



Radicado: 76001-23-33-000-2023-00342-01 (29932)
Demandante: Refinadora Nacional de Aceites y Grasas S.A.S.

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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN (E)

Bogotá D.C., diecisiete (17) de julio de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2023-00342-01 (29932)
Demandante: Refinadora Nacional de Aceites y Grasas S.A.S.
Demandada: DIAN

Temas: IVA. Venta de bienes exentos a zona franca. Requisitos. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante en contra de la sentencia del 31 de octubre de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que decidió²:

“Primero: NIEGANSE las pretensiones de la demanda. (...)”

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Previo respuesta al requerimiento especial, la DIAN mediante Liquidación Oficial de Revisión 202201505000003 del 24 de enero de 2022³, modificó la declaración de IVA del tercer bimestre del año 2018 en el sentido de disminuir los ingresos por ventas a zona franca y reclasificarlos como operaciones gravadas a la tarifa general del 19%, y determinó un mayor impuesto por \$2.581.521.000. Decisión recurrida y confirmada en Resolución 000497 del 27 de enero de 2023⁴.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo, la parte demandante formuló las siguientes pretensiones⁵:

2.1. Primero: Que se declare la nulidad total de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos:

2.1.1. La Liquidación Oficial de Revisión No. 202201505000003 del 24 de enero de 2022, proferida por la División de Fiscalización y Liquidación Tributaria Intensiva (A) de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Palmira, y

2.1.2. La Resolución No. 000497 del 27 de enero de 2023, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales, a través de la cual se resolvió el recurso de reconsideración.

¹ Ingresó al despacho el 23 de abril de 2025. Samai CE índice 12.

² Samai Tribunal índice 29, folios 1 a 21.

³ Samai Tribunal, índice 3, Expediente Digital, folios 1 a 51.

⁴ Samai Tribunal, índice 3, Expediente Digital folios 1 a 29.

⁵ Samai Tribunal, índice 3, Demanda, folios 5 a 6.



2.2. Segundo: Que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad de dichos actos administrativos, a título de restablecimiento del derecho se declare lo siguiente:

2.2.1. Que la declaración IVA del tercer (3) bimestre del año gravable 2018 presentada por la Compañía se encuentra en firme;

2.2.2. Que no procede ningún ajuste a los ingresos obtenidos por la venta de aceite de soya refinado y por tanto los mismos se encuentran exentos del IVA de acuerdo con el literal e) del artículo 481 del ET;

2.2.3. Que en consecuencia, no procede la liquidación del mayor impuesto ni de la sanción por inexactitud sobre la declaración de IVA del tercer (3) bimestre del año gravable 2018 presentada por la Compañía; y

2.2.4. Que se cancelen los registros contables que la DIAN hubiere abierto a Refinal como deudora del IVA por el tercer (3) bimestre del año gravable 2018.

2.3. Tercero: Que se declare que no son de cargo de la Compañía las costas en que incurra la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

2.4. Cuarto: Que se condene a la Nación a pagar las costas del presente proceso, conformadas por las expensas y las agencias en derecho.

2.5. Quinto: Como pretensión subsidiaria, se anule parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión y la Resolución a través de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, en el punto correspondiente a la sanción por inexactitud impuesta a la Compañía bajo la causal prevista en el parágrafo 2 del artículo 647 del ET.

Lo anterior, considerando la clara interpretación razonable del derecho que hizo mi poderdante para determinar el tratamiento tributario de sus operaciones, el amplio ejercicio probatorio realizado en sede administrativa y judicial, así como la inexistencia de los elementos para configurar la sanción que se impone, se solicita esta última pretensión en caso de no acceder a la petición de nulidad total de los actos demandados.

Indicó como normas vulneradas los artículos 1, 2, 4, 6, 29, 121, 123, 150 numerales 11 y 12, 300 ordinal 4, 338 y 363 de la Constitución Política, 481 literal e) y 647 del Estatuto Tributario (ET); 1630 y 1849 del Código Civil; 905 del Código de Comercio; 174 del Código General del Proceso; 395 del Decreto 2685 de 1999; 73 y 74 del Decreto 2147 de 2016, Decreto 4051 de 2007 y 369 de la Resolución 4240 de 2020, bajo el siguiente concepto de violación⁶:

Sostuvo que la venta de aceite refinado de soya a la sociedad Maquila S.A. en Barranquilla es una operación realizada desde el territorio nacional con destino a zona franca bajo la modalidad «puesto en planta o recogida en fábrica», que consiste en que el comprador por su cuenta y riesgo acude a la planta de REFINAL con el fin de cargar en sus propios camiones cisterna el aceite prometido en venta. De manera que, el único documento exigible como prueba de la venta de bienes con destino a zona franca es el formulario de movimiento de mercancías o ingreso de mercancías conforme lo dispone el artículo 369 de la Resolución 4240 de 2000, sin que el demandante deba verificar el destino de los bienes introducidos a zona franca y el uso de estos en el desarrollo del objeto social.

Precisó que la condición prevista en el literal e) del artículo 481 del ET para efectos de los bienes exentos con derecho a devolución, es analizada antes de llevarse a cabo la operación con el adquirente de zona franca, de ahí que el uso y explotación del producto es responsabilidad exclusiva del comprador y no del vendedor. Así, la demandante verificó los antecedentes formales de la sociedad Maquila S.A.S. como usuario industrial de zona franca mediante el RUT, el certificado de existencia y representación de la Cámara de Comercio de Barranquilla y el Acto de calificación

⁶ Samai Tribunal, índice 3, Demanda, folios 6 a 47.



de C.A.C. Maquila S.A.S. como usuario industrial de zona franca de Barranquilla, pruebas que no fueron valoradas por la administración tributaria en la actuación administrativa.

