



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintisiete (27) de marzo de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2023-00579-01 (29417)
Demandante: CI PAPELCOLVE S.A.S. EN LIQUIDACIÓN
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Temas: IVA 2 Bimestre del año 2019. Exención del impuesto a las ventas por la venta de bienes a sociedades de comercialización internacional. Requisitos. Deudor solidario. Condena en costas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 8 de agosto de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda, condenó en costas a la sociedad actora y fijó como agencias en derecho la suma de \$86.690.130.

ANTECEDENTES

La empresa Refinadora Nacional de Aceites y Grasas SAS (Refinal) fabrica aceite de soya y derivados. Lo vende a varias empresas, entre ellas a la demandante - Sociedad Comercializadora Internacional Papecolve SAS-. Esta última lo compró para exportarlo al Ecuador.

El 22 de agosto de 2019, Refinal presentó la declaración del impuesto sobre las ventas (IVA) del segundo bimestre del año gravable 2019, la cual fue corregida el 19 de julio de 2019 a través del formulario nro. 3004604388287, y nuevamente el 22 de agosto de 2019 mediante el formulario nro. 3004605093432. El saldo a favor liquidado fue solicitado en devolución y por la Resolución nro. 62829001425164 del 22 de noviembre de 2019, la DIAN accedió a esta petición.

Mediante requerimiento especial nro. 20210150400017 del 29 de julio de 2021 notificado electrónicamente el 30 de julio de 2021, la Administración propuso modificar la declaración privada en el sentido de adicionar ingresos por reclasificación de ventas a zonas francas, adicionar ingresos por reclasificación de ventas a sociedades de comercialización internacional, rechazar ingresos por ventas a sociedades de comercialización internacional y disminución de ingresos por ventas a zona franca. En consecuencia, establecer un impuesto a cargo e imponer una sanción por inexactitud.



Así mismo, disponer la vinculación y la notificación de la sociedad C.I. PAPECOLVE S.A.S. como deudora solidaria de las obligaciones tributarias de la sociedad REFINAL S.A.S. en relación con el impuesto sobre las ventas -IVA, del periodo 02 de 2019.

El 28 de abril de 2022, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 202201505000022, por la que modificó la declaración privada en los términos propuestos en el requerimiento especial. Esta decisión fue notificada el 29 de abril de 2022 a la Contribuyente Refinal y a las sociedades, Seguros Generales Suramericana S.A., C.I. Papecolve S.A.S. y C.I. Atlantic Global Trading S.A.S., en su condición de deudores solidarios.

Mediante la Resolución nro. 003288 del 24 de abril de 2024, la DIAN resolvió el recurso de reconsideración, confirmando la decisión.

DEMANDA

La sociedad CI PAPELCOLVE S.A.S. en Liquidación, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

“III. PRETENSIONES PRINCIPALES

- 1. Se declare la nulidad de la Resolución de Liquidación Oficial de Revisión # 202201505000022 del 28 de abril del 2022 proferida por la División de Fiscalización y Liquidación Tributaria Intensiva de la Dirección Seccional de Impuestos de Aduanas de Palmira, en cuanto las operaciones de exportación son reales.*
- 2. Se declaré la nulidad de la Resolución Número 003288 de fecha 24 de abril de 2023 proferida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en cuanto las operaciones de exportación son reales.*
- 3. Que a título de restablecimiento del derecho se declare que la sociedad CI PAPECOLVE S.A.S. no tiene responsabilidad del pago por impuesto, sanciones e intereses respecto de la declaración del impuesto sobre las ventas – IVA PERÍODO GRAVABLE SEGUNDO BIMESTRE DE 2019, presentada por la sociedad REFINAL.”.*

La demandante invocó como normas violadas, los artículos 29 de la Constitución Política; 742, 793 del Estatuto Tributario; 164 del Código General del Proceso; Circulares DIAN 020 del 2018 y 010 de 2022.

Como concepto de la violación, expuso lo siguiente:

Indicó que la exportación de la mercancía que le vendió REFINAL a la COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL se encuentra soportada con los documentos correspondientes.



