

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Bogotá D.C., primero (01) de marzo de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 08001-23-31-000-2014-00057-01 (21762)

Demandante: ODENA COLOMBIA S.A.

Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Simulación de operaciones de venta realizadas a empresas de comercialización internacional. Certificado de proveedor como prueba de las ventas exentas

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 31 de octubre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico. La sentencia dispuso:

“Primero: Deniéganse las súplicas de la demanda, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: Sin costas.

Tercero: Notifíquese esta sentencia, en los términos del artículo 203 de la Ley 1437 de 2011.

Cuarto: Ejecutoriada esta providencia, **archívese** el expediente”.

I) ANTECEDENTES

La sociedad ODENA COLOMBIA S.A. presentó las declaraciones del IVA correspondientes a los bimestres 5 y 6 de 2009, y 1 a 3 del 2010, en la que registró ingresos brutos por exportaciones, consistentes en ventas exentas realizadas a sociedades de comercialización internacional.

La Administración propuso la modificación de las citadas declaraciones privadas, en el sentido de reclasificar dichas ventas en “ingresos por operaciones gravadas”, al considerar que esos rubros se derivaban de operaciones *simuladas*.

La contribuyente discutió esa decisión bajo el argumento de que las transacciones declaradas eran reales como se constata en el certificado del proveedor.

La DIAN no acogió los argumentos de la sociedad y confirmó la actuación administrativa, por cuanto en el expediente existen pruebas documentales e indicios que controvierten la realidad de las operaciones.

II) DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, ODENA COLOMBIA S.A., solicitó:

“1.1. Que se declare la nulidad de las Liquidaciones Oficiales de Revisión Nos. (i) 052412012000060 de 24/07/2012, (ii) 052412012000061 de 24/07/2012, (iii) 052412012000064 de 08/09/2012, (iv) 052412012000065 de 14/09/2012 y (v) 052412012900002 de 10/10/2012 practicada por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, mediante la cual se modifican las declaraciones del impuesto sobre las ventas, en su orden quinto (5º) bimestre de 2009, primer (1er) bimestre de 2010 y, sexto (6º) bimestre de 2009, segundo (2º) bimestre de 2010, y tercer (3º) bimestre de 2010, presentada por ODENA COLOMBIANA S.A. NIT. 805.022.430-9.

1.2. Que se declare la nulidad de las Resoluciones Nos. (i) 900.398 del 03/09/2013, (ii) 900.397 de 03/09/2013, (iii) 900.401 de 10/09/2013, (iv) 900.400 de 11/09/2013, y (v) 900.399 del 11/09/2013 expedidas por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, notificados por edictos, desfijados en su orden el primer (1º) de octubre de 2013; el primero (1º) de octubre de 2013, nueve (9) octubre de 2013; nueve (09) de octubre de 2013 y nueve (09) de octubre de 2013, por medio de las cuales se resuelven los recursos de reconsideración interpuestos por ODENA COLOMBIA S.A., contra dichas liquidaciones oficiales.

1.3. Que a título de restablecimiento del derecho, se declare que ODENA COLOMBIA S.A., no está obligada a pagar suma alguna a la DIAN por concepto del impuesto IVA por los bimestres mencionados, ni la sanción por inexactitud impuesta”.

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

Violación de los artículos 479 y 481 -literal b)- del Estatuto Tributario, 1 del Decreto 653 de 1990 y, 2 – parágrafo 2- del Decreto 1740 de 1994

El artículo 481 literal b) establece una exención en IVA sobre los bienes enajenados en el país a las sociedades de comercialización internacional, que sean efectivamente exportados.

Con fundamento, en esa norma ODENA COLOMBIA S.A. solicitó rentas exentas, derivadas de las ventas de mercancías que realizó a la CI TROQUELAMINAS DEL CARIBE S.A.

Dicha operación se encuentra respaldada en los respectivos certificados del proveedor, prueba que resulta suficiente para demostrar la no causación del IVA, como lo señalan los artículos 2 –parágrafo 2- del Decreto 1740 de 1994 y 1 del Decreto 653 de 1990.

Lo anterior, además, porque TROQUELAMINAS DEL CARIBE S.A. es una comercializadora internacional –CI- legalmente constituida y aprobada por la DIAN.