Contrario a lo aducido por la DIAN, los pagos efectuados son válidos y eficaces aunque se realizaran por terceros toda vez que en virtud del artículo 1630 del Código Civil, cualquier persona que pague a nombre del deudor con o sin su consentimiento extingue la obligación a su cargo. Igualmente son legítimos los formularios de ingreso de bienes a zona franca aportados, de manera que no le es exigible a la demandante comprobar su autenticidad, pues es competencia de los usuarios operadores de zona de franca controlar y supervisar a los usuarios industriales.

La DIAN vulneró el debido proceso de la parte actora en la medida que no se surtió la contradicción de las pruebas trasladadas al expediente administrativo que fundamentan los actos de determinación conforme lo dispone el artículo 174 del CGP.

Por último, señaló la improcedencia de la sanción por inexactitud por cuanto la información registrada en la declaración es verdadera y debidamente soportada; aunado a la diferencia de criterios por error de interpretación en el derecho aplicable como eximente de la sanción por inexactitud.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda⁷. Señaló que las condiciones de la operación de venta del aceite refinado de soya entre la demandante y C.A.C. Maquila S.A. son ajenas al debate que concierne al cumplimiento de los requisitos para la procedencia de la exención de IVA prevista en el literal e) del artículo 481 del ET, de ahí que las pruebas aportadas entre ellas, las facturas, órdenes de compra, tiquetes de báscula, consignaciones, soportes contables evidencian la transacción económica entre las partes involucradas pero no son pruebas pertinentes y conducentes para demostrar que el bien vendido desde territorio nacional efectivamente ingresó a zona franca y fue utilizada en el objeto social de la compradora como lo exige la norma tributaria. Así, le correspondía a la demandante verificar el cumplimiento de los requisitos para la procedencia de la exención conforme con el artículo 788 del ET y la jurisprudencia del Consejo de Estado, sin que ello sea trasladable al usuario operador de zona franca.

Advirtió que el formulario de movimiento o ingreso de mercancías a zona franca aportado por Refinal por sí solo no acredita la exención, pues fue desvirtuado con la respuesta al requerimiento ordinario de información en el que se indica que no corresponde a las transacciones autorizadas por zona franca de Barranquilla y que de la relación de entradas y salidas a nombre de la sociedad Maquila no se evidencia movimiento de aceite refinado de soya proveniente de la demandante. Además, las verificaciones previas realizadas por Refinal del cliente usuario de zona franca no constituyen prueba suficiente para acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma tributaria.

Frente a los pagos realizados por terceros, precisó que la administración no los calificó como ineficaces, sino que constituyen indicios de que la mercancía vendida como exenta de IVA no ingresó a zona franca y no fue utilizada para el objeto social

⁷ Samai Tribunal, índice 18, folios 1 a 21.



del comprador y en todo caso, las condiciones de pago son irrelevantes para determinar el cumplimiento de los requisitos para acceder a la exención pretendida.

No se vulneró el debido proceso de la contribuyente en la medida en que las pruebas recaudadas durante la actuación administrativa y las trasladadas fueron debidamente incorporadas al expediente y puestas en conocimiento mediante el requerimiento especial, garantizando su derecho de contradicción pues tuvo la oportunidad de controvertirlo con ocasión de la respuesta al requerimiento y el recurso de reconsideración.

La omisión de ingresos gravados a la tarifa general que derivaron en un menor impuesto a cargo constituye hecho sancionable por inexactitud en virtud del artículo 647 del ET. La actuación de la DIAN se ajustó al ordenamiento, no fue arbitraria ni temeraria, razón por la que procede la condena en costas a cargo de la demandante.

Sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda⁸ sin condenar en costas al considerar que las ventas realizadas por la demandante en el tercer bimestre del año 2018 al usuario de zona franca C.A.C. Maquila S.A. no cumplieron con los requisitos del literal e) del artículo 481 del ET para ser consideradas exentas de IVA, por cuanto no se demostró que el aceite de soya refinado ingresara a la zona franca de Barranquilla y fuera utilizado para el desarrollo del objeto social de la empresa compradora.

Para el Tribunal, las órdenes de cargue y de compra expedidas por C.A.C. Maquila S.A. junto con las facturas de venta y los formularios de movimiento de mercancía dan cuenta en principio de la solicitud de compra del aceite de soya refinado a cargo de la demandante, pero no del cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma tributaria para la exención en la medida que no acredita su ingreso efectivo a zona franca y su uso en el objeto social.

Además, de las otras pruebas aportadas el expediente administrativo se evidenció que: i) la sociedad Maquila no presentó declaraciones tributarias desde el año 2013, ni información exógena desde el 2018; ii) de los tiquetes de transporte solo 3 tienen como destino Barranquilla sin detalle de zona franca y las demás otras ciudades, iv) los pagos de las facturas provienen de diferentes ciudades del país, no existen movimientos de ingreso o salida de aceite refinado de soya de zona franca Barraquilla que involucre a la demandante conforme con lo reportado por el usuario operador de zona franca, de allí que no se acreditaran los requisitos del literal e) del artículo 481 del ET para la exención de IVA.

Frente a la valoración probatoria, el *a quo* precisó que la contribuyente con ocasión de la notificación del requerimiento especial conoció las pruebas recaudadas en la actuación administrativa y pudo ejercer su derecho de contradicción y defensa, aportando pruebas que desvirtuaran las que constituyen el fundamento de los actos, razón por la que no se vulneró el debido proceso de la demandante.

Indicó la procedencia de la sanción por inexactitud en la medida en que los ingresos registrados no obedecen a operaciones exentas sino gravadas a la tarifa general, que derivaron en un menor impuesto a pagar. No existe diferencia de criterios como causal eximente de la sanción impuesta.

⁸ Samai Tribunal, índice 29 folios 1 a 19.