Sostuvo que para vincular como deudora solidaria a la CI PAPECOLVE S.A.S., la Administración tributaria debió probar que esta sociedad hizo parte en los negocios que adelantó la contribuyente REFINADORA NACIONAL DE ACEITES Y GRASAS S.A.S. (Refinal) y que los mismos se realizaron con propósitos de evasión o abuso.

Precisó que las pruebas invocadas por la DIAN, en las que fundamenta la vinculación de la sociedad CI PAPECOLVE SAS al proceso, carecen de toda credibilidad y no se encuentran confirmadas por otros medios probatorios que desvirtúen la veracidad de los hechos.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, bajo los argumentos que se resumen a continuación:

Señaló que las ventas realizadas por la sociedad REFINAL S.A.S. a la sociedad CI PAPECOLVE S.A.S. EN LIQUIDACIÓN, en el periodo 02 de 2019, no fueron efectivamente exportadas, razón por la que no cumplieron con lo previsto en los artículos 481 literal b) del ET y 40-5, 40-6 del Decreto 380 de 2012, para tener la calidad de exentas. En consecuencia, la Comercializadora Internacional debe responder solidariamente por las obligaciones tributarias dejadas de pagar por el proveedor.

Indicó que los documentos allegados por la sociedad demandante no acreditaron la exportación de los bienes, toda vez que la mercancía no salió del territorio aduanero nacional al Ecuador, tal como lo certificó la aduana de Ipiales al afirmar que los camiones reportados no cruzaron la frontera.

Dijo que la expedición del certificado al proveedor, y la no materialización de las exportaciones constituye prueba suficiente del propósito evasivo y abusivo de la sociedad C.I. PAPECOLVE S.A.S. EN LIQUIDACIÓN. De manera que, es procedente su vinculación como deudor solidario de las obligaciones tributarias de la sociedad REFINAL S.A.S., en relación con el impuesto sobre las ventas – IVA, correspondiente al periodo 02 de 2019.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo del Valle del Cauca**, negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandante. Las razones de la decisión se resumen así:

Sostuvo que la parte actora está legitimada en la causa por activa, toda vez que el deudor solidario puede comparecer al proceso judicial sin el contribuyente infractor. Lo anterior tiene como fundamento la sentencia de unificación de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, proferida el 14 de noviembre de 2019¹.

¹ Exp. 23018, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Expresó que los certificados al proveedor no constituyen prueba suficiente para acreditar la exportación de la mercancía que fue adquirida por la sociedad demandante, tampoco las facturas y demás documentos, pues ninguno de ellos demuestra que la mercancía cruzó la frontera.

Precisó que la Comercializadora Internacional no realizó la exportación de los bienes, por cuanto se evidencia una omisión en el diligenciamiento de los manifiestos de carga internacional que realiza la aduana de salida, el reporte de que los camiones no cruzaron la frontera y la certificación de la empresa transportadora en la que se afirma que no tuvo relación comercial con la parte actora en el año 2019.

Concluyó que, como consecuencia de la simulación de la exportación, la CI debe responder como deudora solidaria de la contribuyente que solicitó un beneficio tributario improcedente.

Finalmente, expresó que procede la condena en costas y fijó las agencias en derecho por el 3% de la sanción impuesta en la liquidación oficial de revisión (\$86.690.130).

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante interpuso el recurso de apelación contra la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos:

Reiteró lo expuesto en la demanda. Adicionalmente, señaló que las operaciones de venta se encuentran soportadas con los documentos correspondientes y que la CI PAPELOLVE SAS cumplió con los requisitos exigidos legalmente para efectos de la aplicación del artículo 481 del ET.

Dijo que de acuerdo con el artículo 793 del ET, para vincular como solidaria a la sociedad demandante, la DIAN debió probar que esta hizo parte de los negocios que adelantó la contribuyente REFINADORA NACIONAL DE ACEITES Y GRASAS SAS y que los mismos se realizaron con propósitos de evasión o abuso.

