVA correspondientes a los bimestres 1 a 5 de 2002 en las que declaró como excluidas las ventas de YESO FOSFOCAL, YESO AGRÍCOLA, DELFOSFORITA POLVO 30, DELFOSFORITA POLVO MALLA, DELFOSFORITA POLVO 30 GRANULADO, DELFOSCAMAG Y DELFOSCAMAG CON FÓSFORO comercializados por la sociedad absorbida.

El 18 de marzo de 2004, la DIAN profirió los requerimientos especiales 130632004000101, 130632004000105, 130632004000102, 130632004000103 y 130632004000104, en los que propuso modificar las declaraciones privadas para adicionar como gravados los ingresos que la demandante había declarado como excluidos e imponer sanción por inexactitud.

Previa respuesta a los requerimientos especiales, la Administración profirió las siguientes liquidaciones oficiales de revisión, en las que mantuvo las glosas propuestas, y las correspondientes resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración, que confirmaron los anteriores actos.

<b>LIQUIDACIÓN</b>	<b>FECHA</b>	<b>PERIODO</b>	<b>RESOLUCIÓN</b>	<b>FECHA</b>	<b>VALOR</b>
130624004000146	26/11/04	Ener-Feb	1300120050000030	261202	\$16.837.000
130624004000147	26/11/04	Mar-Abr	1300120050000031	261202	\$45.012.000
130624004000148	26/11/04	May-Jun	1300120050000032	261202	\$147.819.000
130624004000149	26/11/04	Jul-Agos	1300120050000033	261202	\$135.201.000
130624004000151	26/11/04	Sep-Oct	1300120050000005	261202	\$68.659.000

## **DEMANDA**

La actora, en ejercicio de la acción establecida en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, pidió que se declare la nulidad de los actos administrativos antes citados. A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declaren en firme las declaraciones privadas.

Citó como violadas las siguientes normas:

- Artículos 2, 6, 13 y 29 de la Constitución Política;
- Artículos 424, 647 y 742 del Estatuto Tributario;
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995;

El concepto de violación se sintetiza así:

La actora presentó sus declaraciones de IVA con fundamento en los conceptos de la División de Arancel de la DIAN que consideraban excluidos los productos comercializados por ella. Posteriormente, la DIAN modificó los conceptos y estimó que los mismos productos estaban gravados, con lo cual desatendió los principios de buena fe y confianza legítima.

La demandada también violó el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 por falta de aplicación, teniendo en cuenta que los conceptos emitidos por la DIAN tienen efectos vinculantes para los particulares durante el tiempo de su vigencia y, por lo mismo, no pueden ser modificados con efectos retroactivos, por cuanto de esta forma se desconocen derechos adquiridos por los contribuyentes.

No procede la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN, porque dicha entidad aplicó indebidamente el artículo 424 del Estatuto Tributario y la supuesta inexactitud fue provocada exclusivamente por la Administración a través de conceptos vinculantes modificados con posterioridad.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la actora. Los fundamentos de oposición se resumen así:

La exclusión del impuesto sobre las ventas está referida única y exclusivamente a aquellos bienes que taxativamente se encuentran determinados como tales en el

artículo 424 del Estatuto Tributario, que es una norma de excepción y, por ende, de interpretación restrictiva.

El acta de verificación del 16 de marzo de 2004<sup>1</sup> precisa que los bienes relacionados en las siguientes partidas, se encuentran gravadas con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general:

<b>PRODUCTO</b>	<b>PARTIDA ARANCELARIA</b>
Yeso Fosfocal	<b>2833.29.90.00</b>
Yeso Agrícola	<b>2833.29.90.00</b>
Delfosforita polvo 30g	2510.20.00.00
Delfosforita polvo malla	2510.20.00.00
Delfosforita polvo 30 granulado	2510.20.00.00
Delfoscamag	<b>2842.90.90.00</b>
Delfoscamag con fósforo	<b>2842.90.90.00</b>

Revisadas las partidas arancelarias que se relacionan de forma taxativa en el artículo 424 del Estatuto Tributario, las correspondientes a los productos señalados anteriormente no se encuentran excluidas de IVA. Por consiguiente, su venta o importación causa el citado gravamen.