Por último, no condenó en costas en virtud del inciso adicionado por el artículo 47 de la Ley 2080 de 2021 al artículo 188 CPACA, al considerar que la demanda no carece de fundamentación jurídica, por el contrario, contiene argumentos razonables en procura de conseguir una sentencia favorable a sus pretensiones.

Recurso de apelación

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia⁹. Precisó en primer lugar que la venta exenta del IVA beneficia al comprador C.A.C. Maquila S.A, de allí que la responsabilidad en el uso del bien en el desarrollo de su objeto social corresponda a dicha sociedad y no al vendedor. Citó conceptos de la DIAN¹⁰ para señalar que la exención de IVA de materias primas, e insumos se hizo en función de las zonas francas y sus usuarios industriales, mas no de los vendedores, pues estos, reitera, no obtienen ningún beneficio.

Señaló que la condición prevista en el literal e) del artículo 481 del ET de que «los bienes que se vendan al usuario industrial de una zona franca sean necesarios para el desarrollo de su objeto social» no debe ser entendida o limitada a un tiempo en específico pues la norma no lo dispuso así, aunado a que ese requisito de necesidad hace referencia a que será usado en un futuro, lo que puede ocurrir después de la venta, circunstancia que depende exclusivamente del comprador y no del vendedor. De ahí que la demandante verifique la calidad de usuario de zona franca antes de efectuar la venta y así proceder a emitir la respectiva factura con tarifa del IVA al cero por ciento.

Reiteró que conforme con la Circular Externa 43 del 14 de mayo de 2008 y el artículo 369 de la Resolución 4240 de 2000 -reglamentaria del artículo 396 del Decreto 2685 de 1999-, las operaciones destinadas a usuarios industriales de bienes y de servicios de zona franca se soportan únicamente con el diligenciamiento y trámite del formulario de ingresos de mercancías y la factura comercial, razón por la que la interpretación realizada por la DIAN y el Tribunal del literal e) del artículo 481 del ET es equivocada. Además al no existir norma que enliste las pruebas que acrediten si la operación es exenta de IVA, es válido como lo hizo la demandante, recurrir al certificado de existencia y representación, el RUT y el acto de calificación como usuario industrial de zona franca con el fin de evaluar previamente «si el comprador es un usuario industrial de zona franca y si dentro de su objeto social desarrolla actividades en las que los bienes vendidos sean necesarios para el desarrollo su objeto social».

Por lo anterior, no puede trasladarse la obligación a cargo del comprador a la parte actora en la medida que la condición para que la venta sea considerada exenta de IVA requiere de un hecho posterior a la venta que recae exclusivamente en el usuario de zona franca, por lo que ante su incumplimiento este es imputable al comprador.

El Tribunal incurrió en un error de hecho y derecho en la apreciación de las pruebas por cuanto la información reportada por el usuario operador de zona franca sobre los movimientos de entrada y salida por parte de C.A.C. Maquila solo prueba que dicha sociedad incumplió con su labor de ingresar a la zona franca de Barranquilla el aceite refinado de soya adquirido a Refinal, lo cual es ajeno a las responsabilidades de la demandante, por lo que no hay lugar a cuestionar la validez

⁹ Samai Tribunal, índice 32, 33 y 34, folios 1 a 17.

¹⁰ Oficio 069119 del 18 de julio de 2008, Conceptos 014667 y 1323 del 3 de diciembre de 2014 y 21 de diciembre de 2020 respectivamente.



de las demás pruebas aportadas que acreditan la diligencia por parte del vendedor y soportan la operación.

La sanción por inexactitud es improcedente toda vez que no se configuró el hecho sancionable al tratarse de datos reales y completos, y en todo caso existe una diferencia de criterios derivada de una interpretación razonable del literal e) del artículo 481 del ET que aunque prevé un tratamiento especial en la exención de IVA, en la práctica se dificulta su aplicación en la medida que no determina los documentos y el momento en que deba hacerse la validación de la condición allí prevista, por lo que debe entenderse que es antes de la efectuar la venta, y porque la norma no determina en quién recae la responsabilidad en los eventos en que los bienes vendidos no resultan ser necesarios o el usuario de zona franca no los emplea en el desarrollo de su objeto social.

Pronunciamientos finales

La DIAN¹¹ solicitó confirmar la decisión de primera instancia. Reiteró que la mercancía vendida no ingresó a la zona franca de Barranquilla y no fue utilizada en el normal desarrollo del objeto social de la compradora, quien se dedicaba a actividades relacionadas con la confección de prendas de vestir. Además no se evidenciaron movimientos de entrada y salida de aceite refinado de soya en la zona franca proveniente de Refinal.

La parte demandante y el Ministerio Público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados atendiendo a los cargos de apelación planteados por la parte demandante -apelante única- contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas. En concreto corresponde determinar: (i) si es procedente la reclasificación de los ingresos por ventas exentas a zona franca a ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general por el incumplimiento de los requisitos del literal e) del artículo 481 del ET para que el aceite refinado sea considerado bien exento, (ii) si el Tribunal incurrió en una indebida valoración probatoria de los documentos aportados y que acreditan la venta de bienes exentos y (iii) si procede la sanción por inexactitud y si existe una diferencia de criterios en el derecho aplicable eximente de la sanción.

Análisis del caso concreto

2- En torno a la primera cuestión planteada, el Tribunal indicó que las operaciones realizadas por la demandante en el tercer bimestre del año 2018 con la sociedad Maquila SAS no correspondían a la venta de bienes exentos al no cumplir con los requisitos del literal e) del artículo 481 del ET, en la medida en que el aceite de soya refinado vendido no fue destinado para el desarrollo del objeto del usuario industrial de Zona Franca de Barranquilla.