Señaló que la administración tributaria no asumió la carga de la prueba, pues solo se limitó a mencionar la norma vinculante (únicamente desde lo sustancial) sin distinguir que esta tiene sus propias exigencias fácticas para que a un tercero no investigado pueda atribuírsele la carga tributaria de otra persona.

Finalmente, manifestó que la Administración desconoció el principio de la buena fe y el artículo 742 del ET, que exige que toda decisión administrativa debe fundarse en hechos debidamente acreditados.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **parte demandada** no se pronunció respecto al recurso de acuerdo con lo establecido en el numeral 4º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.



Por su parte el **Ministerio Público** guardó silencio durante la oportunidad prevista en numeral 6° del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala estudiará la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 202201505000022 del 28 de abril de 2022, por la que la DIAN modificó la declaración del IVA del segundo bimestre del año 2019, presentada por la sociedad REFINAL SAS; y de la Resolución nro. 003288 del 24 de abril de 2024, por la que la Administración tributaria resolvió el recurso de reconsideración, confirmando la decisión².

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, la Sala establecerá si 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.).

Con fundamento en lo anterior, determinará si la COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL tiene la calidad de deudora solidaria frente al IVA del segundo bimestre del año 2019, a cargo de la sociedad REFINADORA NACIONAL DE ACEITES Y GRASAS SAS.

Legitimación en la causa por activa

La Sala ha precisado que la legitimación en la causa *“es la posibilidad de que la persona formule o contradiga las pretensiones de la demanda, por ser el sujeto activo o pasivo con interés en la relación jurídica sustancial debatida en el proceso. En efecto, las personas con legitimación en la causa se encuentran en relación directa con la pretensión, ya sea desde la parte activa, como demandante, o desde la parte pasiva, como demandado”*. Además, ha indicado que *“la falta de legitimación en la causa es un presupuesto de la pretensión y no del medio de control”* y que *“no subsanarlo a tiempo podría conllevar una sentencia inhibitoria”*³.

Así, la legitimación en la causa es un presupuesto para dictar sentencia de fondo, por lo que debe *“existir identidad entre quien alega la pretensión y quien, de acuerdo con el derecho sustancial, tiene la titularidad del derecho que invoca”*⁴.

² La Sala observa que dentro del proceso 76001-23-33-000-2023-00601-00, en donde figura la sociedad REFINADORA NACIONAL DE ACEITES Y GRASAS SAS y se demandaron los actos administrativos de determinación del IVA correspondiente al segundo bimestre del año 2019, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca profirió sentencia de primera instancia el 31 de octubre de 2024, por la que negó las pretensiones de la demanda. Por auto del 6 de febrero de 2025, el Tribunal concedió el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante y el expediente se encuentra al despacho desde el 6 de marzo de 2025 para resolver la solicitud de aclaración que presentó la DIAN en relación con la providencia que concedió el recurso ante el Consejo de Estado.

³ Sentencia de 23 de noviembre de 2018, exp. 23171 C.P Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴ Sentencia de 11 de febrero de 2014, exp. 18456, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



En el presente caso, los actos de determinación del IVA del 2 bimestre del año 2019, modificaron la declaración privada presentada por REFINAL S.A.S. En esos actos la DIAN dispuso vincular y notificar a la sociedad C.I. PAPECOLVE S.A.S. como deudora solidaria de las obligaciones tributarias de la sociedad contribuyente en relación con el impuesto antes citado.

Dada la necesidad de rectificar y unificar la tesis actual sobre la intervención de los deudores solidarios, garantes y aseguradoras en los procedimientos de determinación de tributos, imposición de sanción por devolución improcedente y de cobro coactivo, la Sala mediante la sentencia de unificación del 14 de noviembre de 2019⁵, señaló lo siguiente:

“Los derechos de contradicción y controversia operan en cualquier procedimiento administrativo tributario y deben cobijar a todas las personas que puedan resultar obligadas.

Por esa razón, el acto mediante el cual se vincula a los interesados, esto es, a los deudores solidarios y subsidiarios –entre ellos garantes y aseguradoras-, al proceso de determinación del tributo tiene como finalidad garantizar los derechos de defensa y de contradicción como nociones integrantes del concepto de debido proceso a que se refiere el artículo 29 de la Constitución Política y, por ello, reviste especial importancia que se lleve a cabo de manera tal que permita una participación real de los terceros interesados en el procedimiento administrativo.

