

Sentencia 24342 – PRESUNCIÓN DE EXPORTACIÓN DE LA MERCANCÍA VENDIDA POR LA EXPEDICIÓN DE CERTIFICADOS AL PROVEEDOR POR PARTE DE COMERCIALIZADORAS INTERNACIONALES.

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 1º de febrero de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección B.

NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL EN EL CASO DE LAS DECLARACIONES DE IVA – Normativa / TÉRMINO DE FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES DE IVA Y DE LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Sujeción. Reiteración de jurisprudencia / DETERMINACIÓN DEL PLAZO DENTRO DEL CUAL SE DEBE NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL RELATIVO A UNA DECLARACIÓN DE IVA – Reglas / FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN DEL IVA – No se produjo porque la notificación del requerimiento especial se realizó oportunamente

Sobre el plazo de firmeza de las declaraciones tributarias del impuesto sobre las ventas y la norma aplicable en los casos en los que se presenta solicitud de devolución de saldo a favor de dichas declaraciones y no existe saldo a favor en la declaración de renta del mismo período gravable, en sentencia 5 de abril de 2018, la Sala sostuvo (...) “cuando la declaración de renta no presenta saldo a favor y la declaración de ventas sí, para la Sala, el término de firmeza de la declaración de ventas se debe contar **a partir de la presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor**, porque así lo dispone expresamente el artículo 705 del E.T”. Así pues, las declaraciones tributarias en las que se presente saldo a favor y este se solicite en devolución quedan en firme si dentro de los 2 años siguientes a la presentación de la solicitud de devolución o compensación, la Administración no notifica requerimiento especial. (...) De acuerdo con el anterior criterio jurisprudencial, que se reitera, respecto al término general de firmeza de las declaraciones de IVA existe la regla prevista en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, según el cual, el término para notificar el requerimiento especial y para que quede en firme la declaración del impuesto sobre las ventas será el mismo que corresponda a la firmeza de la declaración de renta del año gravable. No obstante, el término de firmeza de las declaraciones, en aquellos casos

en que presenten saldos a favor del contribuyente, se cuenta desde la fecha de la solicitud de devolución o compensación con el fin de que la administración pueda verificar la procedencia del saldo a favor devuelto o compensado, toda vez que, en los términos del artículo 670 del E.T., la devolución no constituye un reconocimiento definitivo a favor del beneficiario. De esta manera, cuando el contribuyente realiza varias solicitudes de devolución del mismo impuesto y período, por efecto de autos inadmisorios sucesivos, el término de firmeza se contará desde la solicitud que concluyó con la orden de devolución, si se quiere, a partir de la última solicitud. Pero en aquellos casos en que la solicitud se rechaza o se desiste, no tiene objeto ampliar los plazos para proferir el requerimiento especial, pues no se obtuvo la devolución o compensación y por lo mismo el fisco no requiere de términos adicionales para verificar la procedencia del saldo a favor y llegado el caso, para solicitar su reintegro. (...) [P]ara contabilizar el término de firmeza de la declaración de IVA por el quinto bimestre del año 2011 debe aplicarse la regla general prevista en el artículo 705-1 del E.T.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 705, NUMERAL 1 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 714 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 670

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el término general de firmeza de las declaraciones de IVA se reitera el criterio jurisprudencial, consultar sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 19 de noviembre de 2020, Exp. 68001-23-33-000-2013-00620-01(20912), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 16 de julio de 2020, Exp. 15001-23-33-000-2013-00721-01(21798), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

COMERCIALIZADORAS INTERNACIONALES – Objeto / OBLIGACIÓN DE SOCIEDADES DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DE EXPORTAR MERCANCÍAS – Prueba / EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS A SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL – Requisitos

El artículo 479 del Estatuto Tributario dispone que se encuentran exentos del impuesto sobre las ventas los bienes corporales muebles que se exporten, y la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados. Por su parte, el artículo 481 del mismo estatuto, subrogado por el artículo 27 de la Ley 49 de 1990 (texto vigente para el período gravable en discusión), establece la calidad de exentos de los bienes enajenados a las sociedades de comercialización internacional siempre que sean efectivamente exportados (...) De conformidad con el artículo 1º de Decreto 1740 de 1994, modificado por el artículo 1º. del Decreto 93 de 2003, "*las Sociedades de Comercialización Internacional son aquellas sociedades nacionales o mixtas que tengan por objeto la comercialización y venta de productos colombianos en el exterior, adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas, con inscripción vigente en el Registro de Comercializadoras Internacionales del Ministerio de Comercio Exterior [hoy DIAN]*". Dichas sociedades pueden contemplar entre sus actividades, la importación de bienes o insumos para abastecer el mercado interno o para la fabricación de productos exportables. (...) [E]l certificado al proveedor que expiden las C.I. es el documento que demuestra la exención de IVA establecida para los bienes corporales muebles vendidos a tales sociedades. Conforme al marco jurídico anterior, para ser beneficiario de la exención del impuesto a las ventas establecida en el artículo 481 literal b) del Estatuto Tributario, el vendedor debe probar: (i) la venta en Colombia de bien es corporales muebles; (ii) que la venta se haga a una sociedad de comercialización internacional, y (iii) la exportación efectiva de las mercancías enajenadas.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 479 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 481 / LEY 49 DE 1990 – ARTÍCULO 27 / DECRETO 1740 DE 1994 – ARTÍCULO 2 / DECRETO 93 DE 2003 – ARTÍCULO 2