Mediante oficio 1100 del 22 de noviembre de 2002, la División de Arancel de la DIAN precisó que de conformidad con las reglas interpretativas 1 y 6 del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de mercancías, los siguientes productos se clasifican en las subpartidas arancelarias del Arancel de Aduanas que se relacionan a continuación:

<b>PRODUCTO</b>	<b>PARTIDA ARANCELARIA</b>
Granufos 20	3105.90.90.00
Granufos 40	3105.90.90.00
Delfosforita 30	3105.90.90.00
Yeso agrícola Delfos	2833.29.90.00
Delfoscamag	2842.90.90.00
Fosbical Delfos 18	3105.90.90.00
Fosbical Delfos 21	3105.90.90.00

Así mismo, en el citado oficio se indicó que los productos que se clasifican en la partida 31.05, se encuentran excluidos del IVA, si son de producción nacional,

---

<sup>1</sup>Folios 113 a 124 del c. 1.

pero su importación se encuentra gravada con IVA implícito. Y, que los productos que se clasifican en las partidas 2833 y 2882 se encuentran gravadas con IVA a la tarifa general.

Además, de conformidad con el artículo 30 de la Ley 788 de 2002 que modificó el artículo 424 del Estatuto Tributario, están excluidos los productos de la partida arancelaria 25.10 (fosfatos de calcio naturales sin moler o molido).

Tal como da cuenta la hoja de trabajo No 4, elaborada con fundamento en la información suministrada por la actora<sup>2</sup>, durante los períodos 1 a 5 del año gravable 2002, ésta vendió productos gravados con IVA (fosfatos, defosforita y delfoscamag), por \$840.898.000.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó las súplicas de la demanda. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

Dado el principio de igualdad del tributo y la taxatividad de las exclusiones de IVA (artículo 424 del Estatuto Tributario), para la vigencia fiscal discutida estaban excluidas las partidas 25.10 y 31.02 a 31.05, que corresponden a fosfatos de calcio naturales y abonos minerales o químicos nitrogenados, fosfatados, potásicos y otros cuya presentación en peso bruto no exceda de 10 kilogramos.

Dentro de dichas partidas no pueden incluirse los productos que vendió la actora, pues se desconoce si se trata de fosfatos, como indica el art 424 ib, o de sulfatos, como indica alguna de las licencias de venta del ICA, al, igual que su composición química, por lo que es necesario aplicar los criterios de interpretación indicados por la DIAN y tener en cuenta los conceptos que sobre el particular profirió la demandada.

La actora alegó que presentó sus declaraciones de IVA con base en las exclusiones del artículo 424 del Estatuto Tributario, por tratarse de abonos químicos fosfatados, y en los oficios 976 del 21 de octubre de 2002, 1100 del 20

---

<sup>2</sup> Folio 169 c.1

de noviembre de 2002 y 023 del 15 de enero de 2003, posteriormente corregidos mediante el oficio 6100047-1216 sin fecha, proferidos por la DIAN.

El oficio 976 del 21 de octubre de 2002 no es aplicable en este caso porque en él no aparecen los bienes o productos que se citan en la demanda (yeso fosfocal o agrícola, delfosforita polvo 30 y malla y delfoscamag solo o con fósforo).

En el oficio 1100 del 20 de noviembre de 2002 se precisa que los productos de la partida 31.05 allí relacionados (delfosforita 30), están excluidos de IVA si son de producción nacional y gravados con IVA implícito si son importados. También, que las partidas 28.33 y 28.42 (yeso agrícola delfos y delfoscamag) están gravadas con IVA a la tarifa general. No obstante, dicho concepto no tiene injerencia en las declaraciones de IVA que se debaten en el proceso, ya que se expidió con posterioridad a los períodos en discusión (bimestres 1 a 5 de 2002).

El oficio 023 del 15 de enero de 2003 no tiene efecto vinculante en el proceso, porque no se refiere a los productos vendidos por la actora y porque también fue emitido con posterioridad a los períodos que se discuten.

El oficio 1216 del 18 de diciembre de 2003, recibido el 22 de enero de 2004, tampoco es pertinente en este proceso, dado que ya la demandante había presentado sus declaraciones. La demandada tampoco podía aplicarlos, porque las correcciones y aclaraciones en él contenidas no podían cobijar hechos pasados y solo se refiere al producto delfosforita como excluido del IVA en periodos para los cuales se tenía como gravado.

De otra parte, a la actora le correspondía demostrar que los productos que vendió estaban excluidos de IVA y que la demandada así lo había señalado en los oficios que supuestamente le sirvieron de soporte para elaborar las declaraciones del tributo.