(...) Sin perjuicio del fundamento constitucional que pueda tener la responsabilidad solidaria o subsidiaria en materia tributaria, los deudores solidarios o subsidiarios, llamados por la ley a responder de obligaciones o deberes tributarios ajenos, deben tener la posibilidad de ejercer las garantías derivadas del derecho al debido proceso, no solamente en el momento de ejecución coactiva de la obligación tributaria, sino, y especialmente, en el momento de su determinación.

La responsabilidad solidaria o subsidiaria en materia tributaria exige la determinación e individualización de las personas solidariamente obligadas en cada uno de los supuestos legales en que dicha solidaridad resulta exigible, así como las circunstancias de la solidaridad que les incumbe según lo prescrito por los artículos 793 y siguientes del Estatuto Tributario.

Es decir, dentro del proceso de determinación de la obligación tributaria que culmina con la liquidación de revisión, la liquidación de aforo o la resolución de sanción, es necesario individualizar los sujetos que resultan ser solidariamente responsables – deudores solidarios, garantes y aseguradoras- y las circunstancias de su responsabilidad, en cada uno de los supuestos de hecho a que se refieren los artículos 793 y siguientes del E.T., pues así lo exige la naturaleza misma de la solidaridad, sea legal o contractual.

(...) en virtud del derecho a la igualdad, “la vinculación del deudor solidario al procedimiento de determinación es constitucionalmente inexcusable”, pues si se prescindiera de la vinculación del deudor solidario, garante y asegurador se le otorgaría un tratamiento distinto al que se le dispensa al deudor principal, que podría contestar el requerimiento inicial, pedir pruebas, ser notificado de la

⁵ Exp. 23018 CE-SUJ-4-011, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



liquidación oficial, interponer recursos contra ella por la vía administrativa e incluso acudir ante la jurisdicción contenciosa a fin de discutir su validez.

(...) No hay duda que la finalidad del requisito de notificación de la resolución sanción a los deudores solidarios, garantes y aseguradoras es otorgarles todas las garantías para que puedan ejercer su derecho de contradicción y defensa, tanto en la vía administrativa como en la judicial”.

Para la Sala es claro que la sentencia de unificación es aplicable al caso concreto debido a que la Comercializadora Internacional Papelcolve SAS en Liquidación es la deudora solidaria de las obligaciones tributarias de la sociedad contribuyente REFINAL S.A.S. en relación con el IVA del 2 bimestre del año 2019, tanto es así que fue vinculada en los actos de determinación del impuesto antes citado.

En ese sentido, la Comercializadora Internacional goza de legitimación en la causa por activa por tener un interés directo en las resultas de este proceso y, por ende, puede ejercer el derecho de defensa para desvirtuar las glosas formuladas en los actos de determinación tributaria tanto en sede administrativa como judicial, lo cual trae consigo que con su actuar puedan ser anulados total o parcialmente y, con esto resulte modificada la situación del contribuyente.

Establecido lo anterior, procede la Sala a realizar el estudio de fondo.

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 periodo 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 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.

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 sociedades⁶. Presunción que es de carácter de legal y, por tanto, admite prueba en contrario.

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 bienes corporales muebles; (ii) que la venta se haga a una sociedad de comercialización internacional, y (iii) la exportación efectiva de las mercancías enajenadas.

⁶ Sentencia del 17 de septiembre de 2020, Rad. 25000-23-37-000-2014-00081-01(23703), M.P. M.P. Milton Chaves García.



En este caso, como se desprende de la copia de las facturas y certificados al proveedor que se encuentran en el expediente, se halla probado que, durante el segundo bimestre del año 2019, la Comercializadora Internacional adquirió bienes [aceite refinado de soya y sus derivados] que fueron vendidos por Refinal. Este es un hecho no discutido por las partes.