CONDENA EN COSTAS – Improcedencia / CONDENA EN COSTAS – Reglas para su determinación / CONDENA EN COSTAS – Alcance. Procede siempre que en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación

No procede la condena en costas pues conforme con el artículo 188 del CPACA29, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del C.G.P. incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso,

y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”, requisito que no se cumple en este asunto.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 361 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 365, ORDINAL 8

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., cuatro (4) de marzo de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 25000-23-37-000-2015-00998-01(24342)

**Actor: COMERCIALIZADORA INDUSTRIAL Y AGRÍCOLA S.A.S.
COINDAGRO S.A.S.**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES – DIAN**

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 1º de febrero de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección B.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

"1. Se DECLARA LA NULIDAD PARCIAL de la resolución N° 322412014000239 de 17 de diciembre de 2014 por la cual la DIAN profirió a COINDAGRO S.A.S. liquidación oficial de revisión por la declaración de IVA por el 5º bimestre del año gravable 2011.

2. A título de restablecimiento del derecho se fija sanción por inexactitud en \$426.797.000.

3. Se **NIEGAN** las demás pretensiones.

4. Por no haberse causado no se condena en costas. [...]"

ANTECEDENTES

El 9 de noviembre de 2011, la demandante, en adelante COINDAGRO, presentó la declaración de IVA por el quinto bimestre de 2011 en la cual registró un saldo a favor de \$326.254.000.

El 18 de noviembre de 2011, corrigió la mencionada declaración para reclasificar los ingresos por exportaciones, por operaciones excluidas, operaciones no gravadas y operaciones gravadas. Y el 20 de marzo de 2012, corrigió la declaración para disminuir a \$325.887.000 el saldo a favor susceptible de devolución.

El 22 de marzo de 2012, la actora solicitó la devolución del saldo a favor y el 3 de agosto de 2012, desistió de la solicitud.

En desarrollo del programa AD "*investigación previa a la devolución*", el 26 de marzo de 2014, la administración notificó a la actora el Requerimiento Especial N° 322402014000037 de 20 de marzo de 2014. En dicho acto, propuso modificar la declaración de IVA del quinto bimestre del año gravable 2011, presentada por la demandante, en los siguientes renglones: i) rechazar ingresos brutos por exportaciones por \$2.667.480.000, al considerar que estas no se realizaron; ii) adicionar a los ingresos brutos por operaciones gravadas declarados (\$368.560.000)

la suma de \$2.667.480.000 para un total de \$ 3.036.040.000, como consecuencia del rechazo de los ingresos brutos por exportaciones; iii) adicionar al impuesto generado a la tarifa del 16% (\$58.730.000), la suma de \$485.527.000, como consecuencia de la adición de ingresos por operaciones gravadas y iv) proponer sanción por inexactitud por \$682.875.000.

Previa respuesta al requerimiento especial, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000239 del 17 de diciembre de 2014, notificada por correo certificado el 20 de diciembre de 2014, que mantuvo las glosas del requerimiento especial.

Con base en el artículo 720 [parágrafo] del E.T, la actora demandó directamente la liquidación oficial de revisión.

DEMANDA

En ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la demandante formuló las siguientes pretensiones:

“1. Que se declare la nulidad de la Liquidación oficial de revisión N° 322412014000239 del 17 de diciembre de 2014, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá D.C.

2. Que como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, se declare en firme la declaración privada correspondiente al impuesto sobre las ventas del quinto bimestre del año 2011.”

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

Artículos 29 y 83 de la Constitución Política.

Artículos 467, 479, 481, 647, 683, 705, 705-1, 714 y 850 del Estatuto Tributario.

Artículos 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del Decreto 1000 de 1997.

Artículo 2 [parágrafo 1] del Decreto 1740 de 1994 y

Artículo 2 del Decreto 93 de 2003.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

El requerimiento especial se notificó en forma extemporánea

Teniendo en cuenta que el 22 de marzo de 2012, la actora presentó la solicitud de devolución del saldo a favor, el término de firmeza de la declaración de IVA venció el 22 de marzo de 2014, fecha para la cual no se había notificado el requerimiento especial.

En efecto, el requerimiento especial fue notificado a la demandante el 26 de marzo de 2014, es decir, cuando ya se encontraba vencido el término de firmeza de la declaración de IVA del quinto bimestre del año 2011.

El artículo 705-1 del E.T. señala que el término para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente es el mismo que corresponde a la declaración de renta que presentó, respecto de los períodos que coincidan con el correspondiente año gravable. Sin embargo, esa norma no es aplicable al caso concreto toda vez que se presentó una solicitud de devolución de IVA. Por tanto, el término que se debe tener en cuenta es el establecido en el artículo 705, es decir, que el plazo para notificar el requerimiento especial se contabiliza desde la fecha de presentación de la solicitud de devolución de IVA por el bimestre 5 de 2011.