Sin embargo, al analizar los oficios se advierte que no mencionan como bienes excluidos de IVA los que alegó la demandante, razón por la cual no le asiste razón.

#### **RECURSO DE APELACIÓN**

La **demandante** fundamentó el recurso de apelación así:

La discusión entre las partes se reduce a determinar si con fundamento en la ley y en los oficios emitidos por la autoridad tributaria, los productos yeso fosfocal, yeso agrícola, delfosforita polvo 30, delfosforita polvo malla, delfosforita polvo 30 granulado, delfoscamag y delfoscamag con fósforo, se encontraban excluidos o no del impuesto sobre las ventas. Si el Tribunal tenía dudas sobre la composición química de los productos, debió decretar una prueba de oficio.

En los oficios que se citan en la demanda se señalan como excluidos de IVA la delfosforita y los yesos fosfatados y en gracia de discusión se podría aceptar que el delfoscamag no lo estaba.

No puede alegarse la aplicación retroactiva de los oficios solamente cuando gravan a la demandante, pero no cuando excluyen el gravamen, pues esto comporta un desconocimiento del debido proceso.

En tal sentido, si los oficios generaron confusión, debe entenderse que se expidieron a partir de octubre de 2002 y, por ende, la eventual inclusión de productos como gravados solamente se podría tener en cuenta a partir del quinto bimestre, pues los productos de las partidas 25.10 fosfatos de calcio naturales y 31.03 abonos minerales o químicos fosfatados estaban excluidos.

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La **demandada** insistió en los planteamientos de la contestación a la demanda.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

#### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 29 de abril de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila.

Según la apelante, se debe determinar si con fundamento en la ley y en los oficios de la División de Arancel de la DIAN, para el año gravable 2002 los productos yeso fosfocal, yeso agrícola, delfosforita polvo 30, delfosforita polvo malla, delfosforita polvo 30 granulado, delfoscamag y delfoscamag con fósforo, se encontraban excluidos o no del impuesto sobre las ventas.

Alegó que los oficios de la DIAN citados en la demanda, se deben aplicar de forma retroactiva, toda vez que benefician al contribuyente y su desconocimiento implica la violación del debido proceso. En tal sentido, sostuvo que si los oficios generaron confusión, debe entenderse que fueron expedidos a partir de octubre de 2002, razón por la cual, para los cuatro primeros bimestres de ese año, los productos en mención se deben declarar como excluidos, debido a que están ubicados en las partidas 25.10 fosfatos de calcio naturales (fosfatos tricálcicos o fosforitas) y 31.03 abonos minerales o químicos fosfatados.

En ese orden de ideas, no existe discusión sobre las partidas arancelarias que empleó la demandante al declarar los productos ya citados. La controversia se centra en determinar si con base en los conceptos de la División de Arancel, que invoca la recurrente, los productos que vendió durante los bimestres en discusión pertenecientes a las partidas 31.03 y 25.10 están gravados o excluidos de IVA.

Pues bien, la actora presentó las declaraciones de IVA correspondientes a los bimestres 1° al 5° de 2002 en las que registró como excluidas las ventas de los productos ya citados porque, a su juicio, así lo estimó la División de Arancel de la DIAN en los oficios 976 del 21 de octubre de 2002, 1100 de 20 noviembre de 2002 y 023 del 15 de enero de 2003, posteriormente corregidos por oficio 1216 del 18 de diciembre de 2003.

Para mayor claridad se transcriben los oficios citados:

**1. Oficio 976 del 21 de octubre de 2002<sup>3</sup>**

*“Respecto a lo solicitado en el oficio en referencia, le informo que la clasificación arancelaria para los productos, según la información suministrada por usted es como sigue:*

Nombre	Descripción	Subpartida
--------	-------------	------------

<sup>3</sup> Folio 457 c. 2

Fertipaez 15-15-15	Mezcla de úrea, fosfato diamónico, cloruro de potasio y roca fosfórica parcialmente acidulada	3105.20.00.00
Agrofosmin	Mezcla de superfosfato simple, roca fosfórica, óxido de magnesio, sulfato de zinc, borato, sulfato de cobre y molibdato de amonio	3103.90.00.00*
Fosfacid-S	Roca fosfórica parcialmente acidulada	3103.90.00.00
Sulcamag	Mezcla de fosfato de calcio 5% sulfato de calcio 55% y sulfato de magnesio 36%	3103.90.00.00
Dolfos	Contenido: fósforp (P2O5) 5% calcio (CaCCO3)	3103.90.00.00
Yesofos	Conteniendo: sulfato de calcio 80%, óxido de calcio 26.7%, fósforo asimilable 5%, azufre 15%, sílice 10%.	3103.90.00.00

\* Subpartida 31.05.10.00.00, presentado en envases de peso inferior a 10 kg.