En oposición, la demandante adujo que las operaciones con usuarios industriales de zona franca se soportan con el formulario de movimiento de mercancía y la factura, de ahí que no sea exigible verificar la utilización del bien en el objeto social del usuario de zona franca, por lo que hay un indebido entendimiento de la norma que se aplica por parte de la DIAN.

¹¹ SAMAI CE, índice 11.



2.1- Para dar solución al debate propuesto, se pone de presente que el literal e) del artículo 481 del ET establece que son bienes exentos con derecho a devolución bimestral «las materias primas, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de Zona Franca o entre estos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios». Por su parte, el artículo 396 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 23 del Decreto 4051 de 2007¹², señaló que se considera exportación definitiva la introducción a zona franca permanente desde el territorio aduanero nacional de materias primas, partes o «bienes terminados nacionales o en libre disposición necesarios para el normal desarrollo de su objeto social a favor del Usuario Operador o Industrial siempre y cuando dicha mercancía sea efectivamente recibida por ellos». De allí que no todas las ventas que se realicen desde el territorio aduanero nacional a zona franca tienen este tratamiento, pues la norma exige que se trate de bienes que sean necesarios para el desarrollo del objeto social del usuario de zona franca que los adquiere¹³.

En virtud del artículo 369¹⁴ de la Resolución 4240 de 2000¹⁵, las exportaciones que refiere el inciso primero del artículo 396 del Decreto 2685 de 1999, requieren para su trámite el diligenciamiento del formulario del ingreso a zona franca «el cual se considerará para todos los efectos como la declaración de exportación». Y conforme con la Circular Externa 43 del 14 de mayo de 2008¹⁶- vigente para la época de los hechos- por medio de la cual se enlistan los códigos de las operaciones que se realizan en las zonas francas, la definición y los documentos soportes, en el código 327 se identifica la operación de «ingreso de materias primas, insumos y bienes terminados que se venden sin IVA desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios», «siempre y cuando sea para el desarrollo del objeto social del usuario industrial», cuyos soportes son: (i) el formulario de movimiento de mercancías de ingreso y (ii) la factura comercial.

De acuerdo con el artículo 3 de la Ley 1004 de 2005 en consonancia con el 393 del Decreto 2685 de 1999¹⁷, el usuario operador es la persona jurídica autorizada para

¹² «Artículo 396. Exportación Definitiva. Se considera exportación definitiva, la introducción a Zona Franca Permanente desde el Territorio Aduanero Nacional, de materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición, necesarios para el normal desarrollo de su objeto social a favor del Usuario Operador o Industrial de Bienes y de Servicios, siempre y cuando dicha mercancía sea efectivamente recibida por ellos.

Las exportaciones temporales que se realicen desde el resto del Territorio Aduanero Nacional a Zona Franca, con el objeto de someter el bien a un proceso de perfeccionamiento por un usuario, no tendrán derecho a los beneficios previstos para las exportaciones definitivas.

La introducción en el mismo estado a una Zona Franca Permanente de mercancías de origen extranjero que se encontraban en libre disposición en el país, no se considera exportación.

Tampoco se considera exportación el envío de bienes nacionales o en libre disposición a Zona Franca desde el resto del territorio nacional a favor de un Usuario Comercial».

¹³ Sentencias del 27 de mayo de 2021 (exp. 24974, MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello), 3 de junio del mismo año (exp. 24931, MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello), 10 de junio de 2021 (exps. 24931 y 24337, MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y exp. 25339, MP. Milton Chaves García), 2 julio de 2021 (exp. 25374, MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello) 9 de julio de 2021 (exp. 25048, MP. Stella Jeannette Carvajal Basto), 15 de julio de 2021 (exp. 25067, MP. Stella Jeannette Carvajal Basto y exp. 25241, MP. Milton Chaves García), 22 de julio de 2021 (exp. 25336 MP. Stella Jeannette Carvajal Basto, exps. 25338 y 25377, MP. Julio Roberto Piza Rodríguez) y 5 de agosto de 2021 (exp. 24972, MP. Milton Chaves García.)

¹⁴ Resolución 4240 de 2000, vigente para la época de los hechos en cuestión, indicaba:

«Artículo 369. Trámite para el ingreso de mercancías desde el resto del territorio aduanero nacional, con destino a las zonas francas. Las exportaciones de que trata el inciso 1o del artículo 396 del Decreto 2685 de 1999, destinadas a usuarios operadores, usuarios industriales de bienes y usuarios industriales de servicios de zona franca, solo requerirán el diligenciamiento y trámite del formulario de ingreso, al cual tendrá acceso la autoridad aduanera a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Este formulario se considerará, para todos los efectos como la declaración de exportación definitiva.

Sin perjuicio de lo previsto en el inciso anterior, las exportaciones destinadas al usuario operador o a un usuario industrial de zona franca, también podrán presentarse diligenciando una solicitud de autorización de embarque en los términos previstos en el artículo 272 del Decreto 2685 de 1999.

Las exportaciones temporales de que trata el inciso 2o del artículo 396 del Decreto 2685 de 1999, deberán tramitarse con la presentación de la solicitud de autorización de embarque a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

¹⁵ Reglamentó el Decreto 2685 de 1999.

¹⁶ Derogada a partir del 30 de junio de 2023 por la Circular 4 de 2023.

¹⁷ Artículo 393. Ingreso y salida de bienes. El Usuario Operador deberá autorizar todo ingreso y salida de bienes, de manera temporal o definitiva, de la Zona Franca Permanente sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos aduaneros a que



dirigir, administrar, supervisar, promocionar y desarrollar una o varias Zonas Francas, así como para calificar a sus usuarios, además autoriza el ingreso y salida de bienes de la zona franca, la cual se concede mediante el diligenciamiento del formulario correspondiente en el que se indique la condición y el tipo de operación a realizar.