Procede la exención por ventas a comercializadoras internacionales.

La liquidación oficial de revisión desconoció los artículos 479 y 481 del E.T. y los artículos 1 a 6 del Decreto 1000 de 1997, que establecen como únicos requisitos para que opere la exención de IVA, que se trate de bienes corporales muebles, vendidos a una comercializadora internacional y que los mismos sean efectivamente exportados.

La actora acreditó el cumplimiento de los requisitos previstos en los artículos 479, 481 y 850 del E.T., para considerar exentos los productos vendidos a la C.I, por lo que no es procedente el rechazo de los ingresos declarados por exportaciones, en el período que se revisa. En este caso, COINDAGRO vendió mercancía en el quinto bimestre de 2011 a la C.I.

Commerce Andean Border, quien al expedir el certificado al proveedor se comprometió a exportarla, como lo exige la ley.

De acuerdo con el artículo 2 del Decreto 093 de 2003, el certificado al proveedor es documento suficiente para demostrar la exención, pues se entiende que la comercializadora internacional exportó el bien, sin que ello admita prueba en contrario.

No procede la sanción por inexactitud porque la actora sí realizó operaciones exentas. Además, existe diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable porque la demandante actuó con base en los artículos 479, 481 y 850 del E.T. que otorgan el derecho a la exención y devolución por venta de bienes corporales muebles a comercializadoras internacionales, mientras que la DIAN se amparó en normas de carácter aduanero que solo son aplicables a las comercializadoras internacionales.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

El requerimiento especial se notificó dentro del término legal

El artículo 705 del E.T. dispone que el requerimiento especial debe notificarse a más tardar dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Dispone, además, que si la declaración se presentó con saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento debe notificarse dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación.

A su vez, el artículo 705-1 del E.T., señala un término especial de firmeza para las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retenciones, comoquiera que en estos casos la firmeza de tales declaraciones se encuentra atada a la firmeza de la declaración de renta del período gravable respectivo.

Así, la firmeza de la declaración del IVA del quinto bimestre del año 2011 se encuentra atada a la firmeza de la declaración del impuesto a la renta de ese período gravable.

En el caso concreto, hasta el 11 de abril de 2012, la demandante debía presentar la declaración de renta del año 2011, fecha en la cual la

presentó. Por lo anterior, de acuerdo con el artículo 705-1 del E.T., la administración tenía hasta el 11 de abril de 2014 para notificar el requerimiento especial, hecho que ocurrió el 26 de marzo de 2014.

No se demostró que los bienes vendidos fueron exportados.

De conformidad con el artículo 479 del E.T. los bienes corporales muebles que se exporten tienen la calidad de exentos, así como también la venta en el país de bienes a sociedades de comercialización internacional siempre que hayan de ser efectivamente exportados.

La actora no cumplió el requisito señalado en la norma, pues no demostró que los bienes vendidos a la C.I. Commerce Andean Border fueron efectivamente exportados. Ello, porque dentro del procedimiento administrativo se encontró que los bienes importados se comercializaron en el país y no fueron exportados.

Comoquiera que la demandante no aportó prueba que demuestre que los bienes comercializados fueron efectivamente exportados, era procedente desconocer el carácter de exentas de tales operaciones y reclasificar los ingresos brutos por exportaciones como ingresos brutos por operaciones gravadas.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló parcialmente los actos demandados, bajo las siguientes consideraciones:

El período de firmeza de la declaración de IVA presentada por la demandante por el bimestre 5 de 2011 no debe contarse desde cuando se solicitó la devolución del saldo a favor de dicha declaración, sino desde cuando la actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011. Lo anterior, porque la actora desistió de la solicitud de devolución.

De esa manera, como según el Decreto 4907 de 2011, la actora debía presentar la declaración de renta del año gravable 2011, hasta el 11 de abril de 2012, la DIAN tenía hasta el 11 de abril de 2014 para notificarle el requerimiento especial, y lo hizo el 26 de marzo de 2014, es decir, dentro del término legal.

En relación con la forma de acreditar las operaciones de exportación, señaló que de acuerdo con el parágrafo 1 del artículo 2º del Decreto 1740 de 1994, *"para los efectos previstos en los artículos 479 y 481 del E.T. y en el artículo 1 del Decreto 653 de 1990, el certificado al proveedor será documento suficiente para demostrar la exención del impuesto sobre las ventas y de la retención en la fuente respectivamente."*

La presunción que contiene el citado parágrafo es de carácter legal y puede ser controvertida por la autoridad tributaria.

Está probado que la mercancía registrada por la actora fue comercializada en Buenaventura, Cali y Bogotá, esto es, no se exportó, lo que restó credibilidad a los certificados al proveedor aportados con la solicitud de devolución. Lo anterior, de acuerdo con las remesas de transporte anexas a las facturas de venta donde se informa que el cargue de la mercancía se realizó en los depósitos de ALGRANEL S.A. en Buenaventura y el lugar de descargue fue en las ciudades de Cali y Bogotá.

Por lo anterior, la DIAN llegó al convencimiento de que la demandante no realizó operaciones exentas de IVA.