Por consiguiente, los certificados de proveedor expedidos por esa CI son el soporte de la contabilización de las ventas como exentas.

No obstante lo anterior, la DIAN pretende endilgar a ODENA COLOMBIA S.A. la acción fiscalizadora que aquélla debería ejercer, al exigirle a la contribuyente la prueba de la realidad de la exportación de las mercancías.

Olvida la Administración que a ODENA COLOMBIA S.A. no le corresponde efectuar la exportación, sino a la empresa de comercialización internacional. De ahí que la contribuyente no debía aportar documento alguno que soportara la exportación, tales como los DEX.

No es procedente la sanción por inexactitud por cuanto las operaciones declaradas son reales.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

Llama la atención que la demandante sólo haga referencia a la sociedad de comercialización internacional "TROQUELAMINAS DEL CARIBE S.A. NIT. 900.014.593", cuando los certificados de proveedor aportados y que pretende hacer valer como prueba de la (sic) ventas exentas, fueron expedidos por "C.I. CUEROS Y SIMILARES S.A. NIT. 802.023.377-1", razón social que esta ha tenido desde su inscripción en el RUT.

En este caso, no se ha demostrado la realidad de la operación, puesto que la contribuyente no probó cómo se transportó la mercancía al interior del país, ni cómo se aseguró la misma, qué vehículos usó, o cuál fue el contrato de transporte suscrito. Súmese a ello que en los años 2009 y 2010, la CI no exportó ninguna clase de mercancía, ni expidió certificado de proveedor.

Todos esos indicios y pruebas desvirtúan los soportes aportados por la contribuyente y llevan a concluir que la operación declarada no tuvo lugar.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud, toda vez que la contribuyente trató como exentos unos ingresos gravados con IVA, lo que derivó en un menor impuesto a pagar. En este caso, no se configura una diferencia de criterios sino el desconocimiento del derecho aplicable.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Atlántico, mediante providencia del 31 de octubre de 2014, negó las pretensiones de la demanda y ordenó no condenar en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Si bien la sociedad ODENA COLOMBIA S.A. manifestó en la respuesta al requerimiento especial que las ventas fueron realizadas a la CI TROQUELAMINAS DEL CARIBE S.A., lo cierto es, como lo indica la DIAN, que los documentos que obran en el expediente dan cuenta de que esas operaciones fueron realizadas a la CI CUEROS Y SIMILARES S.A.

La DIAN realizó una visita de verificación a la CI CUEROS Y SIMILARES S.A. en la dirección que ésta informó en el RUT, encontrando que el inmueble correspondía a una casa de habitación, en la que el residente manifestó que no había funcionado ninguna empresa. Además, la Administración verificó que la CI no presentó declaración de IVA en el 2010, ni realizó exportaciones, como tampoco expidió certificados de proveedor.

Con fundamento en esas pruebas, se encuentra desvirtuada la realidad de las operaciones comerciales declaradas por la sociedad. Súmese a ello que, la contribuyente no aportó pruebas que permitan establecer la veracidad del hecho económico.

Por las razones expuestas, debe mantenerse la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

No se condena en costas por cuanto la parte demandante no asumió una conducta que le hiciera merecedora a esa sanción.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Las ventas exentas que realizó la contribuyente son reales, porque la empresa compradora fue reconocida por la DIAN como una comercializadora internacional y, tiene certificado de existencia y representación legal y, RUT.

En esa transacción, la responsabilidad de exportar las mercancías es del comprador, esto es, de la CI. De ahí que no se pueda desconocer a ODENA COLOMBIA S.A. el derecho a la exención porque la CI no cumplió con su obligación de exportar las mercancías.

En todo caso, la contribuyente no cuenta con el “poder fiscalizador para entrar a verificar si el cliente que le compró las mercancías cumplió con su obligación de exportar o no, ya que está es función única y exclusiva de la DIAN”.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no presentó alegatos de conclusión.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos administrativos que modificaron las declaraciones del impuesto sobre las ventas presentada por ODENA COLOMBIA S.A. por los bimestres 5 y 6 del año 2009 y, 1, 2 y 3 de 2010.