Conforme con la normativa citada, para la Sala es claro que la venta desde el territorio nacional a usuarios industriales de bienes o servicios de zona franca se considera exportación exenta de IVA siempre y cuando esta sea necesaria para el desarrollo de su objeto social. Ahora, aun cuando la resolución reglamentaria del Estatuto Aduanero prevé como prueba del ingreso y salida de zona franca el formulario de movimiento de ingreso, ello no desplaza la condición que la norma tributaria y aduanera prescriben para que se considere una venta de bien exento y sea considerada una exportación definitiva respectivamente; esto es, que el bien sea necesario para el objeto social del usuario industrial y sea efectivamente recibida por ellos, aunado a que el formulario por sí solo no acredita la calidad de bien exento con derecho a devolución, sino el ingreso o salida de zona franca.

De manera que, para la exención de los bienes mencionada, la norma establece como condición la exigencia de que estos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de los usuarios industriales de zona franca; es decir que las mercancías vendidas deben ser destinadas al cumplimiento del objeto social, lo cual constituye un presupuesto sustancial que debe acreditarse junto con la venta de los bienes y la calidad de usuario de zona franca del comprador.

Así, no basta con establecer la calidad de usuario industrial de zona franca pues la norma exige para la procedencia del beneficio de calificar los bienes exentos, que dichas materias primas o insumos enajenados desde el territorio nacional sean necesarios para el desarrollo del objeto social del usuario industrial de zona franca, luego, el certificado de existencia y representación legal de la sociedad, el RUT y el acto de calificación como usuario industrial dan cuenta de dicho calificativo pero no de la condición para ser considerados bienes exentos.

Cabe precisar que si bien el suministro de materias primas e insumos vendidos a usuarios industriales de zona franca es una operación exenta de IVA, lo que quiere decir que está gravada con tarifa al 0%, lo cierto es que el beneficio que da lugar a la devolución bimestral del saldo a favor prevista en el artículo 481 del ET recae sobre el responsable que efectúa las operaciones calificadas como exentas. Dicho en otras palabras, los proveedores de los usuarios industriales de bienes y servicios de zona franca que suministren desde el territorio nacional las materias primas, bienes terminados nacionales o en libre disposición necesarios para el cumplimiento del objeto social de estos, no deben facturar IVA y pueden solicitar la devolución bimestral de los saldos a favor generados por estas operaciones.

En el presente caso, la DIAN cuestionó que la demandante no logró probar la condición que exige la norma para que se considere una venta de bienes exentos pues determinó que el aceite de soya refinado no ingresó efectivamente a la zona franca del usuario industrial y no se acreditó que fuera un material necesario para el desarrollo del objeto social de este.

La Sala precisa que si bien la norma no limita la prueba mediante la cual se debe acreditar dicha condición, en virtud del artículo 743 del ET, se analizará cada una de las pruebas allegadas al expediente para determinar el cumplimiento de lo

haya lugar. La autorización será concedida mediante el diligenciamiento del formulario correspondiente, donde se indique el tipo de operación a realizar y las condiciones de la misma.



dispuesto en el literal e) del artículo 481 del ET para que se entienda como bien exento la venta de aceite de soya refinado objeto de discusión.

Precisado lo anterior, y descendiendo al caso concreto, la Sala observa que está probado lo siguiente en el expediente administrativo:

(i) El 24 de julio de 2018, la sociedad demandante presentó la declaración de IVA del tercer periodo del año 2018 en la cual registró en el renglón 33 ingresos por ventas a zonas francas la suma de \$13.586.951.000¹⁸.

(ii) En el expediente obran los formatos 1479- ventas desde territorio nacional a usuarios de zona franca diligenciados por la demandante, en los que se registra que durante el tercer bimestre del año 2018 tuvo operaciones con CAC Maquila S.A.¹⁹- usuario industrial de zona franca de Barranquilla- y los formularios de movimiento de mercancía²⁰ en los cuales se identifica la fecha, el formulario, el usuario de zona franca y el tipo de operación.

(iii) Conforme con la consulta del RUT de la sociedad Maquila S.A. para el año 2018 registraba como actividad económica principal la del código 7490- Otras actividades profesionales, científicas y técnicas y como actividad secundaria 1410- Confección de prendas de vestir, excepto prendas de piel²¹. Y de acuerdo con el certificado de existencia y representación legal de la Cámara de Comercio de Barranquilla²² registra como actividad principal, «la confección de prendas de vestir, excepto prendas de piel», y como objeto social señala «la remanufactura de toda clase de motores y autopartes. Recuperación de toda clase de piezas y la chatarrización como producto final de un servicio. Las operaciones de maquila en los diferentes procesos de adición de algún valor agregado nacional a través de la producción, mezcla, combinación, elaboración, transformación, manufactura, envase, terminado, empaque, armado, ensamble, reparación o reconstrucción a materias primas, bienes intermedios e insumos que ingresen temporalmente a una zona franca con destino prioritario final, a los mercados externos (...)».

(iv) De acuerdo con la consulta en los aplicativos de la DIAN, la sociedad Maquila no presentó declaraciones desde el año 2013 y no reportó información exógena. Por su parte, de lo informado por terceros, la sociedad demandante reportó en el año 2018 un total de ingresos a favor de Maquila la suma de \$38.900.443.500²³.

(v) En respuesta al Requerimiento Ordinario de Información 2020015040000585 del 26 de enero de 2021, Refinadora de Aceites y Grasas S.A.S. aportó las facturas de venta, los tickets de báscula, los certificados de calidad, las órdenes de compra, los formularios de movimiento de mercancía en zona franca y los respectivos pagos de las ventas realizadas²⁴.

De acuerdo con las facturas aportadas, en ellas se identifica a la sociedad Maquila como el comprador, el aceite de soya refinado como el producto objeto de venta, la cantidad en kilogramos, su valor facturado y el IVA liquidado a una tarifa del 0%.