En virtud del principio de la carga de la prueba, correspondía a la actora probar los supuestos de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que persigue, presupuesto que no se cumplió en el caso concreto, pues no demostró la realidad de las operaciones declaradas como exentas.

Procede la sanción por inexactitud porque la discrepancia de la demandante relativa a si el certificado al proveedor es prueba suficiente para demostrar la exención en IVA, queda desvirtuada frente a lo que se demostró en el proceso. Sin embargo, en aplicación del principio de favorabilidad, la sanción oficialmente determinada (\$682.875.000) se redujo a \$426.797.000.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló, por las razones que se resumen así:

Respecto al término de firmeza de la declaración, precisó que de acuerdo con el Concepto DIAN Nº 105196 de 22 de octubre de 2008, dicho término no se afecta con el desistimiento de la solicitud de devolución. Por tanto, con base en los artículos 705 y 714 del E.T., el requerimiento especial se

debe notificar a más tardar dentro de los dos años siguientes, a partir de la fecha de presentación de la solicitud de devolución y/o compensación.

En este caso, la solicitud de devolución del saldo a favor declarado en el quinto bimestre de 2011 fue radicada el 22 de marzo de 2012. Por ello, el término para notificar el requerimiento especial venció el 22 de marzo de 2014, sin que para esa fecha la DIAN haya notificado dicho acto a la demandante.

El Tribunal omitió valorar la prueba pericial recaudada dentro del proceso, que demuestra la existencia de las ventas de la actora a la C.I Commerce Andean Border, así como la existencia de los recibos de caja, la evidencia de las consignaciones en las cuentas de la demandante, los certificados al proveedor y las facturas relacionadas con cada uno de los certificados.

La posición de la DIAN orientada a restar valor probatorio a los certificados al proveedor, queda desvirtuada ya que dentro de los antecedentes administrativos se encuentran documentos de exportación como guías terrestres, certificados al proveedor, pagos por agenciamiento aduanero y declaraciones de exportación realizadas en los meses de septiembre y octubre de 2011, documentos que acreditan que la exportación se realizó efectivamente.

La sanción por inexactitud no es procedente pues las ventas realizadas a la comercializadora internacional fueron reales y los certificados al proveedor expedidos por dicha comercializadora cumplen los requisitos para demostrar la presunción de exportación, por lo que es legalmente permitido acceder a la exención de los artículos 479 y 481 del E.T.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

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

La **parte demandada** reiteró lo dicho en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala define si: (i) el requerimiento especial que propuso modificar la declaración de IVA por el quinto bimestre del año 2011, presentada por la actora, fue notificado en forma extemporánea y si (ii) para la procedencia de la exención de IVA por la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional, se cumplió en el presente caso el requisito relativo a la exportación efectiva de los bienes (artículos 479 y 481 literal b) del E.T).

Definido lo anterior, debe determinar si es procedente la sanción por inexactitud. La Sala confirma la sentencia apelada, según el siguiente análisis:

El requerimiento especial se notificó oportunamente.

Para la demandante, el requerimiento especial se notificó de manera extemporánea (26 de marzo de 2014), pues el término de firmeza de dos años, debe contarse a partir de la presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor de la declaración de IVA del bimestre 5 de 2011 (22 de marzo de 2012). Lo anterior, con base en los artículos 705 y 714 del E.T.

Por su parte, con fundamento en el artículo 705-1 del E.T, la DIAN sostiene que el requerimiento especial se notificó oportunamente porque la firmeza de la declaración de IVA del bimestre 5 de 2011 se encuentra sujeta a la firmeza de la declaración de renta del mismo año gravable (11 de abril de 2014).

Sobre el plazo de firmeza de las declaraciones tributarias del impuesto sobre las ventas y la norma aplicable en los casos en los que se presenta solicitud de devolución de saldo a favor de dichas declaraciones y no existe saldo a favor en la declaración de renta del mismo período gravable, en sentencia 5 de abril de 2018, la Sala sostuvo lo siguiente:

“2.3. La Sala advierte que la contribuyente presentó solicitud de devolución del saldo a favor declarado en el impuesto sobre las ventas del 6 bimestre del año 2008, **para cuyo caso los artículos 705 y 714 citados, establecen que la firmeza se cuenta a partir de la presentación de dicha solicitud.** Veamos:

2.3.1. El artículo 705-1 del Estatuto Tributario señaló que el término general de firmeza de las declaraciones de IVA y reterfuente, es el mismo que corresponda a la firmeza de la declaración de renta del año gravable.

Dado que en relación a una vigencia gravable se presentan declaraciones de retención en la fuente y de IVA durante el mismo período y, de renta en el año siguiente al denunciado, esta norma unificó los términos de firmeza de esas declaraciones, con la finalidad de darle la oportunidad a la Administración de modificar el IVA y las retenciones, cuando encontrara hallazgos en la liquidación privada de renta.

De tal manera que, el término de firmeza y de notificación del requerimiento especial de la declaración de IVA y de retención en la fuente, es igual al de la liquidación privada de renta del mismo año gravable.

2.3.2. Pero en aquellos casos que las declaraciones presenten un saldo a favor y este se solicite en devolución, los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario consagran que el término de firmeza de dos años empieza a correr desde la presentación de dicha solicitud.