1. Problema jurídico

1.1. En concreto, se debe verificar si son reales las ventas realizadas por la contribuyente a sociedades comercializadoras internacionales. Luego, se analizará la procedencia de la sanción por inexactitud.

2. Procedencia de las ventas realizadas por la sociedad a la sociedad comercializadora internacional

2.1. La DIAN desconoció ventas exentas que declaró la responsable por las operaciones que realizó con sociedades de comercialización internacional, en tanto consideró que eran simuladas.

2.2. Para ODENA COLOMBIA S.A., las ventas son reales, como se constata en los certificados del proveedor. Prueba que resulta suficiente para demostrar la no causación del IVA, como lo señalan los artículos 2 –parágrafo 2- del Decreto 1740 de 1994 y 1 del Decreto 653 de 1990.

Lo anterior además, porque “TROQUELAMINAS DEL CARIBE S.A.” es una comercializadora internacional –CI- legalmente constituida y aprobada por la DIAN. Pero a pesar de ello, la DIAN pretende endilgar a ODENA COLOMBIA S.A. la acción fiscalizadora que aquélla debería ejercer, al exigirle a la contribuyente la prueba de la realidad de la exportación de las mercancías.

2.3. La Sala encuentra que la contribuyente declaró las ventas exentas con fundamento en el beneficio tributario previsto en el literal b) del [artículo 481](#) del Estatuto Tributario[1].

Esa norma contempla que las ventas de bienes a sociedades de comercialización internacional están *exentas* del impuesto sobre las ventas, “siempre que hayan de ser efectivamente exportados”.

2.3.1. De modo que, para ser beneficiario de la exención, el vendedor debe probar (i) la venta en Colombia de bienes (ii) la calidad del comprador: sociedad de comercialización internacional y, (iii) la exportación efectiva de las mercancías enajenadas.

Para esos efectos, debe tenerse en cuenta que las *sociedades de comercialización internacional* –CI-[2] son aquellas que se dedican a la comercialización y venta de productos en el exterior, adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas, que tengan inscripción vigente en el registro de comercializadoras internacional de la DIAN[3].

Cuando las CI reciben de los vendedores los productos, deben expedir un **certificado al proveedor –CP- [4]**. Con este documento, las CI se obligan a exportar esos bienes dentro del término previsto por Gobierno Nacional[5].

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[6]**". Presunción que es de carácter de legal y, por tanto, admite prueba en contrario[7].

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[8]**.

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.

Documento que como se explicó, da cuenta de la venta y exportación de los productos colombianos, así como de la intervención de la CI en la operación; condiciones exigidas en la ley para la procedencia del beneficio tributario.

2.4. Lo anterior, sin embargo, no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar *la realidad* de la transacción. En esa medida, debe entenderse que el artículo 2 del Decreto 1740 de 1994 no limita la facultad comprobatoria de la Administración.

Por tal razón, aun cuando se pretenda acreditar las transacciones con el *certificado al proveedor*, si en ejercicio del control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, **la DIAN requiere al contribuyente la comprobación de la realidad de esas operaciones, sin que la misma sea soportada, o aquella recauda pruebas que logran probar su inexistencia, la exención puede ser rechazada.**

Lo anterior, independientemente de que sobre el *certificado al proveedor* recaiga una presunción de la exportación de las mercancías, puesto que al ser de carácter legal, puede ser controvertida por la agencia fiscal.

No puede perderse de vista que el interesado en hacer valer la presunción legal no está exento de probar el hecho que el legislador señaló como probado y, quien se opone a la presunción, debe desvirtuarla.

2.4.1. Para ello, la Administración cuenta con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributarias[9].

Es por eso que, en ejercicio de la facultad fiscalizadora, la DIAN puede controvertir o desvirtuar, la realidad del certificado al proveedor o de cualquier otro documento que el contribuyente aporte como prueba de la exención tributaria.

2.4.2. Lo anterior fue lo que se presentó en este caso, en el que la Administración requirió a la contribuyente para que probara la realidad de las operaciones y, recaudó una serie de pruebas que demuestran la simulación de las ventas solicitadas como exentas.