Para los demás productos, la información no es suficiente para determinar la clasificación arancelaria. Por lo tanto, solicito hacer llegar la ficha técnica de cada uno, en la cual conste la composición cuantitativa, las materias primas y el tratamiento a que han sido sometidas (proceso) para obtener dicha composición.

Adicionalmente, le comento que **todos los productos clasificados en las partidas 31.02, 31.03, 31.04 y 31.05, durante el lapso de tiempo (sic) indicado en la solicitud, se encontraban gravados con un IVA implícito, de: año 2000 a 25 de octubre de 2001 IVA= 6.6% y 26 de octubre de 2001 a 31 de diciembre de 2001 IVA= 7%**. (Destaca la Sala)

## 2. Oficio 1100 de 20 noviembre de 2002<sup>4</sup>

“En atención al asunto de la referencia, me permito comunicarle que de acuerdo a la información suministrada por Usted los productos objeto de su consulta clasifican en las siguientes subpartidas arancelarias del Arancel de Aduanas, en aplicación de las Reglas Generales interpretativas 1 y 6 del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías:

- Granufos 20: 3105.90.90.00
- Granufos 40: 3105.90.90.00
- Delfosforita 30: 3105.90.90.00
- Yeso agrícola Delfos: 2833.29.90.00
- Delfoscamag: 2842.90.90.00
- Fosbical Delfos 18: 3105.90.90.00
- Fosbical Delfos 21: 3105.90.90.00

**Los productos que se clasifican en la partida 31.05 se encuentran excluidos del IVA si son de producción nacional, pero su importación se encuentran (sic) gravada con IVA implícito. Aquellos que se clasifican en las partidas 2833 y 2842 se encuentran gravados con la tarifa general del IVA.** (Destaca la Sala)

<sup>4</sup> Folio 459 c.2.

### 3. Oficio 023 del 15 de enero de 2003<sup>5</sup>

*“En atención al asunto de la referencia, me permito comunicarle la clasificación arancelaria de los siguientes productos:*

FERTIPAEZ * KALMAG:	3105.90.90.00
CALFOMAG:	3105.90.90.00
CALFOMAG No 2:	3105.90.90.00
DOLOMITA FOSFACOL:	3824.90.99.90
FERTIPAEZ*AGROMAG-S:	3105.90.90.00
FOSFORITA HUILA-28:	3103.90.00.00
ROFOS-30*:	3103.90.00.00”.

### 4. Oficio 1216 (del 18 de diciembre de 2003)<sup>6</sup>

*“En atención a la solicitud de la referencia y teniendo en cuenta el oficio 206 de octubre 10 de 2003 de la División de Fiscalización Tributaria de Medellín y los oficios 6685 de noviembre 25 y 6727 de noviembre 28 de 2003 de la División de Fiscalización Tributaria de Neiva, mediante los cuales se suministró la información que esta División les solicitó en su momento, con el fin de aclarar algunas dudas acerca de la naturaleza de los productos, consultados por usted me permito dar el siguiente concepto.*

**YESOFOS:** *Mejorador de suelos obtenido mediante el tratamiento de la roca fosfórica natural por medio de un proceso mecánico y químico. Dicho producto presenta en su composición aproximadamente un 85% de CaSO<sub>4</sub>2H<sub>2</sub>O y una humedad máxima de 5%. Se presenta en forma de polvo en sacos de 50 kg.*

**Subpartida Arancelaria: 2833.29.90.00** *de acuerdo con las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6, y las Notas Legales 1 del Capítulo 25 y la 1b del capítulo 31, del Arancel de Aduanas.*

**DEL FOSFORITA – 30:** *Roca fosfórica natural, tratada mecánica y térmicamente simplemente para eliminar humedad, sin ser tostada o calcinada. Se utiliza como fertilizante simple aportando fósforo de lenta asimilación en forma de P<sub>2</sub>O<sub>5</sub> y se encuentra presente en el producto, en un 30%. Se presenta en forma de polvo, en sacos de 50 kg.*