Sobre el particular, la Sala ha señalado que “cuando la declaración de renta no presenta saldo a favor y la declaración de ventas sí, para la Sala, el término de firmeza de la declaración de ventas se debe contar **a partir de la presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor**, porque así lo dispone expresamente el artículo 705 del E.T”.

Así pues, las declaraciones tributarias en las que se presente saldo a favor y este se solicite en devolución quedan en firme si dentro de los 2 años siguientes a la presentación de la solicitud de devolución o compensación, la Administración no notifica requerimiento especial.

2.3.3. Por consiguiente, esta última regla –firmeza a partir de la solicitud de devolución de saldos- debe aplicarse a la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 6 del año 2008, aunque eso implique que los términos de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y de ventas corran de manera independiente.

A esa misma conclusión llegó esta Sección, en la sentencia del 13 de octubre de 2016, en la que declaró la firmeza de la liquidación privada de IVA del período 4 de 2008 presentada por AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A. En esa providencia se anularon los actos acusados porque el

requerimiento especial fue expedido después de los dos años contados a partir de la presentación de la solicitud de la devolución del saldo a favor de IVA.

(...)”

De acuerdo con el anterior criterio jurisprudencial, que se reitera, respecto al término general de firmeza de las declaraciones de IVA existe la regla prevista en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, según el cual, el término para notificar el requerimiento especial y para que quede en firme la declaración del impuesto sobre las ventas será el mismo que corresponda a la firmeza de la declaración de renta del año gravable.

No obstante, el término de firmeza de las declaraciones, en aquellos casos en que presenten saldos a favor del contribuyente, se cuenta desde la fecha de la solicitud de devolución o compensación< con el fin de que la administración pueda verificar la procedencia del saldo a favor devuelto o compensado, toda vez que, en los términos del artículo 670 del E.T., la devolución no constituye un reconocimiento definitivo a favor del beneficiario.

De esta manera, cuando el contribuyente realiza varias solicitudes de devolución del mismo impuesto y período, por efecto de autos inadmisorios sucesivos, el término de firmeza se contará desde la solicitud que concluyó con la orden de devolución, si se quiere, a partir de la última solicitud. Pero en aquellos casos en que la solicitud se rechaza o se desiste, no tiene objeto ampliar los plazos para proferir el requerimiento especial, pues no se obtuvo la devolución o compensación y por lo mismo el fisco no requiere de términos adicionales para verificar la procedencia del saldo a favor y llegado el caso, para solicitar su reintegro.

En el caso concreto, si bien el 22 de marzo de 2012, la demandante presentó solicitud de devolución del saldo a favor de la declaración de IVA del bimestre 5 de 2011, el 3 de agosto de 2012 desistió de la solicitud y el 30 de agosto de 2012, la DIAN profirió el auto de archivo N° 322402012003038. De esta manera, al no encontrarse una solicitud de devolución vigente, no resulta aplicable el artículo 705 del E. T. En consecuencia, para contabilizar el término de firmeza de la declaración de IVA por el quinto bimestre del año 2011 debe aplicarse la regla general prevista en el artículo 705-1 del E.T.

Teniendo en cuenta que la fecha de vencimiento del plazo para presentar la declaración de renta del año gravable 2011 era el 11 de abril de 2012,

la declaración de IVA del bimestre 5 de 2011 quedó en firme el 11 de abril de 2014.

Y dado que el 26 de marzo de 2014, la DIAN notificó a la demandante el requerimiento especial, se concluye que dicho requerimiento se notificó oportunamente. Por tanto, no se produjo la firmeza de la declaración de IVA.

En consecuencia, no prospera el cargo.

La actora tiene derecho a la exención por ventas a comercializadoras internacionales.

El artículo 479 del Estatuto Tributario dispone que se encuentran exentos del impuesto sobre las ventas los bienes corporales muebles que se exporten, y la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados.

Por su parte, el artículo 481 del mismo estatuto, subrogado por el artículo 27 de la Ley 49 de 1990 (texto vigente para el período gravable en discusión), establece la calidad de exentos de los bienes enajenados a las sociedades de comercialización internacional siempre que sean efectivamente exportados, de la siguiente manera:

“Artículo 481. Bienes que conservan la calidad de exentos. Únicamente conservarán la calidad de bienes exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución de impuestos:

- a) Los bienes corporales muebles que se exporten;
- b) Los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados, así como los servicios intermedios de la producción que se presten a tales sociedades, siempre y cuando el bien final sea efectivamente exportado.

[...]” (Subraya la Sala)

De conformidad con el artículo 1º de Decreto 1740 de 1994, modificado por el artículo 1º. del Decreto 93 de 2003, “[*las Sociedades de Comercialización Internacional son aquellas sociedades nacionales o*

mixtas que tengan por objeto la comercialización y venta de productos colombianos en el exterior, adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas, con inscripción vigente en el Registro de Comercializadoras Internacionales del Ministerio de Comercio Exterior [hoy DIAN]". Dichas sociedades pueden contemplar entre sus actividades, la importación de bienes o insumos para abastecer el mercado interno o para la fabricación de productos exportables.