Por su parte, los tickets de báscula identifican: 1.) La fecha y hora de ingreso y salida del vehículo, 2.) el producto, 3.) el peso neto del aceite de soya cargado, 4.) la placa del vehículo que ingresa para el respectivo cargue y el conductor, 4.) el destino del producto, en los cuales se indican las ciudades de Cali, Pereira, Manizales, Roldanillo, Cúcuta, Tuluá e Ipiales, sin que en ninguna de ellas se

¹⁸ Folio 6, Tomo I de los antecedentes administrativos.

¹⁹ Folios 13 a 41, Tomo I de los antecedentes administrativos.

²⁰ Folios 658 a 815, Tomo IV de los antecedentes administrativos.

²¹ Folios 25 a 29, Tomo I de los antecedentes administrativos.

²² Folios 30 a 32, Tomo I de los antecedentes administrativos.

²³ Folio 33, Tomo I de los antecedentes administrativos.

²⁴ Folios 182 a 1071, Tomo I a VI de los antecedentes administrativos.



indique como destino la zona franca de Barranquilla en la que se encuentra ubicada la sociedad Maquila S.A.²⁵

(vi) Por auto de Organización 14 del 29 de marzo de 2021, la Administración trasladó pruebas del expediente adelantado en contra de la contribuyente por el quinto bimestre del año 2017, en las que la DIAN relaciona los siguientes hallazgos:

- a) Por Auto Comisorio 5861 del 28 de agosto de 2018 de la Dirección Seccional de Bogotá, se realizó visita en la dirección registrada en el RUT de C.A.C Maquila S.A. BD 10 MD 8 ZF en la ciudad de Barranquilla- Atlántico en la que mediante registro fotográfico de las instalaciones se estableció que se encontraban desocupadas al momento de la diligencia²⁶.
- b) En virtud del Auto Comisorio 5944 del 29 de agosto de 2018, se realizó visita de verificación el 12 de septiembre de 2018 a Zona Franca Industrial de Bienes y de servicios de Barranquilla S.A. Usuario Operador de zona franca, en donde se aportó copia del acto de calificación como usuario industrial de Bienes y Servicios de Zona Franca de C.A.C Maquila S.A. en el que se registra como objeto social: «1) Las operaciones de maquila en los diferentes procesos de adición de algún valor agregado nacional a través de la producción, mezcla, combinación, elaboración, transformación, manufactura, envase, terminado, empaque, armado, ensamble, reparación o reconstrucción, a materias primas, bienes intermedios e insumos que ingresen temporalmente a una zona franca con destino prioritario final a los mercados externos». Además, aportó copia de la modificación 6 del acto de calificación en el que adiciona al objeto social «la remanufactura de toda clase de motores y autopartes. recuperación de toda clase de piezas y la chatarrización como producto final de un servicio en el área»²⁷.

(vii) Mediante Auto de Organización 13 del 12 de marzo de 2021, se trasladaron pruebas recaudadas dentro de expediente de renta del año 2018, entre ellas la respuesta al Requerimiento Ordinario de Información 2020015040000574 allegada por el usuario operador de Zona Franca de Barranquilla S.A. en la que se informa que la sociedad C.A.C. Maquila S.A. fue calificada como usuario industrial de bienes y servicios en zona franca de Barranquilla el 22 de marzo de 2007 y descalificada por solicitud voluntaria el 28 de diciembre de 2018. Para tal efecto adjuntó los acuerdos y actas de modificación de área y el detalle de los movimientos de entradas y salidas de zona franca durante el año 2018 a nombre de la sociedad C.A.C. Maquila S.A., con detalle del formulario, número de autorización, fecha, agente (proveedor), código, documento de transporte, factura comercial, subpartida arancelaria, peso, tipo de mercancía²⁸, en las cuales no se identifica ingresos o salidas de aceite de soya refinado proveniente de la sociedad demandante.

(viii) En respuesta a la extensión del requerimiento ordinario de información, el usuario operador de zona franca de Barranquilla informó que: «De conformidad con los registros que constan en nuestro sistema de control de inventarios, E-Franco, se informa que, una vez revisado en dicho software la información no se encontraron los 7 formularios de movimiento de mercancía suministrados por usted, por cuanto los mismos no corresponden a transacciones aprobadas o autorizadas por el Usuario Operador que represento, ni se trata de documentos que, de acuerdo con nuestros registros, hayan sido asignados al entonces usuario C.A.C. Maquila S.A. no. Nit 900.043.188-5»²⁹.

(ix) La Administración envió Requerimiento Ordinario de Información 2021015040000030 del 21 de enero de 2021 a la sociedad C.A.C. Maquila S.A. en

²⁶ Folios 1165 a 1167 Tomo VI de los antecedentes administrativos.

²⁷ Folios 1169 a 1174, Tomo VI y VII de los antecedentes administrativos.

²⁸ Folios 68 a 70 vuelto, Tomo I de los antecedentes administrativos

²⁹ Folio 177 Tomo I de los antecedentes administrativos.



el que se solicitó información sobre las transacciones realizadas con Refinadora Nacional de Aceites y Grasas durante los bimestres 1 a 3 del año 2018, sin embargo, no se allegó respuesta al requerimiento.