**Subpartida Arancelaria: 2510.20.00.00** *de acuerdo con las Reglas Generales 1 y 6 del Arancel de Aduanas.*

**FOSFORITA HUILA:** *Mezcla de roca fosfórica natural y roca fosfórica calcinada, triturada y tamizada. Se utiliza como fertilizante simple aportando fósforo de lenta asimilación en forma de P<sub>2</sub>O<sub>5</sub> y se encuentra dentro del producto en un 28%. Se presenta en forma de polvo en sacos de 50 Kg.*

---

<sup>5</sup> Folio 460 c. 2

<sup>6</sup> Folios 461 y 462 c. 2

**Subpartida Arancelaria: 3105.90.90.00** de acuerdo con las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6 y la Nota Legal 6 capítulo 31.

Adicionalmente se corrigen los oficios 0976 del 21 de octubre de 2002, 1100 del 20 de noviembre de 2002 y 0023 de enero 15 de 2003, en lo correspondiente a estos productos, que fueron los consultados por su despacho; y se aclara que en el momento de su expedición no se contaba con los procesos de obtención de los productos, que muy amablemente la División de Fiscalización Tributaria de Neiva nos envía después de una visita de inspección". (Destaca la Sala)

Como se precisó, la demandante vendió los productos YESO FOSFOCAL, YESO AGRÍCOLA, DELFOSFORITA POLVO 30, DELFOSFORITA POLVO MALLA, DELFOSFORITA POLVO 30 GRANULADO, DELFOSCAMAG Y DELFOSCAMAG CON FÓSFORO, que declaró como excluidos por pertenecer a las partidas 25.10 fosfatos de calcio naturales (fosfatos tricálcicos o fosforitas) y 31.03 abonos minerales o químicos fosfatados.

Las declaraciones cuestionadas se presentaron en las siguientes fechas:

Bimestre	Fecha presentación	Folio
1 Bimestre de 2002	11 marzo de 2002	105
2 Bimestre de 2002	15 de mayo de 2002	186
3 Bimestre de 2002	16 de julio de 2002	240
4 Bimestre de 2002	13 de septiembre de 2002	297
5 Bimestre de 2002	13 de noviembre de 2002	349

Los oficios transcritos son del 21 de octubre de 2002 (oficio 976), 20 de noviembre de 2002 (oficio 1100), 15 de enero de 2003 (oficio 023) y con fecha de recibido el 22 de enero de 2004 (oficio 1216), lo que indica que para la fecha de presentación de las declaraciones aún no se habían expedido, razón por la cual no es viable alegar su aplicación para las declaraciones en mención, excepto frente a la declaración del quinto bimestre de 2002 (presentada el 13 de noviembre de 2002) en relación con el oficio 976 del 21 de octubre de 2002.

En relación con los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, la Sala ha precisado lo siguiente<sup>7</sup>:

*“Con respecto al carácter vinculante y los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, esta Sección ha reiterado que “los conceptos que en ejercicio de las funciones expide la División de Doctrina Tributaria de la Dirección de impuestos Nacionales, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad” y, “aunque no son obligatorios para los contribuyentes, si son un criterio auxiliar de interpretación.” También*

<sup>7</sup> Sentencia del 6 de octubre de 2011, exp. 17885 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

*ha considerado que aquellos conceptos jurídicos que son capaces de modificar o crear una situación jurídica en cabeza del contribuyente, son considerados actos administrativos, susceptibles de control judicial. Por ende, al tener tal carácter, se les aplica la regla general de irretroactividad de los actos administrativos; es decir, sólo producen efectos jurídicos hacia el futuro, una vez se han hecho públicos".*  
(Subraya la Sala)

El mismo criterio fue adoptado por la DIAN en la Circular de Seguridad Jurídica 0175 del 29 de octubre de 2001 en la que señaló:

### "3. OBLIGATORIEDAD Y VIGENCIA DE LOS CONCEPTOS

#### 3.1. Principio de irretroactividad:

[...]