El artículo 2 del Decreto 93 de 2003, que modificó el artículo 2 del Decreto 1740 de 1994, define el certificado al proveedor de la siguiente manera:

"Artículo 2. Denomínase Certificado al Proveedor, CP, el documento mediante el cual las Sociedades de Comercialización Internacional reciben de sus proveedores productos colombianos adquiridos a cualquier título en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas, y se obligan a exportarlos en su mismo estado o una vez transformados, dentro de los términos establecidos en el artículo 3 del presente decreto.

Para todos los efectos previstos en este decreto y demás normas que lo adicionen o modifiquen, se presume que el proveedor efectúa la exportación, desde:

a) El momento en que la Sociedad de Comercialización Internacional recibe las mercancías y expide el Certificado al Proveedor, CP, o

b) Cuando de común acuerdo con el proveedor, la Sociedad de Comercialización Internacional expide un solo Certificado al Proveedor que agrupa las entregas por esta recibidas, durante un período no superior a dos meses correspondientes a un bimestre calendario. En este caso, para efecto de los incentivos otorgados por el Gobierno Nacional en desarrollo de lo dispuesto por los artículos 1 y 4 de la Ley 67 de 1979, solamente tendrán validez los Certificados al Proveedor, CP, expedidos a más tardar el día quince (15) del mes siguiente al correspondiente bimestre calendario de compra.

Parágrafo 1. Para los efectos previstos en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario y en el artículo 1 del Decreto 653 de 1990, el Certificado al Proveedor, CP, será documento suficiente para demostrar la exención del impuesto sobre las ventas y de la retención en la fuente, respectivamente.

[...].(Subraya la Sala)

Significa lo anterior que el certificado al proveedor que expiden las C.I. es el documento que demuestra la exención de IVA establecida para los bienes corporales muebles vendidos a tales sociedades.

Conforme al marco jurídico anterior, para ser beneficiario de la exención del impuesto a las ventas establecida en el artículo 481 literal b) del Estatuto Tributario, el vendedor debe probar: (i) la venta en Colombia de bien es corporales muebles; (ii) que la venta se haga a una sociedad de comercialización internacional, y (iii) la exportación efectiva de las mercancías enajenadas.

En este caso, la DIAN cuestionó exclusivamente el último requisito, pues consideró que la mercancía se vendió en el país y no fue efectivamente exportada.

Como se desprende de la copia de las facturas, notas crédito y certificados al proveedor expedidos a favor de la demandante que se encuentran en el expediente, se halla probado que durante el quinto bimestre del año 2011, la actora realizó operaciones de venta de aceites (aceite refinado de soya y oleína de palma) por \$2.665.798.150. Este valor se aproxima al registrado por la demandante por concepto de operaciones de venta cuestionadas por la DIAN en los actos demandados (\$ 2.667.480.000).

Los mismos documentos dan cuenta de que quien adquirió los bienes vendidos por la demandante fue la sociedad de comercialización internacional C.I Commerce Andean Border, hecho que no discuten las partes.

Nada dice la Sala sobre el cargo del apelante en el sentido de que el Tribunal omitió valorar la prueba pericial, que, en general, demuestra la existencia de las ventas de la actora a la C.I Commerce Andean Border, pues ese hecho es aceptado por las partes y no es materia de discusión. Tampoco se discute la existencia de los certificados al proveedor, pues, se reitera, lo que se discute es que a pesar de que la actora demostró la existencia de tales certificados, para la DIAN no existió la exportación efectiva de los bienes vendidos a la C. I.

Es de anotar que además de que los certificados al proveedor prueban que la actora efectivamente vendió a la C.I mercancía por \$2.665.798.150, también **prueban el cumplimiento del requisito de la exportación efectiva** de las mercancías vendidas a las C.I., en razón de la presunción de exportación establecida en el Decreto 1740 de 1994. Sobre este punto, la Sala precisó lo siguiente:

"[...] Cuando las CI reciben de los vendedores los productos, deben expedir un certificado al proveedor -CP-. Con este documento, las CI se obligan a exportar esos bienes dentro del término previsto por Gobierno Nacional.

Por eso el Decreto 1740 de 1994 -artículo 2-, que reguló este tipo de sociedades, dispuso que se presume la exportación cuando la CI recibe la mercancía y expide el certificado al proveedor". Presunción que es de carácter de legal y, por tanto, admite prueba en contrario.

Todo lo anterior, llevó a que en el decreto se estableciera que para los efectos previstos en el artículo 481 del Estatuto Tributario, el certificado al proveedor es el documento suficiente para demostrar la exención del impuesto sobre las ventas.

2.3.2. Es así como debe entenderse, entonces, que para demostrar el derecho a la exención de IVA prevista en el literal b) del artículo 481 del Estatuto Tributario, el vendedor debe aportar el certificado al proveedor que le hubiere expedido la respectiva CI".

(Destaca la Sala)

Si bien la presunción de exportación efectiva derivada de la expedición y entrega del certificado al proveedor admite prueba en contrario, en este caso, la DIAN no desvirtuó dicha presunción, pues no presentó prueba idónea que desvirtúe la exportación.