No obstante, lo anterior, la DIAN cuestionó exclusivamente el último requisito previsto en el artículo 481 literal b) del ET, pues consideró que la mercancía que vendió REFINADORA NACIONAL DE ACEITES Y GRASAS S.A.S. a la CI PAPELCOLVE S.A.S. EN LIQUIDACIÓN no fue efectivamente exportada. Razón por la cual, a su juicio, la contribuyente perdió el beneficio de exención de IVA por los bienes vendidos a una comercializadora internacional.

En efecto, en la liquidación oficial de revisión, se precisó lo siguiente⁷:

“La investigación establece que en el numeral 112 - descripción de las declaraciones de exportación y en las facturas de venta expedidas por C.I. PAPECOLVE, se indica que por cuenta y orden del destinatario la mercancía debe despacharse a la Sociedad Civil ExporserVICIOS ubicada en AV. La Prensa No.OE3-70 Intersección: Andara Barrio: La Concepción Provincia: Pichincha: Quito Ecuador, haciendo uso del transporte terrestre, correspondiéndole a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ipiales, la Aduana de salida de la mercancía, por lo cual se realizaron las siguientes verificaciones:

Con oficio No. 115201238-0094 del 9 de marzo de 2021 (folios 969 a 971), se solicita a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ipiales, confirmación del paso por la frontera hacia Ecuador de los vehículos detallados en los manifiestos de carga aportados por la Comercializadora Internacional, se adjuntó una base de datos con lugar, país y fecha en que el transportista recibe las mercancías; Lugar, país y fecha convenida para la entrega de las mercancías; No. Manifiesto de Carga; Empresa Transportadora Internacional; Producto Transportado; Marca del Vehículo; Placa; País del Vehículo; Cantidad Transportada en Kilos; Nombre y Número de Identificación del Conductor.

El 11 de marzo de 2021 la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ipiales da respuesta (folio 972 a 974) manifestando que una vez revisada la información anexa de los bimestres marzo – abril, mayo-junio y julio-agosto de 2019, sobre las operaciones realizadas con C.I. PAPECOLVE S.A.S. NIT. 900.962.644 y C.I. ATLANTIC GLOBAL TRADING S.A.S. NIT. 901.134.559, por concepto de aceite a granel vendido por REFINADORA NACIONAL DE ACEITES Y GRASAS S.A.S. NIT. 900.292.211-4, informa que no se encontró información alguna en la base de datos de exportación por estas empresas.

Igualmente se anexa base de datos en Excel de las placas de vehículos según manifiestos de las operaciones realizadas por la vigencia 2019, las cuales pasaron con mercancías diferentes a la que se solicitan de las operaciones con C.I. PAPECOLVE S.A.S. NIT. 900.962.644 y C.I. ATLANTIC GLOBAL TRADING S.A.S. NIT. 901.134.559 por concepto de aceite a granel y una relación de placas

⁷ Anexos de la demanda – folios 17 a 126.



de vehículos que no cruzaron con ninguna mercancía hacia el Ecuador (folio 974)...”.

En respuesta a un requerimiento de información, la empresa de transporte PROPIETARIOS DE CAMIONES S.A. -Procam (transportadora reportada en el manifiesto de carga internacional y carta de porte internacional por carretera), negó el vínculo comercial con la parte actora y señaló que para el año 2019 fue suplantada para expedir documentos de transporte internacional por carretera fraudulentos. En esta comunicación precisó lo siguiente⁸:

“... nuestra organización no tuvo vínculos de ninguna índole con la empresa CI Papecolve SAS (...) durante el año gravable 2019 por esta razón no podemos aportar la información solicitada (...).

En el año 2019 nuestra compañía al parecer fue víctima de la delincuencia organizada que ingresó a nuestros sistemas a la aplicación o programa (...) usurpando nuestros usuarios sin nuestra anuencia (...) se procedió a realizar la denuncia penal correspondiente ante la fiscalía (...) al parecer se utilizó nuestras claves para elaborar cartas de portes y otros documentos requeridos en exportaciones de mercancía...”.