2.5. Verificados los antecedentes administrativos, se encuentra que las pruebas recaudas en el expediente son las siguientes:

2.5.1. Pruebas de la contribuyente: La sociedad soportó las ventas exentas declaradas con:

(i) **Documentos que relacionan las facturas expedidas a la CI CUEROS Y SIMILARES S.A.** por las operaciones de los bimestres 1, 2 y 3 de 2010[10].

(ii) **Facturas de venta emitidas por ODENA COLOMBIA S.A. a C.I. TROQUELAMINAS DEL CARIBE S.A.** en los períodos 5 y 6 de 2009 y, a **C.I. CUEROS Y SIMILARES** en los períodos 1, 2 y 3 de 2010, entre otras ventas[11].

(iii) **Certificados al proveedor expedidos por la C.I. CUEROS Y SIMILARES S.A. correspondientes a los bimestres 1, 2 y 3 de 2010**[12].

La Sala advierte que **en el expediente no se encuentran los certificados al proveedor expedidos por las ventas de los bimestres 5 y 6 de 2009**, también discutidas en este proceso[13].

2.5.2. Pruebas DIAN: Para controvertir los anteriores documentos, la Administración advirtió las siguientes irregularidades:

(i) A pesar que los certificados al proveedor aportados al proceso fueron expedidos por C.I. CUEROS Y SIMILARES S.A.; en la vía gubernativa[14] y en sede judicial[15], **el contribuyente siempre afirmó que la C.I. TROQUELAMINAS DEL CARIBE S.A. fue la empresa con la que realizó las ventas exentas declaradas.**

(ii) La Subdirección de Gestión de Tecnologías de Información y Telecomunicaciones de la DIAN reportó que **no se encontró información de exportaciones ni certificados al proveedor expedidos por las sociedades de comercialización internacional TROQUELAMINAS DEL CARIBE S.A. y CUEROS Y SIMILARES S.A. durante los años 2009 y 2010**[16].

(iii) C.I. CUEROS Y SIMILARES S.A. no presentó declaraciones de IVA en los bimestres 5 y 6 de 2009, 1 a 3 del 2010, según el reporte del MUISCA[17].

(iv) La C.I. CUEROS Y SIMILARES S.A. no fue ubicada en la dirección informada en el RUT, situación que fue verificada por un funcionario de la División Gestión de Fiscalización Tributaria[18]:

“Recibida la asignación del cruce de la referencia, se profirió el Auto de Apertura No. 022382010004029 del 25 de Nov. de 2010 y mediante Auto Comisorio No. VV-900740 de Nov. 29 de 2010 **me trasladé a la Calle 51 No. 35-102 de la ciudad de Barranquilla, dirección reportada en el RUT por el contribuyente C.I. CUEROS Y SIMILARES S.A. NIT. 802.023.377; donde pude establecer que el inmueble es una casa de habitación y al indagar por el contribuyente se me manifestó que en dicho lugar no ha funcionado ninguna empresa**”.

(v) La C.I. TROQUELAMINAS S.A. no fue ubicada en la dirección informada en el RUT, como se dejó constancia en el acta de cruce de terceros del 16 de septiembre de 2011[19].

“Presente en la CII 37 No. 46-90 LOC 702 de Barranquilla (Atlántico) Edificio Alfredo Steckerl, dirección que aparece en el RUT, como domicilio principal de TROQUELAMINAS DEL CARIBE S.A. NIT. 900.014.593, pudimos confirmar que dicha oficina se encuentra desocupada.

Es de anotar que esta Administración mediante diligencia de registro realizada el 13 de junio de 2011 mediante Resolución No. 0025 de la misma fecha **pudo constatar que dicha oficina se encontraba desocupada y abandonada por los arrendatarios** quienes de acuerdo a la versión entregada por el señor Luis Charris García identificado con la cédula de ciudadanía No. 5.077.924 de Remolino (Magdalena) quien tiene la función de vigilante del Edificio Alfredo Steckerl tenían para ese entonces (mes de junio de 2011) alrededor de siete meses que no se presentaban en dicha oficina y que esporádicamente el señor Anais Miranda se presentaba al edificio para preguntar por correspondencia.