En efecto, la DIAN sostuvo que *"no existe prueba de que se haya exportado el bien por parte de la comercializadora internacional según se evidencia en las guías de transporte al determinar que el producto tuvo como destino final la ciudad de Bogotá"*.

Al respecto, advierte la Sala que para acreditar la exportación efectiva, además de los certificados al proveedor, la actora anexó el contrato de intermediación aduanera suscrito el 13 de septiembre de 2011 entre C.I Commerce Andean Border y la Agencia Mundial de Servicios Internacionales Ltda (agencia de aduanas), con una vigencia de 12 meses, los comprobantes de pago por el agenciamiento aduanero, las declaraciones de exportación y los manifiestos de carga internacional en relación con las exportaciones realizadas en los meses de septiembre y octubre de 2011 con destino a la ciudad de Ureña- Venezuela. Tales documentos guardan relación con las ventas hechas a la sociedad

comercializadora internacional y coinciden con la suma declarada por la demandante por concepto de la exención.

Es de anotar, además, que a cada factura de venta de la actora a C.I Commerce Andean Border se asocia un certificado al proveedor. De igual forma, se tiene que las cantidades consignadas en las facturas de venta respecto al aceite refinado de soya y la oleína de palma coinciden con las incluidas en la descripción del producto las declaraciones de exportación y los manifiestos de carga.

Las declaraciones de exportación, los manifiestos de carga internacional y las planillas de traslado de la mercancía al exterior, que demuestran la exportación efectiva de la mercancía vendida por la actora a la C.I, se encuentran en el expediente, así:

DESCRIPCIÓN DEL PRODUCTO	DECLARACIÓN DE EXPORTACIÓN Fecha # de formulario y producto	MANIFIESTO DE CARGA INTERNACIONAL DESTINO UREÑA – VENEZUELA	PLANILLA DE TRASLADO DE MERCANCÍA A ZONA PRIMARIA Y/O ZONA FRANCA DESTINO UREÑA – VENEZUELA
25.340 Kg De aceite refinado de Soya	20/09/2011 6007531385971 Fl. 519-522 c.advo 3	22533 Fl. 521 c.advo 3	FL. 530 -531 c.advo 3
30.210 Kg De aceite refinado de Soya	20/09/2011 6007531386156 Fl. 534-537 c.advo 3	22535 Fl. 542 c.advo 3	FL. 543-544 c.advo 3

31.640 Kg De aceite refinado de Soya	20/09/2011 6007531386038 Fl. 546-549 c.advo 3	22534 Fl. 542 c.advo 3	FL. 557-559 c.advo 3
32.090 Kg De aceite refinado de Soya	20/09/2011 6007531405555 Fl. 558-561 c.advo 3	22536 Fl. 566 c.advo 3	FL. 569 c.advo 3
27.950 Kg De aceite refinado de Soya	20/09/2011 6007531405559 Fl. 570-573 c.advo 3	22537 Fl. 578 c.advo 3	FL. 581 c.advo 3
33.980 Kg De aceite refinado de Soya	20/09/2011 6007531405534 Fl. 582-585 c.advo 3	22538 Fl. 592 c.advo 3	FL. 593 c.advo 3
35.180 Kg De aceite refinado de Soya	20/09/2011 6007531465595 Fl. 597-600 c.advo 3	22544 Fl. 605 c.advo 4	FL. 606-607 c.advo 4
31.265 Kg De mezcla de aceites vegetales 49% Oleína de palma- 51% aceite de soya	20/09/2011 6007531465610 Fl. 610-613 c.advo 4	22542 Fl. 616 c.advo 4	FL. 617-618 c.advo 4

31.265 Kg De mezcla de aceites vegetales 49% Oleína de palma- 51% aceite de soya	20/09/2011 6007531465603 Fl. 620-623 c.advo 4	22543 Fl. 630 c.advo 4	FL. 631-632 c.advo 4
32.840 Kg De aceite refinado de Soya	27/09/2011 6007531544838 Fl. 633-636 c.advo 4	22547 Fl. 641 c.advo 4	FL. 642-643 c.advo 4
17.690 Kg De aceite refinado de Soya	27/09/2011 6007531544820 Fl. 645-648 c.advo 4	22548 Fl. 653 c.advo 4	FL. 654-655 c.advo 4
35.000 Kg De aceite refinado de Soya	27/09/2011 6007531544806 Fl. 657-660 c.advo 4	22545 Fl. 653 c.advo 4	FL. 666-667 c.advo 4
35.200 Kg De aceite refinado de Soya	27/09/2011 6007531544813 Fl. 669-672 c.advo 4	22549 Fl. 677 c.advo 4	FL. 678-679 c.advo 4
31.160 Kg De aceite refinado de Soya	27/09/2011 6007531770621 Fl. 682-685 c.advo 4	22555 Fl. 690 c.advo 4	FL. 691-692 c.advo 4