Mediante correo electrónico del 10 de marzo de 2021, la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Palmira solicitó a la de Ipiales confirmación sobre exportaciones hechas por la parte actora durante los períodos 2, 3 y 4 del año gravable 2019⁹:

“De manera muy gentil nos permitimos solicitarles validar la veracidad de salida de mercancía del país con destino a Ecuador de la CI PAPECOLVE SAS (...) y la CI Atlantic Global Trading SAS (...) quienes realizaron transacciones con el contribuyente Refinadora de Aceites y Grasas SAS, por concepto de aceite, durante los períodos 2, 3 y 4 del año gravable 2019”.

La Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ipiales en respuesta al oficio anterior, precisó lo siguiente¹⁰:

“... me permito colocar en su conocimiento que una vez revisada en medio magnético la relación anexa de los vehículos de las placas detalladas en los manifiestos de carga de los bimestres de marzo-abril, mayo-junio y julio-agosto de 2019 de las operaciones realizadas con las empresas CI PAPECOLVE SAS nit (...) y CI ATLANTIC GLOBAL TRADING SAS nit (...) por concepto de aceite a granel vendido por el contribuyente REFINADORA NACIONAL DE ACEITES Y GRASAS SAS con nit (...) informando que no se encontró datos en el archivo de exportación de la vigencia 2019 realizadas por estas empresas en el cruce de frontera hacia Ecuador.

De igual manera se anexa la base de datos en Excel: información de las placas de vehículos según manifiestos de las operaciones realizadas en la vigencia 2019, las cuales pasaron con mercancías diferentes a la que usted solicita en el

⁸ Antecedentes administrativos – folios 1068 a 1094.

⁹ Antecedentes administrativos – folios 969 a 971.

¹⁰ Antecedentes administrativos – folios 972 a 974.



oficio; como también se relacionan las placas de vehículos según oficio que no cruzaron con ninguna mercancía hacia el Ecuador”.

Se advierte que si bien existe la presunción de exportación efectiva derivada de la expedición y entrega del certificado al proveedor, también lo es que se admite prueba en contrario, tanto es así que la DIAN desvirtuó dicha presunción con la respuesta de la transportadora reportada en el manifiesto de carga internacional y carta de porte internacional por carretera; y, a su vez, con la información allegada por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ipiales, que demuestran que no se hizo la exportación de la mercancía vendida por Refinal a la Comercializadora Internacional.

De manera que, las ventas realizadas por la sociedad REFINAL S.A.S. a la Comercializadora Internacional PAPEPAPECOLVE S.A.S. EN LIQUIDACIÓN, en el bimestre segundo del año 2019, no se concretaron o materializaron en la exportación de los bienes vendidos, por lo tanto, no se cumplió con lo previsto en los artículos 481 literal b) del ET y 40-5, 40-6 del Decreto 380 de 2012. En consecuencia, dichas operaciones perdieron la calidad de ventas exentas.

Teniendo en cuenta lo anterior, la sociedad REFINAL S.A.S. hizo uso de un beneficio tributario del que no tenía derecho debido al incumplimiento de uno de los requisitos exigidos legalmente para tal efecto [artículo 481, literal b, del ET, específicamente, por la no exportación de los bienes por parte de la demandante [Comercializadora Internacional].

Es de anotar que las Comercializadoras Internacionales tienen la obligación de expedir los certificados al proveedor y responder por la veracidad y exactitud de los datos consignados en estos de acuerdo con lo previsto en el artículo 40-5 del Decreto 380 de 2012¹¹. Así mismo, la norma dispone que para efectos de la responsabilidad solidaria de los impuestos exonerados se aplicarán las disposiciones del ET, que para el caso que nos ocupa, la DIAN estableció que es el artículo 793, literal g), el cual dispone:

“ARTÍCULO 793. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. *Responden con el contribuyente por el pago del tributo:*

(...) g) Las personas o entidades que hayan sido parten en negocios con propósitos de evasión o de abuso, por los impuestos, intereses y sanciones dejados de recaudar por parte de la Administración Tributaria.

(...) PARÁGRAFO 1o. En todos los casos de solidaridad previstos en este Estatuto, la Administración deberá notificar sus actuaciones a los deudores solidarios, en aras de que ejerzan su derecho de defensa”.