(x) En los folios 1073 a 1086 de los antecedentes administrativos, obra el acta de comparecencia a la diligencia de declaración juramentada, realizada el 24 de febrero de 2021 a la señora Adriana García Alarcón con el fin de verificar las transacciones económicas entre la empresa Maquila S.A. y la contribuyente de donde se destaca lo siguiente:

«Hago una labor logística, que consiste en mandar orden de compra, cuando empieza el mes y orden de cargue, la cual se realiza con los datos que le envían las empresas a las cuales les realizo la labor. La información la recibo por teléfono, consiste en placa, nombre del conductor y cuantos kilos se van a cargar. Esta labor la realizo desde mi casa, no tengo oficina para esta actividad. (...) PREGUNTADO: Sírvase informar si ha sido el contacto de la sociedad REFINADORA NACIONAL DE ACEITES Y GRASAS para realizar operaciones comerciales por venta de aceite con terceros, e informar desde que año. Explique detalladamente. CONTESTADO: trabajaba en CI LOGÍSTICA Y EXPORTACIÓN, ubicada en Cali, y esta empresa le compraba a REFINAL, entonces yo conocía el proceso logístico de mandar la orden, de estar pendiente del carro de si lo cargaron o no y cuando la empresa se acabó, y como conocía telefónicamente a los clientes entonces en ese momento me empezaron a llamar y otras empresas externas para que les ayudara con la parte logística de mandar órdenes de compra, orden de cargue, con los datos como placa del vehículo, nombre conductor, cantidad, estar pendiente de los tiquetes de báscula y llamo a preguntar si hay aceite o porque no han cargado un vehículo. PREGUNTADO: Sírvase informar si tiene vínculo laboral, comercial o de servicios con las siguientes sociedades: REFINADORA NACIONAL DE ACEITES Y GRASAS SAS (...). Detalle el tipo de operación que realizó (...). CONTESTADO: REFINADORA NACIONAL DE ACEITES Y GRASAS SAS: no tengo vínculo laboral, no de servicios, ni comercial, el único vínculo en la oportunidad que me han dado las empresas que le compra a REFINAL por mi organización y buen manejo en logística. Mi único contacto con REFINAL es entregar órdenes y estar pendiente que carguen el carro, no conozco los conductores, ni les pago, ni los contrato, de eso se encarga cada una de las empresas que están comprando. De REFINAL no recibo ningún tipo de comisión, ni pago por ningún concepto. Cada una de estas empresas enviaba una carta de autorización a REFINAL, autorizándome a pasar las ordenes de cargue y de compra. La documentación que REFINAL requería para darles el cupo a las empresas e iniciar negociación, era enviada por cada empresa directamente a REFINAL.

(...)

C.A.C. MAQUILA S.A.: con ellos tuve vinculo en el año 2017 y parte 2018, no recuerdo bien al fecha exacta. No tengo vínculo laboral, no de servicios ni comercial, el contacto con ellos fue la secretaria, (...) Lizbeth, me llamaron para que les ayudara con la parte logística, por el conocimiento logístico que tenía con la empresa en la que trabajé en Cali».

A partir de lo anterior, se colige de las pruebas analizadas en conjunto que no se encuentra probada la condición que prevé el literal e) del artículo 481 del ET para que los bienes vendidos en este caso, el aceite de soya refinado se considere un bien exento con derecho a devolución, habida cuenta que conforme lo determinó la DIAN en los actos demandados, no se acreditó que dicha materia prima fuera necesaria para el desarrollo del objeto social del usuario industrial de zona franca.

Cabe precisar que las facturas y los tiquetes de báscula por sí solos no prueban dicho presupuesto legal; por el contrario, solo dan cuenta de la realización de una transacción económica de venta del aceite de soya y de su cargue, pero no de que este ingresara a la zona franca de Barranquilla en la que se encontraba la sociedad compradora, y en todo caso, como se señaló párrafos atrás, de la actividad registrada por el usuario industrial no se evidencia que el aceite de soya refinado fuera necesario para el desarrollo de su objeto social. De allí que no baste con verificar la calidad del usuario previo a la operación, pues expresamente la norma exige que dichos bienes para ser considerados exentos deben ser necesarios en el



desarrollo del objeto social y ser efectivamente entregados en virtud de lo dispuesto en artículo 396 del Decreto 2685 de 1999.

Además, se advierte que los formularios de movimiento de ingreso aportados por la demandante no contienen el número y fecha de autorización de ingreso por parte del usuario operador, aunado a que estos no fueron reconocidos por el usuario operador de zona franca de Barranquilla en la respuesta al requerimiento de información, quien expresamente señaló «no corresponden a transacciones aprobadas o autorizadas por el Usuario Operador que represento, ni se trata de documentos que, de acuerdo con nuestros registros, hayan sido asignados al entonces usuario C.A.C. Maquila S.A.» y adjuntó la relación de los ingresos y salidas de mercancía durante el año 2018, respecto de la empresa Maquila S.A., en la que se pudo constatar que no se encontraba autorizado el ingreso o salida del aceite proveniente de la demandante.

A su vez, la declaración de la señora Adriana García solo da cuenta de que actúa como intermediaria en un proceso de logística para el cargue de aceite de soya refinado, pero no se conocen las condiciones de la relación comercial entre Refinal y Maquila, lo cual no da certeza del cumplimiento del requisito de la norma; esto es, de la necesidad de la materia prima en el desarrollo del objeto social del usuario industrial.

En ese sentido, analizadas en conjunto las pruebas que obran en el expediente bajo las reglas de la sana crítica, para la Sala el acervo probatorio no da certeza de que el aceite de soya vendido por la demandante haya ingresado efectivamente a zona franca de Barranquilla y fuera necesario para el cumplimiento del objeto social del usuario industrial como lo exige la norma, pues se reitera, las facturas, el acto de calificación, los comprobantes de pago realizados por terceros, el certificado de existencia de representación e incluso el estudio de antecedentes realizado por la demandante no son pruebas suficientes que acrediten el cumplimiento de la condición prevista en la norma para ser considerado un bien exento con derecho a devolución.