De igual forma, en junio 13 de 2011 se logró tomar declaración juramentada a la Administradora del Edificio Alfredo Steckerl, señora Amparo Echeverría del Portillo, identificada con cédula de ciudadanía No. 22.400.512 de Barranquilla, **quien manifestó que la oficina 702 se encontraba cerrada desde hace más de seis (6) meses.**

Durante la diligencia se ingresó a la oficina 702, la cual contenía algunas sillas y escritorios que denotaban falta de uso por el polvo que la cubría. [...]

Adicionalmente, **se indagó con la Administradora del edificio quienes eran los propietarios de la oficina 702 a lo cual respondió que era de propiedad de INTERCONTINENTAL S.A. y que se encontraban en dicho edificio desde hace año y medio** pero que hace más de seis meses no se acercaban a dichas oficinas.

Todo lo anterior y por la verificación efectuada el 16 de septiembre de 2011 podemos confirmar que en la CII 37 No. 46-90 LOC 702 de Barranquilla no se están efectuando operaciones comerciales ni de servicios, ni se encuentra activa la sociedad TROQUELAMINAS DEL CARIBE S.A.”

(vi) Falta de soporte de los despachos de las mercancías, como se constata en el acta de visita practicada en las instalaciones de la responsable[20]:

“El 14 de febrero de 2011, la funcionaria se presenta en el domicilio fiscal del contribuyente Calle 16 # 2N – 264 en la ciudad de Yumbo, Valle, siendo atendida por el contador, quien puso a disposición de la funcionaria libros oficiales y auxiliares de la sociedad.

Al ser indagado el contador por la forma como se hacen los despachos para la exportación y la documentación solicitada, **él informa que la empresa recoge su mercancía en las instalaciones y ellos no les queda ningún documento soporte del envío**, sólo remisiones y posteriormente facturan a la **C.I. CUEROS Y SIMILARES**. Tampoco presentan soportes del pago de la mercancía que comercializa con la CI. **Informa que todo se paga en efectivo”**.

2.6. Para la Sala, el anterior acervo probatorio que sustenta los actos demandados, desvirtúa la realidad de los soportes aportados por la contribuyente, como pasa a explicarse:

2.6.1. Las visitas y cruces de información practicados por los funcionarios de la DIAN y los registros de los servicios informativos electrónicos de la entidad –base de datos de la CI y MUISCA- demuestran que las operaciones de ventas exentas fueron simuladas por el contribuyente.

La DIAN verificó la base de datos de la CI que lleva esa entidad, y advirtió que las comercializadoras internacionales TROQUELAMINAS DEL CARIBE S.A. y CUEROS Y SIMILARES S.A. no expidieron certificados al proveedor ni realizaron exportaciones durante los períodos discutidos –5 y 6 de 2009 y 1 a 3 de 2010–.

Adicionalmente, en el MUISCA se verificó que la C.I. CUEROS Y SIMILARES no presentó declaraciones de IVA en los bimestres 5 y 6 de 2009, ni los bimestres 1 al 3 de 2010.

Ante esa situación, la DIAN trató de ubicar a las CI para que informaran sobre las operaciones declaradas por la contribuyente. Pero, los funcionarios de la Administración constataron que esas CI no estaban ubicadas en las direcciones que informaron en el RUT.

Es más, uno de esos lugares se trataba de una casa de habitación, cuyo residente negó que en el inmueble hubiere funcionado una empresa. En el otro, la administradora del edificio informó que la oficina pertenecía a una empresa diferente y que la misma se encontraba abandonada.

Todos estos hechos desconocen la realidad de los certificados al proveedor expedidos por la C.I. CUEROS Y SIMILARES S.A., y de los demás documentos -relación de facturas y facturas de venta- aportados por la contribuyente como soporte de la exención.

2.6.2. No existe concordancia entre la sociedad de comercialización internacional informada por la contribuyente y, la que consta en los certificados al proveedor.

Desde la vía gubernativa, ODENA COLOMBIA S.A. afirmó que las ventas exentas se realizaron a la C.I. TROQUELAMINAS DEL CARIBE S.A., pero a la vez, aportó como prueba de esas operaciones, los certificados al proveedor expedidos por C.I. CUEROS Y SIMILARES.

A pesar de que esa inconsistencia que fue advertida por la DIAN, el contribuyente no se pronunció sobre la misma.

Circunstancia que pone en duda, no solo quién fue la CI que compró los productos, sino la realidad de la operación misma.

2.6.3. El contribuyente no presentó otras pruebas de las ventas exentas, a pesar de haber sido controvertida la realidad de las operaciones por la DIAN.

Es cierto que el certificado al proveedor es la prueba idónea de la exención prevista en el literal b) del [artículo 481](#) del E.T. Pero de conformidad con el [artículo 742](#) *ibidem*, estos documentos pueden ser desvirtuados por otros medios probatorios, directos o indirectos, que no estén prohibidos en la ley, como se presentó en este caso con las pruebas documentales y las visitas de verificación practicadas por la Administración.

Frente a estas evidencias en su contra, se observa una inactividad probatoria de la demandante para desvirtuarlas, toda vez que además del certificado al proveedor, relación de facturas y facturas de venta, no existe otro soporte que demuestre la realidad de la operación económica.

Hecho que fue reconocido por el contador de la contribuyente en la visita de verificación, en la que afirmó que no existía soporte del envío de las mercancías a las CI y que todo se pagaba en efectivo.

Recuérdese que de conformidad con el [artículo 788](#) del Estatuto Tributario, los contribuyentes están obligados a demostrar las circunstancias que los hacen acreedores de una exención tributaria, como en este caso que, correspondía aportar como soporte de la exención, el certificado al proveedor.

Pero, una vez discutida la veracidad del citado documento, la carga de la prueba se invirtió a cargo de la contribuyente, al que le correspondía demostrar la realidad de las ventas declaradas como exentas.

Lo anterior, no quiere decir que le esté endilgando al contribuyente la acción fiscalizadora que tiene la DIAN, sino que se le impone la responsabilidad de probar los conceptos fiscales desconocidos, dada su condición de directo interesado en lograr la aceptación fiscal de la exención, para reducir la base gravable del IVA.

Todo, porque en virtud del principio de la "carga de la prueba" previsto en el artículo 177 del CPC, *"incumbe a las partes probar los supuestos de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen"*.

2.7. Así las cosas, para la Sala es indudable que las anteriores irregularidades le restan credibilidad a los certificados al proveedor, relación de facturas y facturas de ventas, aportados por la contribuyente como soporte de la exención.

En consecuencia, no prospera el cargo para la apelante.

3. Sanción por inexactitud

3.1. Según la demandante, no es procedente la sanción por inexactitud porque los datos declarados son reales. En este caso, se presenta una diferencia de criterio en cuanto a la aplicación del derecho aplicable.

3.2. El [artículo 647](#) del Estatuto Tributario dispone que habrá lugar a la sanción por inexactitud cuando exista omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones de datos o factores falsos,

equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

Sin embargo, el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o diferencias de criterios entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, y siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

3.3. La Sala encuentra que en la declaración presentada, el actor incurrió en una de las conductas tipificadas como inexactitud sancionable, como es la inclusión de exenciones inexistentes, lo que condujo a la determinación de un menor impuesto sobre las ventas.

Adicionalmente, la Sala encuentra que en este caso no presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por falta de soporte.

Por tanto, procede la imposición de la sanción por inexactitud.

3.4. Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016[21], que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario[22], con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

3.5. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

4. En segunda instancia, la Sala no condenará en costas porque no se probó su causación.

5. Por lo anteriormente expuesto, la Sala modificará la sentencia apelada, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos demandados, pero sólo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, conforme a lo expuesto en esta providencia.

6. En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación de las declaraciones de IVA de los períodos 5 y 6 del año 2009 y, 1, 2 y 3 del año 2010 en el sentido de recalcular la sanción por inexactitud. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

IVA Bimestre 5 de 2009

Concepto	Privada	DIAN	Consejo de Estado
Saldo a pagar por impuesto generado	34.137.000	109.819.000	109.819.000
Sanciones	0	121.091.000	75.682.000
Total saldo a pagar	34.137.000	230.910.000	185.501.000
Total saldo a favor	0	0	0

**Liquidación Sanción por
inexactitud**

	DIAN	CE
Saldo a pagar por impuesto sin sanciones	109.819.000	109.819.000
Menos: Saldo a pagar declarado	34.137.000	34.137.000
Diferencia	75.682.000	75.682.000
Base sanción	75.682.000	75.682.000
Valor sanción	160%	100%
SANCIÓN	121.091.000	75.682.000

IVA Bimestre 6 de 2009

Concepto	Privada	DIAN	Consejo de Estado
Saldo a pagar por impuesto generado	52.195.000	116.897.000	116.897.000
Sanciones	0	103.523.000	64.702.000
Total saldo a pagar	52.195.000	220.420.000	181.599.000
Total saldo a favor	0	0	0

Liquidación Sanción por inexactitud

	DIAN	CE
Saldo a pagar por impuesto sin sanciones	116.897.000	116.897.000
Menos: Saldo a pagar declarado	52.195.000	52.195.000
Diferencia	64.702.000	64.702.000
Base sanción	64.702.000	64.702.000
Valor sanción	160%	100%
SANCIÓN	103.523.000	64.702.000

IVA Bimestre 1 de 2010

Concepto	Privada	DIAN	Consejo de Estado
Saldo a pagar del período fiscal	0	99.559.000	99.559.000
Saldo a favor del período fiscal	28.326.000	0	0
Retenciones	3.855.000	3.855.000	3.855.000
Saldo a pagar por impuesto generado	0	95.704.000	95.704.000
Sanciones	0	204.616.000	127.885.000

Total saldo a pagar	0	300.320.000	223.589.000
Total saldo a favor	32.181.000	0	0

**Liquidación Sanción por
inexactitud**

	DIAN	CE
Saldo a pagar por impuesto sin sanciones	95.704.000	95.704.000
Más: Saldo a favor declarado	32.181.000	32.181.000
Total	127.885.000	127.885.000
Base sanción	127.885.000	127.885.000
Valor sanción	160%	100%
SANCIÓN	204.616.000	127.885.000

IVA Bimestre 2 de 2010

Concepto	Privada	DIAN	Consejo de Estado
Saldo a pagar del período fiscal	0	65.212.000	65.212.000
Saldo a favor del período fiscal	51.816.000	0	0
Saldo a favor sin devolución o compensación	32.181.000	0	0
Saldo a pagar por impuesto generado	0	65.212.000	65.212.000
Sanciones	0	238.734.000	149.209.000
Total saldo a pagar	0	303.946.000	214.421.000
Total saldo a favor	83.997.000	0	0

**Liquidación Sanción por
inexactitud**

	DIAN	CE
Saldo a pagar por impuesto sin sanciones	65.212.000	65.212.000
Más: Saldo a favor declarado	83.997.000	83.997.000
Total	149.209.000	149.209.000
Base sanción	149.209.000	149.209.000
Valor sanción	160%	100%
SANCIÓN	238.734.000	149.209.000

IVA Bimestre 3 de 2010

Concepto	Privada	DIAN	Consejo de Estado
Saldo a pagar del período fiscal	0	25.814.000	25.814.000
Saldo a favor del período fiscal	38.020.000	0	0
Saldo a favor sin devolución o compensación	83.997.000	0	0
Retenciones por IVA que le practicaron	500.000	500.000	500.000
Saldo a pagar por impuesto generado	0	25.814.000	25.814.000
Sanciones	0	237.330.000	148.331.000
Total saldo a pagar	0	262.644.000	174.145.000
Total saldo a favor	122.517.000	0	0

Liquidación Sanción por inexactitud

	DIAN	CE
Saldo a pagar por impuesto sin sanciones	25.814.000	25.814.000
Más: Saldo a favor declarado	122.517.000	122.517.000
Total	148.331.000	148.331.000
Base sanción	148.331.000	148.331.000
Valor sanción	160%	100%
SANCIÓN	237.330.000	148.331.000

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

PRIMERO. REVÓCASE el numeral primero de la sentencia apelada. En su lugar dispone:

“1. Declárase la nulidad parcial de las Liquidaciones Oficiales de Revisión Nos. 052412012000060 del 24 de julio de 2012, 052412012000064 del 8 de septiembre de 2012, 052412012000061 del 24 de julio de 2012, 052412012000065 del 14 de septiembre de 2012 y, 052412012900002 del 10 de octubre de 2012, y de las Resoluciones Nos. 900.398 del 3 de septiembre de 2013, 900.401 del 10 de septiembre de 2013, 900.397 del 3 de septiembre de 2013, 900.400 del 11 de septiembre de 2013, 900.399 del 11 de septiembre de 2013, que modificaron las declaraciones de IVA presentadas por ODENA COLOMBIA S.A. por los bimestres 5 y 6 de 2009 y, 1, 2 y 3 de 2010, pero sólo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud.

A título de restablecimiento del derecho, se ordena que la sanción por inexactitud y el saldo a pagar a cargo de la sociedad ODENA COLOMBIA S.A. corresponde a los liquidados en la parte motiva de esta providencia”.

SEGUNDO. CONFÍRMASE en lo demás la sentencia apelada.

TERCERO: Sin condena en costas en esta instancia.

CUARTO: RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la parte demandada al doctor Edwin Mauricio Torres Prieto, de conformidad con el poder que obra en el folio 206 del expediente.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

[1] Vigente para los períodos gravables discutidos, esto es, los años 2009 y 2010.

[2] Artículo 1 del Decreto 1740 de 1994, "por el cual se dictan normas relativas a las sociedades de comercialización internacional", vigente para la época de los hechos con la modificación introducida por el Decreto 93 de 2003.

[3] A partir del Decreto 4271 de 23 de noviembre de 2005 se asignó a la DIAN la competencia para asumir desde del 1 de diciembre de 2005, los procesos provenientes del Ministerio de Comercio Industria y Turismo relacionados con los sistemas especiales de importación, exportación y sociedades de comercialización internacional.

[4] Artículo 2 del Decreto 1740 de 1994.

[5] El artículo 3 del Decreto 1740 de 1994 dispone que: *Las mercancías por las cuales las Sociedades de Comercialización Internacional expidan Certificados al Proveedor deberán ser exportadas dentro de los seis meses siguientes a la expedición del Certificado correspondiente. No obstante, cuando se trate de materias primas, insumos, partes y piezas, que vayan a formar parte de un bien final, éste deberá ser exportado dentro del año siguiente contado a partir de la fecha de expedición de certificado al proveedor. **PARÁGRAFO.** En casos debidamente justificados el Ministerio de Comercio Exterior podrá prorrogar estos plazos hasta por seis meses más, por una sola vez.*

[6] La norma también contempla que se presume la exportación *Cuando de común acuerdo con el proveedor, la Sociedad de Comercialización Internacional expide un solo Certificado al Proveedor que agrupa las entregas por ésta 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.*

[7] La presunción es un indicio determinado por la ley que puede ser legal o de derecho, conforme se infiere del artículo 66 del Código Civil. La presunción legal admite la prueba en contrario, la presunción de derecho, no.

[8] Parágrafo 1 del artículo 2 del Decreto 1740 de 1994.

[9] **Artículo 742 del Estatuto Tributario.** La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean compatibles con aquéllos.

[10] Fl 108 c.a. 1, 220 c.a. 4, y 210 c.a. 5.

[11] Fls 108-247 c.a.2, 101-197 c.a. 6, 95-196 c.a. 7, y 114-227 c.a. 9.

[12] Fls 109-130 c.a. 1., 222-251 c.a. 4, y 212-240 c.a. 5.

[13] La falta de esos documentos también fue advertida por la DIAN. Fls 323 -324 c.a.3 y 304-305 c.a. 8.

[14] Fls 152-155 y 182-185 c.a. 1, 340-343 y 413-416 c.a.3, 270-273 y 299-302 c.a. 4, 259-262 y 282-285 c.a. 5, 325-328 y 384-390 c.a. 8.

[15] Fls 1-9 c.p.

[16] Fl 161 c.a. 1.

[17] Fl 40 c.a. 1. y 280 c.a. 4.

[18] Fls 33 c.a. 1 y 206 c.a. 4

[19] Fls 228-229 c.a. 9

[20] Fls 136-137 c.a. 1, 3-5 y 22-23 c.a.2, 323 c.a.3, 252-257 c.a. 4, 245-246 c.a. 5, 3-4 y 17-18 c.a. 6, 9-10 y 19-20 c.a. 7, 304 c.a. 8 y, 3-4 y 22-23 c.a. 9

[21] Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

[22] **Artículo 647. Sanción por inexactitud.** [...]

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.