¹¹ “ARTÍCULO 40-5. OBLIGACIONES. Las personas jurídicas autorizadas como Sociedades Comercializadoras Internacionales, en ejercicio de su actividad, tendrán entre otras, las siguientes obligaciones:

(...) 3. Expedir en debida forma, de manera consecutiva y en la oportunidad legal los Certificados al Proveedor.

(...) 4. Responder por la veracidad y exactitud de los datos consignados en los Certificados al Proveedor. (...)

Parágrafo. Para efectos de la responsabilidad solidaria en el pago de los impuestos exonerados, en caso de que a ello hubiere lugar, se aplicarán las disposiciones especiales contempladas en el Estatuto Tributario y demás normas que la modifiquen o adicionen.”



Al respecto, se observa que en la Resolución 003288 del 24 de abril de 2023, por la que se resolvió el recurso de reconsideración, la Administración tributaria dijo lo siguiente¹²:

“De acuerdo con las disposiciones normativas, es claro que la sociedad de comercialización para el momento de entregar el certificado al proveedor, le surge una responsabilidad solidaria en el pago de los impuestos exonerados, y les son aplicables las previsiones del artículo 793 del ET.

En efecto, como resultado de las actuaciones de fiscalización e investigación consagradas entre otras normas en el artículo 684 del ET, se verificó que sobre las operaciones de venta a las comercializadoras internacionales mencionadas sobre las que Refinal declaró ingresos exentos del impuesto sobre las ventas, no cumplen los requisitos exigidos en el artículo 481 literal b) ibidem al demostrarse que los bienes vendidos por Refinal a las señaladas CI no fueron realmente exportados; por consiguiente, deben responder en forma solidaria con el contribuyente con el pago del tributo.

(...) ARTÍCULO SEXTO: NOTIFICAR electrónicamente, de conformidad con lo establecido en los artículos 563, 564 y 566-1 del Estatuto Tributario, y los artículos 4º y 6º de la Resolución 000038 de 30 de abril de 2020 del Director General de la UAE DIAN, a JOHN JAIRO GUZMAN MUÑOZ, identificado con C.C. 88.188.120, en calidad de representante legal o a quien haga sus veces, de C.I. PAPECOLVE S.A.S., NIT 900.962.644-5, en su condición de deudor solidario de REFINADORA NACIONAL DE ACEITES Y GRASAS S.A.S., NIT 900.292.211-4, respecto de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 202201505000022 de 28 de abril de 2022”.

En esas condiciones, la expedición del certificado al proveedor por parte de la sociedad C.I. PAPECOLVE S.A.S. EN LIQUIDACIÓN, y la no materialización de las exportaciones que estaban a su cargo por las ventas realizadas por la contribuyente, constituyen prueba suficiente para demostrar que las operaciones tenían propósito de evasión. En consecuencia, es aplicable el artículo 793 literal g) del ET, tal como lo hizo la Administración tributaria en los actos acusados para establecer que era pertinente la vinculación de la CI en el proceso de determinación de la DIAN contra REFINAL S.A.S. por concepto del IVA, segundo bimestre, del año 2019.

Las anteriores razones son suficientes para concluir que no prospera el cargo propuesto por la apelante y, en esa medida, la Sala procede a confirmar la sentencia apelada, que negó las pretensiones de la demanda.

Sanción por inexactitud.

En el caso concreto, se demostró que la sociedad REFINADORA NACIONAL DE ACEITES Y GRASAS S.A.S. reportó ventas exentas que no cumplen con las condiciones establecidas en el artículo 481 del Estatuto Tributario, que derivaron en un saldo a favor que no correspondía, razón por la que procede la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados a la tarifa general del 100%, tal como lo estableció la DIAN en los actos acusados.

¹² Anexos demanda – folios 127 a 181.



Condena en costas

La parte demandante no apeló la decisión del Tribunal en relación con la condena en costas impuesta a la actora, por lo que la Sala no hará un pronunciamiento al respecto.

Conforme con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas en segunda instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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,

FALLO

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia apelada por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Sin condena en costas en segunda instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>