Contrario a lo aducido por la demandante, no se pretende exigir al contribuyente obligaciones adicionales a las establecidas por la ley, y menos respecto de los terceros con los que realiza sus operaciones. Así, el deber de la administración es verificar la realidad de las operaciones y el cumplimiento de las normas tributarias que, como en este caso, dieron lugar a la clasificación de los ingresos por operaciones exentas, y las circunstancias dentro de las que se verificaron el incumplimiento de la condición prevista en el literal e) del artículo 481 del ET, que llevaron a la administración a la conclusión justificada de la clasificación de dichos ingresos como gravados a la tarifa general. En consecuencia, el cargo de apelación no prospera.

2.2- Respecto a la indebida valoración probatoria alegada por la recurrente, la Sala precisa que el *a quo* valoró en conjunto las pruebas que obran en el expediente administrativo y constituyen el fundamento de los actos demandados, sin que se evidencie un error de hecho y de derecho en el análisis realizado frente a la información aportada por el usuario operador. Lo anterior, por cuanto el registro de ingresos y salidas de los bienes de zona franca respecto al usuario industrial C.A.C. Maquila S.A. es una prueba que fue recaudada en debida forma en la investigación y da cuenta de que el aceite vendido por la contribuyente no ingresó en zona franca, además como quedó consignando párrafos atrás, proviene dicha información del usuario operador quien es la persona jurídica que autoriza el ingreso y salida de bienes de manera temporal y definitiva de zona franca la cual concede con el



diligenciamiento del formulario correspondiente, vigila y controla y autoriza dichas operaciones a los usuarios industriales.

Contrario a lo manifestado por la apelante, dicha prueba por sí sola no constituye el fundamento de la decisión, pues se reitera, del análisis en conjunto de todas las pruebas allegadas se determinó que la contribuyente no cumplió con el requisito previsto en el literal e) del artículo 481 del ET.

Así del recuento probatorio, el Tribunal estableció que si bien la demandante vendió aceite de soya refinado, no hay prueba de que dichos bienes tengan la calidad de exentos, pues conforme con los tiquetes de báscula, el registro de ingreso y salida suministrado por el usuario operador, no se pudo constatar que el aceite ingresara efectivamente a zona franca y fuera necesaria para el desarrollo del objeto social del usuario industrial, luego, el cargo de apelación no prospera.

2.3- Frente a la sanción por inexactitud, la demandante aduce que se configuró una diferencia de criterios pues de la interpretación al derecho aplicable la llevó al convencimiento de que su actuación estaba amparada legalmente en la medida que el literal e) del artículo 481 del ET es una norma oscura que en la práctica dificulta su aplicación porque no determina el momento en que debe hacerse la validación ni los documentos para hacerla frente a la condición de la exención como tampoco establece en cabeza de quién recae la responsabilidad del IVA no pagado cuando los bienes no son necesarios para el objeto social del usuario industrial de zona franca.

Para definir este debate, se precisa que de conformidad con el artículo 647 del ET, constituye inexactitud sancionable, entre otras conductas, la omisión de ingresos en las declaraciones tributarias, y en general datos equivocados, de lo cual se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor. Sin embargo, al mismo tiempo, en el inciso final se descarta su configuración [versión vigente para la época], cuando ello se derive de errores de apreciación o diferencias de criterio en el derecho aplicable entre la Administración y el contribuyente. Sobre este último particular ha sido criterio de la Sección³⁰ que para determinar la exoneración punitiva es necesario definir si el razonamiento efectuado por el contribuyente tuvo causa en una equivocada comprensión sobre la interpretación o existencia del tipo infractor o sus respectivos ingredientes normativos, esto, armonizado con el grado de diligencia que debe desplegar para satisfacer sus deberes tributarios.

2.3.1- Aplicado lo anterior al caso bajo análisis, encuentra la Sala que la demandante incluyó como ingresos exentos, ventas que al no cumplir con el literal e) del artículo 481 del ET, debían ser registrados como ingresos gravados a la tarifa general, disminuyendo en forma improcedente el impuesto a cargo, lo que se enmarca en la descripción del tipo sancionatorio descrito en el precitado artículo 647. También se advierte que esto no se derivó de la convicción de que el citado artículo configuraba una prerrogativa ambigua en el tiempo, pues al tratarse de un beneficio tributario que recae en quien vende el bien, materia prima o insumo a un usuario industrial de zona franca, la verificación del requisito de que este ingresara a zona franca y fuera necesario para el desarrollo del objeto social del usuario correspondía al demandante.

Así, para la Sala no existe una diferencia de criterios relativa al alcance del literal e) del artículo 481 del ET, toda vez que el razonamiento que tuvo en cuenta la

³⁰ Sentencia del 11 de junio de 2020 (exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza).



demandante para el registro de sus ingresos no es una tesis jurídica razonable que comparta esta Sala de Decisión.

Lo anterior, por cuanto la discrepancia no se basó en una argumentación sólida que permite establecer que la interpretación al derecho aplicable dada por la demandante llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente y revestía de un criterio objetivo y razonable³¹.

En consecuencia, no se levanta la sanción por inexactitud impuesta por la administración.

Conclusión

3- Por lo razonado en precedencia se establece que el Tribunal no incurrió en un error de hecho y de derecho en la valoración probatoria, y procedía la clasificación de los ingresos registrados como exentos en ingresos gravados como lo realizó la administración en la medida en que no se cumplió con el presupuesto del literal e) del artículo 481 del ET. Además, no existe una diferencia de criterios que dé lugar al levantamiento de la sanción por inexactitud.

En consecuencia, la sala confirmará la decisión apelada.

Condena en costas

4- Por último, acorde con el criterio de la Sección, por no estar probadas en el expediente, no se condenará en costas en esta instancia, conforme con el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. Confirmar la sentencia apelada por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

2. Sin condena en costas.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase 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) (Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>

³¹ Sentencias del 12 de marzo de 2009, exp. 16575, MP. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, 6 de agosto de 2014, exp. 19288, MP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 11 de junio de 2020, exp. 21640, MP. Julio Roberto Piza Rodríguez.