*En consecuencia los conceptos que expida la DIAN tendrán vigencia hacia el futuro, es decir no tendrán el carácter de retroactivos. Teniendo en cuenta lo anterior es importante que en cada actuación de la entidad (por ejemplo en procesos de fiscalización), se acoja este principio y antes de adelantar la respectiva actuación se estudie en su contexto particular aplicando el sentido común, el cual llevará a analizar en particular si el administrado tuvo razón suficiente para actuar de una determinada manera (por un concepto previo, una sentencia judicial, una acción no controvertida por la entidad, entre otras) y no que el único soporte sea una norma o concepto aplicado retroactivamente.*

*En este sentido, y como regla general, cada actuación de la DIAN y de los particulares deberá analizarse a la luz de la Constitución, de la ley, de los reglamentos y de los conceptos vigentes y publicados, bajo el entendido de que una vez se produzca algún cambio doctrinal o de interpretación de la norma por parte de la oficina competente, dicho cambio afectará las situaciones de los administrados, hacia el futuro, debiendo respetarse las actuaciones ocurridas bajo el amparo de la doctrina anterior."* (Subraya la Sala)

De acuerdo con lo expuesto, no procede la alegada aplicación retroactiva de los oficios enunciados, motivo por el cual no prospera el cargo.

Resta por analizar si respecto a la declaración presentada por el quinto bimestre de 2002, el oficio 976 del 21 de octubre de 2002 se refiere a los productos objeto de debate.

En el recurso de apelación el actor señaló que los oficios que invocó deben aplicarse retroactivamente, pues **"...si los oficios generaron confusión, estos fueron expedidos a partir de **octubre de 2002, y por ende su eventual inclusión como gravados solamente se podría tener de ahí en adelante, y como****

consecuencia de ello, los primeros cuatro bimestres y en tal medida, las primeras cuatro pretensiones de la demanda deben salir avante, en tanto que los productos se encontraban excluidos por razón de su ubicación en las partidas 25.10 fosfatos de calcio naturales (fosfatos tricálcicos o fosforitas) y **31.03 abonos minerales o químicos fosfatados**".<sup>8</sup> (Destaca la Sala)

Por su parte, en el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión 130642004000151 del 26 de noviembre de 2004, correspondiente al **quinto bimestre de 2002**, período gravable en el cual la demandante declaró **productos de la partida 31.03**<sup>9</sup>, la actora precisó:

*"Establece el artículo 424 del Estatuto Tributario que los bienes excluidos del impuesto sobre las ventas son entre otros: partida 25.10 fosfatos de calcio naturales (fosfatos tricálcicos o fosforitas); **31.03 abonos minerales o químicos fosfatados**. La totalidad de los productos que la sociedad **Del Fósforo Ltda. comercializó sin liquidar el impuesto a las ventas, en razón de que son productos que se comercializan y consumen por los usuarios como abonos químicos fosfatados**, enmarcándose todos estos productos dentro de lo contemplado por el artículo 424 del Estatuto Tributario: YESO FOSFOCAL, YESO AGRICOLA, DELFOSFORITA POLVO 30, DELFOSFORITA POLVO MALLA, DELFOSFORITA POLVO 30 GRANULADO, DELFOSCAMAG Y DELFOSCAMAG CON FOSFORO; los mismos que los funcionarios auditores de la DIAN, quienes hicieron la **auditoría, relacionan como gravados con el impuesto sobre las ventas**". (Destaca la Sala)*

Al respecto, el oficio 976 del 21 de octubre de 2002, cuya aplicación es procedente para el 5° bimestre de 2002, ratifica que "**todos los productos clasificados en las partidas 31.02, 31.03, 31.04 y 31.05, durante el lapso de tiempo (sic) indicado en la solicitud, se encontraban gravados con un IVA implícito, de: año 2000 a 25 de octubre de 2001 IVA= 6.6% y 26 de octubre de 2001 a 31 de diciembre de 2001 IVA= 7%**". Comoquiera que los productos comercializados por la demandante durante el 5° bimestre de 2002 pertenecían a la partida arancelaria 31.03, estaban gravados con IVA, motivo por el cual no asiste razón a la recurrente. No prospera el cargo.

En suma, toda vez que por los bimestres 1 a 5 del año gravable 2002 la demandante incluyó en la declaración de IVA, ingresos que no tenían la calidad de

---

<sup>8</sup> Folio 493 c.2

<sup>9</sup> Aspecto sobre el cual no existe controversia entre las partes.

excluidos sino gravados, procede la modificación oficial efectuada conforme lo reconoció el a quo.

Por las razones expuestas, se confirmará la decisión recurrida.

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,

## **F A L L A**

**CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

**RECONÓCESE** personería a la abogada Maritza Alexandra Díaz Granados como apoderada de la DIAN.

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

La anterior providencia fue considerada y aprobada en sesión de la fecha.

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**  
**Presidente de la Sección**

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