32.730 Kg De aceite refinado de Soya	27/09/2011 6007531770612 Fl. 695-698 c.advo 4	22557 Fl. 703 c.advo 4	FL. 704-705 c.advo 4
31.790 Kg De aceite refinado de Soya	27/09/2011 6007531770605 Fl. 715-718 c.advo 4	22556 Fl. 723 c.advo 4	FL. 724-725 c.advo 4
17.190 Kg De aceite refinado de Soya	04/10/2011 6007531889770 Fl. 727-730 c.advo 4	22558 Fl. 735 c.advo 4	FL. 736-737 c.advo 4
35.020 Kg De aceite refinado de Soya	04/10/2011 6007531889756 Fl. 739-742 c.advo 4	22559 Fl. 747 c.advo 4	FL. 748-749 c.advo 4
32.980 Kg De aceite refinado de Soya	04/10/2011 6007531889677 Fl. 751-754 c.advo 4	22560 Fl. 759 c.advo 4	FL. 760-751 c.advo 4
32.670 Kg De aceite refinado de Soya	04/10/2011 6007531889756 Fl. 739-742 c.advo 4	22559 Fl. 747 c.advo 4	FL. 748-749 c.advo 4

35.020 Kg De aceite refinado de Soya	04/10/2011 6007531940424 Fl. 763-765 c.advo 4	22568 Fl. 747 c.advo 4	FL. 72-773 c.advo 4
30.215 Kg De mezcla de aceites vegetales 49% Oleína de palma- 51% aceite de soya	04/10/2011 6007531940614 Fl. 775-778 c.advo 4	22566 Fl. 783 c.advo 4	FL. 784-785 c.advo 4

Contrario a lo expresado por la administración en los actos demandados, las guías nacionales de transporte de la mercancía, allegadas en vía administrativa, se ocupan simplemente de autorizar el traslado de bienes en el país, sin que indiquen en forma expresa que el destino final de los mismos es el territorio nacional.

En esas condiciones, está demostrada la exportación efectiva de las mercancías, motivo suficiente para reconocer a la actora la exención del IVA por exportación de bienes en los términos del artículo 481 literal b) del Estatuto Tributario. Por lo anterior, no procedía la modificación oficial a la declaración de IVA del bimestre 5 de 2011.

Conforme los argumentos expuestos, prospera el recurso de apelación presentado por la demandante. En consecuencia, la Sala revoca la sentencia apelada y en su lugar, declara la nulidad de la liquidación oficial de revisión y como restablecimiento del derecho, la firmeza de la declaración de IVA por el bimestre 5 de 2011.

Condena en costas

No procede la condena en costas pues conforme con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del C.G.P. incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual "solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación", requisito que no se cumple en este asunto.

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

FALLA

1. REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 322412014000239 del 17 de diciembre de 2014 por la cual la DIAN modificó a la actora la declaración de IVA del quinto bimestre del año 2011.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, DECLARAR en firme la declaración de IVA por el quinto bimestre del año 2011 presentada por la demandante.

2. No condenar en costas.

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

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

(Con firma electrónica)

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente de la Sección

(Con firma electrónica)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Con firma electrónica)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Con firma electrónica)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Folio 329 y 330 c.2.

Folio 14 c.a.

Folio 35-59 c.2.

Folio 3 y 4 c.2.

Folio 3-31 c.2.

Folios 133-145 c.2.

Folios 237-257 c.2.

Folios 266-274 c. 2.

Folios 11-15 c. p.

Folios 16-22 c. p.

De acuerdo con el artículo 276 de la ley 1819 de 2016 ese término se amplió a tres (3) años.

Conforme con estas disposiciones, cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.

Artículo 705-1 del E.T– Antes de la modificación introducida por el artículo 276 de la Ley 1819 de 2016: El requerimiento de que trata el artículo 703, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.

De acuerdo con el Decreto 4907 de 2011, la actora tenía plazo hasta el 11 de abril de 2012 para declarar renta. Como ese día presentó la declaración, esta quedó en firme el 11 de abril de 2014.

Rad. 68001-23-33-000-2013-00620-01(20912), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Esta posición también fue expuesta en la sentencia de 16 de julio de 2020, Rad. 15001-23-33-000-2013-00721-01(21798), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

Sentencias del 5 de diciembre de 2011, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17428; del 8 de junio de 2016, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez, expediente No. 21354 y; del 25 de octubre de 2017, C.P. Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez, expediente No. 20762.

Expediente No. 21007, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario

Folio 293 C.3

Decreto 4907 de 2011.

Fls 66-82 c.p.

Sentencia del 17 de septiembre de 2020, Rad. 25000-23-37-000-2014-00081-01(23703), M.P. M.P. (Sic) Milton Chaves García.

Folios 32 -57, 58-189 C.4, 1-213, c.a.5.

Según el certificado de existencia y representación legal, C.I. Commerce Andean Border S.A.S. tiene como objeto social la comercialización y venta

de productos colombianos en el exterior (fl. 495 a 498 c.a 3). De igual forma, se encuentra que mediante la Resolución No. 7532 del 14 de agosto de 2008 expedida por la Subdirección de Comercio Exterior de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se autorizó a la C.I. Commerce Andean Border como sociedad de comercialización internacional.

CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 1 de marzo de 2018, exp. 21762, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y del 14 de noviembre de 2019, exp. 24029, M.P. Milton Chaves García.

Folio 493 c.a.3.

Folio 518 c.a. 3.

Folios 519 c.a 3 a 800 c.a 4.

CPACA. Art. 188. Condena en costas. "Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil".