CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., seis (6) de noviembre de dos mil diecinueve (2019).

Referencia:	MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación:	**05001-23-33-000-2014-00897-01 (22631)**
Demandante:	C.I. CULTIVOS MIRAMONTE S.A., EN REORGANIZACIÓN[1]
Demandado:	UAE - DIAN
Temas:	Devolución saldo a favor. IVA 4 Bim. 2012. Causal de rechazo definitivo de las solicitudes de devolución del art. 857 [num. 5] del E.T.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 29 de abril de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera de Oralidad, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda. En la parte resolutiva, dispuso lo siguiente:

> "**PRIMERO**: Se declara la nulidad [de] los actos administrativos contenidos en las Resoluciones Nro. 463 de 23 de noviembre de 2012 y 0076 del 15 de noviembre de 2013 mediante las cuales la Dirección de Recaudación de la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Medellín negó la devolución de saldos a favor solicitada por C.I. CULTIVOS MIRAMONTE con base en el artículo 137 de la Ley 1607 [de 2012].
>
> "**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, se condena a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN- a devolver a la sociedad C.I. CULTIVOS MIRAMONTE, los dineros pagados por concepto de saldo a favor en relación con la declaración de impuestos sobre las ventas por el bimestre cuatro del año 2012, suma que deberá ser actualizada conforme a la fórmula señalada en la parte motiva de la sentencia.
>
> "**TERCERO:** Se condena en costas a la parte demandada DIAN."

ANTECEDENTES

El 13 de septiembre de 2012, la demandante presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre del año gravable 2012, en la que liquidó un

[1] Según el certificado de existencia y representación legal de Cámara de Comercio del Oriente Antioqueño, "*por auto 430-001879 de la Superintendencia de Sociedades de Bogotá del 4 de febrero de 2011, inscrito en el registro mercantil el 09 de marzo de 2011, bajo el N° 67 del libro XVIII, se registró al admisión del proceso de reorganización de la empresa*" [Cfr. fl. 35v]

saldo a favor de $102.183.000[2]. El 8 de octubre de 2012, la actora presentó la solicitud de devolución de dicho saldo a favor[3].

La Dirección Seccional de Impuestos de Medellín profirió la **Resolución de rechazo definitivo Nº 463 de 23 de noviembre de 2012** al encontrar que la solicitud anterior estaba incursa en la causal prevista en el numeral 5 del artículo 857 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 14 de la Ley 1430 de 2010, pues *"[D]e acuerdo a certificación expedida por el GIT de Secretaría de la División de Gestión de Cobranzas de fecha 14/11/20|12, se estableció que las siguientes declaraciones de retención en la fuente, se encuentran en la obligación financiera como NO VÁLIDA POR INEFICAZ"*. Se refiere a las declaraciones de retenciones por los periodos 12 del año 2010 y 1, 2 (inicial y corrección), 3, 4 y 5 del año 2011. Además, en el acto indicó que no se allegaron algunos documentos exigidos por los Decretos 380 de 1996 y 1000 de 1997[4].

Contra el acto anterior, el 22 de enero de 2013, la actora interpuso recurso de reconsideración[5], que fue desatado mediante la **Resolución Nº 76 de 15 de noviembre de 2013**, en el sentido de confirmar el acto impugnado[6].

DEMANDA

La actora, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:

> "3.1. [...] se declare la nulidad de los actos administrativos acusados y enunciados en el numeral anterior de este escrito [se refiere a los siguientes*:
>
> "*2.1. 'RESOLUCIÓN DE RECHAZO DEFINITIVO Nº 463 de 23 de noviembre de 2012 suscrita por el Jefe del G.I.T. de Devoluciones de la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Medellín, por medio de la cual se rechazó la solicitud de devolución del saldo a favor originado en el impuesto sobre las ventas del año gravable 2012, periodo cuatro, presentada por mi mandante y radicada con el N° 14066 de 8 de octubre de 2012.*
>
> *"2.2. 'RESOLUCIÓN QUE RESUELVE RECURSO DE RECONSIDERACIÓN CONFIRMANDO' Nº 76, fechada el 15 de noviembre de 2013 y suscrita por la Jefe de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín de la DIAN. Mediante este acto administrativo se dio término al proceso por la vía gubernativa. Este acto fue notificado personalmente al apoderado especial de la sociedad, doctor Carlos Fernando Robledo Clavijo, el día 28 de noviembre de 2013. La notificación se encuentra al reverso de la última hoja de este documento'.* [...].
>
> 3.2. Pido que como restablecimiento del derecho, se ordene a la entidad demandada proceder a efectuar a mi mandante la devolución del saldo a favor solicitado, con sus correspondientes intereses.

[2] Fl. 72v
[3] Fl. 72
[4] Fl. 210 y 210v
[5] Fls. 213
[6] Fls. 243

"3.3. Finalmente pido que se condene a la entidad demandada al pago de las costas del proceso".

Indicó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 95-9, 228 y 363 de la Constitución Política
- Artículo 30 del Código Civil
- Artículo 580-1 parágrafo transitorio, 683, 850 y 857-5 del Estatuto Tributario

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Con posterioridad al acto de rechazo definitivo de la solicitud de devolución del saldo a favor entró a regir el parágrafo transitorio adicionado al artículo 580-1 del E.T, por el artículo 137 de la Ley 1607 de 2012. Esta norma permite sanear la ineficacia de las declaraciones.

En uso de este saneamiento, la actora "*presentó todas y cada una de las declaraciones de retención en la fuente*" que la administración consideró ineficaces en el acto de rechazo y aportó copia de estas con el recurso de reconsideración.

No obstante, al resolver el recurso de reconsideración, la administración desconoció los efectos jurídicos del saneamiento y confirmó el acto recurrido.

La administración no interpretó de manera sistemática el parágrafo transitorio del artículo 580-1 del E.T. adicionado por el artículo 137 de la Ley 1607 de 2012. Esta disposición contiene "*una ficción legal de oportunidad en la presentación de las declaraciones de retención en la fuente, que antes de la nueva norma, se consideraban ineficaces*", por lo que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración incurrió en falsa motivación.

2. La causal de rechazo definitivo de las solicitudes de devolución contenida en el numeral 5 del artículo 857 del E. T. se aplica a los "*proveedores de sociedades de comercialización internacional a quienes se pretendía poner el control*", no a las sociedades de comercialización internacional, como es la actora.

3. La retención en la fuente permite al Estado contar con un flujo periódico de recursos para atender el gasto público. Por lo tanto, una vez consolidado y determinado el tributo, el "*deber ser*", es devolver los saldos a favor de manera ágil y oportuna.

Los saldos a favor reclamados por la actora "*se generan de manera crónica en razón de la actividad exportadora que, de suyo, es exenta de IVA*".

4. Debe darse prevalencia a la esencia y no a la forma, pues si bien formalmente las declaraciones de retención en la fuente presentadas inicialmente eran ineficaces, "*por voluntad del propio legislador [...] esa ineficacia quedó saneada*", pues "*las declaraciones debían entenderse como presentadas oportunamente, pues no otra conclusión permite la circunstancia de que en la norma indicada se hubiera exonerado de liquidar y pagar sanción por extemporaneidad e intereses de mora*".

5. La actuación demandada desconoce los principios de justicia y equidad tributaria, al realizar una interpretación formalista y asistemática de las normas aplicables que impone, sin razón jurídica válida, una carga que no tiene que soportar, pues implica perder el saldo a favor al que tiene derecho, más aún por la condición económica y financiera en que se encuentra al estar en proceso de reorganización empresarial.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda. El rechazo definitivo de la solicitud de devolución del saldo a favor reclamado se ajusta a la legalidad, por lo siguiente:

La certificación de la División de Gestión de Cobranzas del 14 de noviembre de 2012 acredita que, a esa fecha, las declaraciones de retención en la fuente que la actora presentó por los periodos 12 del 2010 y 1, 2, 3, 4 y 5 de 2011, figuran en los sistemas informáticos de la DIAN como "*no válidas por ineficaces*". Así, se comprobó que "*la sociedad no efectuó las retenciones señaladas en la norma antes transcrita, teniendo la obligación de hacerlo*". Por tanto, se configura la causal de rechazo definitivo de la solicitud de devolución del numeral 5 del artículo 857 del E.T.

Además, la solicitud tiene otras falencias, toda vez que no se allegaron los siguientes documentos: relación de IVA retenido, copia de los certificados para cada bimestre que sea objeto de dicha retención, certificación del contador sobre el cumplimiento de las obligaciones a que se refieren los artículos 13 y 14 de la Ley 1430 de 2010, relación detallada de los terceros objeto de las retenciones por IVA efectuadas, declaradas y pagadas en el periodo objeto de la solicitud y de aquellos periodos que estuvieren vencidos al momento de la presentación de la solicitud.

El plazo para presentar las declaraciones tributarias es fijado anualmente por el Gobierno Nacional, por lo que es ilógica e irreal la afirmación de la demandante cuando sostiene que "*el artículo 137 de la Ley 1607, el cual adicionó un parágrafo transitorio al artículo 580-1, señaló que las declaraciones se entendían presentadas oportunamente para todos los efectos legales*".

A 23 de noviembre de 2012, fecha de la resolución de rechazo definitivo de la solicitud de devolución presentada por la actora, no se había expedido la Ley 1607 del 26 de diciembre de 2012. Por tanto, su aplicación en este caso desconoce el principio de irretroactividad de la normativa tributaria.

Al introducir el parágrafo transitorio al artículo 580-1 del E.T, la intención del legislador del año 2012, "*era no solo [...] regular las inconsistencias de la cuenta corriente e irregularidades fiscales de los contribuyentes, sino primordialmente dar la posibilidad de cumplir la ley presentando las declaraciones que adolecían de ineficacia sin sanción de extemporaneidad ni intereses de mora*", no "*retrotraer los términos de las situaciones jurídicas consolidadas*".

Los requisitos exigidos para acceder a la devolución deben acreditarse a la fecha de presentación de la solicitud. Los funcionarios encargados de las devoluciones deben exigirlos para acceder a las solicitudes, sin que ello implique que se dé prevalencia a la forma y no a la esencia, como lo afirma la actora.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda, con fundamento en las razones que se resumen a continuación:

El parágrafo transitorio del artículo 580-1 del E.T. adicionado por el artículo 137 de la Ley 1607 de 2012, exoneró de la obligación de liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad y los intereses de mora a los retenedores que hasta el 31 de julio de 2013, presentaran con pago "*las declaraciones en relación con los periodos gravables anteriores al 30 de noviembre de 2012 sobre los cuales se haya configurado la ineficacia de que trata el artículo 580-1 del E.T. por lo que se entienden subsanadas las que fueron ineficaces, pues los valores consignados, sobre las declaraciones de retención en la fuente ineficaces, se imputarán de manera automática y directa al impuesto y periodo gravable de la declaración de retención en la fuente que se considera ineficaz*".

La actora presentó las declaraciones de retención en la fuente sin pago por los periodos 12 del 2010 y 1, 2, 3, 4 y 5 de 2011, por lo que resultaron ineficaces conforme al artículo 15 de la Ley 1430 de 2010. Luego, "*las presentó nuevamente con pago y liquidó y pagó la sanción por extemporaneidad y los intereses por mora*", situación que encaja en el parágrafo transitorio adicionado al artículo 580-1 del E.T. por el artículo 137 de la Ley 1607 de 2012.

La actora subsanó las declaraciones de retención en la fuente que devinieron ineficaces, por las que la DIAN negó la devolución de saldos solicitada, y "*si bien esta ley no estaba vigente al momento de resolver el rechazo definitivo, sí lo estuvo cuando se resolvió el recurso de reconsideración, por lo que se debió tener en cuenta [dicha ley] para resolver la situación de la sociedad demandante*".

El saldo a favor reclamado constituye un pago en exceso sin que exista razón jurídica para negar la devolución solicitada.

Condenó en costas a la DIAN, parte vencida en el proceso.

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN apeló. Sustentó el recurso en los siguientes términos:

El Tribunal incurrió en los siguientes errores e imprecisiones al interpretar el artículo 137 de la Ley 1607 de 2012:

1. Asumir que el hecho de que la referida norma permita presentar declaraciones sin liquidar el pago de intereses de mora y la sanción por extemporaneidad, respecto a periodos frente a los que se había configurado la ineficacia de las declaraciones "*equivale a 'subsanar' y retrotraer en el tiempo los efectos legales de las declaraciones ineficaces*".

El beneficio tributario previsto en la norma consiste en *perdonar* los intereses de mora y la sanción por extemporaneidad, con el fin de estimular a los contribuyentes a presentar nuevamente, con pago, las declaraciones que devinieron ineficaces por no haberse pagado. El alcance del beneficio no es "*darle la categoría de eficaces y*

válidas a declaraciones que no lo fueron en su momento y mucho menos debe entenderse que las declaraciones ineficaces se tornaron automáticamente en oportunas".

Del artículo 137 de la Ley 1607 de 2012 tampoco "*se desprende la posibilidad de evitar o suprimir los efectos legales en cuanto a solicitudes de devolución que se realizaron con fundamento en declaraciones ineficaces, puesto que los requisitos para la devolución deben estar satisfechos al momento de presentarse la solicitud de devolución*".

2. Asumir que, con ocasión del recurso de reconsideración, la actora podía subsanar la solicitud de devolución que había sido rechazada por incurrir en la causal de rechazo definitivo de la solicitud de devolución del numeral 5 del artículo 857 del E.T. adicionado por el artículo 14 de la ley 1430 de 2010, y con fundamento en una norma inexistente al momento de proferir la decisión de rechazo.

En materia tributaria, el recurso de reconsideración está instituido para que la administración revise sus propios actos y "*verificar que los mismos contengan la posición institucional de la entidad, fundamentados como debe ser, con pleno apego a las normas vigentes*". En el caso, al resolver el recurso de reconsideración la administración determinó que el acto recurrido se ajustaba a la normativa vigente al momento de expedirlo.

Con el recurso de reconsideración, la actora no atacó la legalidad del acto de rechazo definitivo. Se centró en demostrar que había 'subsanado' las declaraciones ineficaces, en virtud del beneficio previsto en el artículo 137 de la Ley 1607 de 2012.

La condena en costas es improcedente. Lo debatido es un asunto de carácter tributario, que se enmarca en la excepción prevista en el artículo 188 del CPACA.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora insistió en los argumentos expuestos a lo largo del proceso y pidió que se confirme la sentencia apelada.

La DIAN explicó que la solicitud de devolución presentada por la actora el 8 de octubre de 2012 fue rechazada con fundamento en la causal 5 del artículo 857 del E. T. porque *"las declaraciones de retención en la fuente de diciembre de 2010 y de enero a junio (sic) de 2011 no se encontraban canceladas a la fecha de presentación de la solicitud"*. Las declaraciones de retención en la fuente anteriores al 8 de octubre de 2012 debían estar pagadas "*pero solo estaban presentadas y algunas con pago parcial* [...], *las aportadas evidencian un pago extemporáneo con sanción e intereses de mora*".

Debe distinguirse entre la causal de rechazo de la solicitud de devolución del numeral 5 del artículo 857 del Estatuto Tributario y la ineficacia de las declaraciones de que trata el artículo 580-1 del mismo ordenamiento que, en virtud de lo previsto en el parágrafo transitorio adicionado por la Ley 1607de 2012, podía subsanarse.

El hecho de que la actora subsane sus declaraciones de retención en la fuente ineficaces es un aspecto diferente a la causal de rechazo de la solicitud de

devolución. Las causales de rechazo son taxativas, pues se trata de "*sancionar con la no devolución de un saldo a favor a quien no trasladó esos dineros oportunamente al Estado*". Por tanto, el beneficio introducido por la Ley 1607 de 26 de diciembre de 2012 no es aplicable a la solicitud de devolución presentada el 8 de octubre de 2012.

Es improcedente la condena en costas impuesta, toda vez que no están probadas.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso se controvierte si son legales o no la Resolución de Rechazo Definitivo Nº 463 de 23 de noviembre de 2012 y la Resolución Recurso de Reconsideración Confirmando Nº 76 de 15 de noviembre de 2013, expedidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín.

En los términos del recurso de apelación, la Sala determina si al haberse rechazado en forma definitiva la solicitud de devolución de saldos a favor originados en declaración del impuesto sobre las ventas, con fundamento en la causal prevista en el numeral 5 del artículo 857 del E. T, con ocasión del recurso de reconsideración el solicitante puede "subsanar" la causal de rechazo acogiéndose al saneamiento previsto en el artículo 137 de la Ley 1607 del 26 de diciembre de 2012.

En caso de que prospere el recurso de apelación, la Sala se pronuncia sobre los restantes argumentos de la demanda, pues el Tribunal no lo hizo y conforme con el artículo 280 inciso 2 del Código General del Proceso, aplicable por remisión del artículo 306 del CPACA, la sentencia debe resolver sobre todas las pretensiones de la demanda y en este caso la actora pidió la nulidad de los actos que le rechazaron la devolución por varias razones que no fueron analizadas por el Tribunal.

La Sala advierte que habrá de revocar la sentencia apelada y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda, según el siguiente análisis:

Requisitos para se aplique la causal de rechazo definitivo de devoluciones de saldos a favor prevista en el artículo 857 numeral 5 del E.T.

El artículo 850 del E.T. dispone que los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias pueden solicitar su devolución.

El artículo 1 del Decretó 1000 de 1997[7], vigente al momento de la presentación de la solicitud de devolución (8 de octubre de 2012), dispone que "*Sin perjuicio de lo establecido en los parágrafos de los artículos 815 y 850[8] del Estatuto Tributario y otras disposiciones*" los contribuyentes pueden solicitar la devolución o

[7] "Por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de devoluciones y compensaciones y se dictan otras disposiciones". A partir del **1 de diciembre de 2012**, el Decreto 1000 de 1997 fue derogado por el artículo 27 del Decreto 2277 de 2012.

[8] E.T. art. 850, par. 1 [mod. art. 67 de la L. 788 de 2002] "Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la devolución de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, solo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 y por aquellos que hayan sido objeto de retención".

compensación de saldos a favor originados en declaraciones del impuesto sobre las ventas.

El mismo Decreto 1000 de 1997 establece los requisitos generales de las solicitudes de devolución o compensación [art. 3]. Señala que el término para solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor liquidados en declaraciones del impuesto sobre la renta y ventas es de dos años, contados a partir del vencimiento del término para declarar [art. 4]. En el artículo 6, indica los documentos adicionales que el contribuyente debe adjuntar, en los casos en que la solicitud se origine en un saldo a favor liquidado en declaración del impuesto sobre las ventas.

El artículo 857 del Estatuto Tributario consagra las causales de inadmisión y rechazo definitivo de las solicitudes de devolución o compensación. La contenida en el numeral 5, adicionada por el artículo 14 de la Ley 1430 de 2010, está definida en los siguientes términos:

> "**Artículo 857.** Modificado. Ley 223 de 1995, artículo 141. **Rechazo e inadmisión de las solicitudes de devolución o compensación.** Las solicitudes de devolución o compensación se rechazarán en forma definitiva:
>
> [...]
> 5. Adicionado artículo 14 Ley 1430 de 2010. Cuando se compruebe que el **proveedor de las sociedades de comercialización internacional** solicitante de devolución y/o compensación, **a la fecha de presentación de la solicitud** no ha cumplido con la obligación de efectuar la retención, consignar lo retenido y **presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago**, de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos a la fecha de presentación de la solicitud. [Se destaca]
>
> En estos casos no será aplicable lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 580-1 de este Estatuto[9].
>
> [...]". (Se destaca)

Conforme al artículo 857 numeral 5 inciso primero del E.T, para la viabilidad de la solicitud de devolución y/o compensación formulada por **el proveedor de sociedades de comercialización internacional** se requiere que, para el momento en que dicho proveedor presente la solicitud, haya cumplido las obligaciones de retener, consignar lo retenido y presentar con pago las declaraciones de retención en la fuente "*de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos a la fecha de presentación de la solicitud*".

Lo anterior, porque si la administración comprueba que, **a la fecha de presentación de la solicitud de devolución**, el proveedor de las sociedades de comercialización

[9] E.T. ART. 580-1, *Ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total.* Las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare /"Lo señalado en el inciso anterior no se aplicará cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente. Para tal efecto el saldo a favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración."

internacional no ha cumplido tales obligaciones, debe rechazar, en forma definitiva, solicitud.

En relación con la norma en mención, en la exposición de motivos de la Ley 1430 de 2010, en el punto "4. *Disposiciones de control*", se advierte que para ese momento, la devolución del IVA a las sociedades de comercialización internacional tenía un tratamiento especial, toda vez que se realizaba con la simple certificación que las sociedades de comercialización internacional expiden a sus proveedores y que ese, tratamiento "*ha sido objeto de abusos y no garantiza que las mercancías entregadas a las sociedades de comercialización internacional, efectivamente se exporten, situación que aumenta en forma injustificada el valor de las devoluciones, incidiendo negativamente en el recaudo tributario*"[10].

A su vez, el artículo 13 de la Ley 1430 de 2010 adicionó el numeral 7 al artículo 437-2 del Estatuto Tributario, que autorizó a los proveedores de sociedades de comercialización internacional como agentes de retención en el impuesto sobre las ventas, con el fin de asegurar el recaudo del tributo en la adquisición de bienes corporales o servicios gravados.

Así, por la necesidad de tener un mayor control de las devoluciones de saldos favor, la causal de rechazo definitivo prevista en el numeral 5 del artículo 857 del E.T. se configura cuando la Administración comprueba que, **a la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación**, el solicitante, proveedor de sociedades de comercialización internacional, no ha cumplido las obligaciones a que hace referencia la norma, esto es, efectuar la retención, consignar lo retenido y **presentar con pago las declaraciones de retención en la fuente** "*de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos a la fecha de presentación de la solicitud*"[11].

Por tanto, con ocasión del recurso de reconsideración no es posible subsanar la causal de rechazo definitivo prevista en el artículo 857 numeral 5 del E.T, como lo entendió la actora. Se insiste: las obligaciones relacionadas con la retención en la fuente "*de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos a la fecha de presentación de la solicitud*" deben estar cumplidas **a la fecha de presentación de la solicitud de devolución,** sin excepción alguna, porque de comprobarse lo contrario, se configura la causal de rechazo definitivo.

Caso concreto

Es procedente el rechazo definitivo de la solicitud de devolución. A la fecha de presentación de la solicitud, la actora, proveedor de las sociedades de comercialización internacional, no había cumplido la obligación de presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago.

---

[10] Gaceta del Congreso N° 779 del 15 de octubre de 2010, pág. 6..

[11] En la exposición de motivos de la Ley 1430 de 2010, en el punto "4. *Disposiciones de control*", se refiere a que, en ese momento, la devolución del IVA a las sociedades de comercialización internacionales tenía un tratamiento especial, toda vez que se realizaba con la simple certificación que las sociedades de comercialización internacional expiden a sus proveedores, tratamiento que "*ha sido objeto de abusos y no garantiza que las mercancías entregadas a las sociedades de comercialización internacional, efectivamente se exporte, situación que aumenta en forma injustificada el valor de las devoluciones, incidiendo negativamente en el recaudo tributario*" [Gaceta del Congreso N° 779 del 15 de octubre de 2010, pág. 6].

Sea lo primero señalar que, según el certificado de la Cámara de Comercio del Oriente Antioqueño, la sociedad demandante se encuentra registrada con el nombre "COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL CULTIVOS MIRAMONTE S.A. EN REORGANIZACIÓN", la sigla "C.I. CULTIVOS MIRAMONTE S.A." Y su objeto social principal es "*efectuar operaciones de comercio exterior principalmente hacia la promoción y comercialización de productos colombianos en los mercados externos, la producción y comercialización, tanto a nivel nacional como en el exterior de flores, frutas y demás productos agropecuarios también la coordinación y planificación de las labores de producción de otros productores que exporten a través de ella, y la prestación de toda clase de servicios de asesoría técnica al sector agropecuario* [...]"[12].

El artículo 40-1 del Decreto 2685 de 1999 adicionado por el artículo 2 del Decreto 380 de 2012 dispone que las **sociedades de comercialización internacional** *"[S]on aquellas personas jurídicas que tienen por* ***objeto social principal*** *la comercialización y venta de productos colombianos al exterior, adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas. En todo caso las demás actividades que desarrolle la empresa deberán estar siempre relacionadas con la ejecución del objeto social principal y la sostenibilidad económica y financiera de la empresa./ Estas sociedades, podrán contemplar entre sus actividades la importación de bienes o insumos para abastecer el mercado interno o para la fabricación de productos exportables y deberán utilizar en su razón social la expresión "Sociedad de Comercialización Internacional" o la sigla "C.I.", una vez hayan sido autorizadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales* y hayan obtenido la correspondiente aprobación y certificación de la garantía ante la mencionada entidad*"[13].

Conforme a lo anterior, la actora es una sociedad comercializadora internacional.

Es de anotar que en los actos demandados, la DIAN fundamentó el rechazo de la devolución en el hecho de que la actora, además de ser comercializadora internacional, es **proveedora de comercializadoras internacionales**, motivo por el cual es aplicable el rechazo definitivo previsto en el artículo 857 numeral 5 del Estatuto Tributario.

Al respecto, en el recurso de apelación, la DIAN sostuvo lo siguiente:

> "La Resolución de Rechazo Definitivo N° 463 del 23 de noviembre de 2012 se fundamentó concretamente [...], en la citada norma [se refiere al num. 5 del art. 857 del E.T. adicionado por el art. 14 de la L. 1430 de 2010], toda vez que en el proceso administrativo radicado DI 2012 2012 14066[14] se probó que dicha sociedad, **proveedora a su vez de COMERCIALIZADORAS INTERNACIONALES**, según certificación de su revisor fiscal obrante a folio 60

[12] Cfr. fls. 32 y s.s.
[13] Sobre la vigencia de esta norma el D. 390 de 2016 "*por el cual se establece la regulación aduanera*", en el art. 675, num. 2, dispuso lo siguiente: "Mientras se expida una nueva regulación sobre zonas francas, sistemas especiales de importación – exportación, sociedades de comercialización internacional y zonas especiales económicas de exportación, continúan vigentes los siguientes artículos del Decreto número 2685 de 1999, con sus modificaciones y adiciones: artículos 40-1 al 40-10; 168 al 183; 392; parágrafo 1° del artículo 392-1; 392-2; 392-3; 392-4; 393; 393-5; 393-7 al 393-25; 393- 27 al 393-33; 394 a 408; 409 a 410; 410-6 a 410-8; y 488 a 489-1."
[14] Proceso administrativo que está a folios 71 a 250 del expediente judicial.

del expediente, estaba incursa e dicha causal, es decir, que para la procedencia de su solicitud de devolución, a la fecha de su presentación, debía haber '*cumplido con la obligación de efectuar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago …*' cosa que no hizo la sociedad demandante, debiendo asumir las consecuencias de su omisión"

Si bien la condición de "*proveedor de sociedades de comercialización internacional*" de la actora no fue objeto de análisis por parte del Tribunal, la Sala debe verificar el cumplimiento de este requisito, pues es el primer supuesto para que se aplique la causal de rechazo definitivo que consagra el artículo 857 numeral 5 del E.T.

Además, en la demanda, la actora planteó el cargo de indebida aplicación del numeral 5 del artículo 857 del E.T. porque no es proveedora de sociedades de comercialización internacional y esa causal "*solo puede ser predicable de los proveedores de sociedades de comercialización internacional y no de ningún otro sujeto jurídico*", porque "*una cosa es ser sociedad de comercialización internacional y otra muy distinta, proveedor de tal tipo de sociedad*".

Pues bien, revisado el documento que está en el folio 60 del proceso administrativo, que corresponde al folio 102 del expediente judicial, expedido por el revisor fiscal de la actora respecto al bimestre 4 de 2012, que es el discutido, se lee lo siguiente:

"VENTAS A COMERCIALIZADORAS INTERNACIONALES
CONCILIACIÓN ENTRE LAS VENTAS A C.I. Y LOS CERTIFICADOS AL PROVEEDOR RECIBIDOS
Bimestre 4 (julio –agosto) de 2012

Ingresos netos por ventas a comercializadoras internacionales $59.789.528

CERTIFICADOS AL PROVEEDOR (CP) RECIBIDOS

NIT	Razón social	V/r certificado
800.016.390	Tahimi y Cultiflores S.A.C.I.	2.107.635
800.023.622	Flores Silvestres S.A. C.I.	2.749.602
800.174.339	Vistaflor Corporatio Ltda C.I.	12.196.098
830.098.375	C.I. Flores Ipanema S.A.	29.967.056
900.145.781	Bouquets Mixtos y Cia. S.A. C.I.	746.844
900.254.527	C.I. Colombian Beautiful Bouquets S.A.	12.559.503

TOTAL CERTIFICADOS $60.326.738

Mayor valor certificado por diferencia en cambio ($537.210)

Revisor Fiscal
[…]."

El certificado al proveedor [CP] "[E]*s el documento en el que consta que las Sociedades de Comercialización Internacional, autorizadas ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 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 numeral 6 del artículo 40-5 del presente decreto y de conformidad con lo dispuesto en el literal b) del artículo 481 del Estatuto Tributario. Este Documento no es transferible a ningún*

título", esta definición fue adicionada al artículo 1° del Decreto número 2685 de 1999, por el artículo 1° del Decreto 380 de 2012.

De lo anterior se advierte que la actora es una sociedad de comercialización internacional que en el cuarto bimestre del 2012 realizó ventas a las sociedades de comercialización internacional relacionadas en el documento transcrito, quienes recibieron de la actora, su proveedor, los productos adquiridos, operaciones por las que tales sociedades le expidieron los "certificados al proveedor" que la actora recibió, según lo certificó el revisor fiscal de la actora ante la Administración.

Es de anotar que el certificado del revisor fiscal de la actora, esto es, proveniente de la demandante, no fue cuestionado por la demandada, razón por la cual no ofrece duda sobre su contenido.

En consecuencia, la actora es una CI que, como lo afirmó la DIAN y se acredita con documentos expedidos por la misma demandante, a su vez, es proveedor de otras comercializadoras internacionales. Por ende, le es aplicable la causal prevista en el numeral 5 del artículo 857 del E.T.

Precisado lo anterior y revisado el expediente se advierte lo siguiente:

El 8 de octubre de 2012, la actora presentó la solicitud de devolución del saldo a favor liquidado en la declaración de IVA del cuarto bimestre del año gravable 2012.

La administración profirió la **Resolución de rechazo definitivo Nº 463 de 23 de noviembre de 2012** al encontrar que la solicitud presentada por la actora estaba incursa en la causal prevista en el numeral 5 del artículo 857 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 14 de la Ley 1430 de 2010. Lo anterior porque "*[D]e acuerdo a certificación expedida por el GIT de Secretaría de la División de Gestión de Cobranzas de fecha 14/11/20|12, se estableció que las siguientes declaraciones de retención en la fuente, se encuentran en la obligación financiera como NO VÁLIDA POR INEFICAZ*", se refiere a las declaraciones de retención en la fuente presentadas por la actora por los periodos 12 del año 2010 y 1, 2 (inicial y corrección), 3, 4 y 5 del año 2011. En el mismo acto se indicó que no se allegaron algunos documentos exigidos por los Decretos 380 de 1996 y 1000 de 1997[15].

Contra la decisión anterior, la actora interpuso el recurso de reconsideración el 22 de enero de 2013. Con el escrito allegó, entre otros documentos, copia de las declaraciones de retención en la fuente de los periodos 12 de 2010, 1, 2, 3, 4 y 5 de 2011 presentadas con pago ante una entidad bancaria el 21 de enero de 2013[16].

La administración confirmó la decisión recurrida al encontrar que "*la sociedad no cumplía con el requisito de haber declarado y cancelado la totalidad de las declaraciones de retención en la fuente causadas a la fecha de la solicitud, específicamente la de los periodos 2010-12, y 1 a 5 del año gravable 2011, por tanto, lo procedente era el rechazo de la solicitud, como en efecto lo hizo la División de Gestión de Recaudo de esta seccional*"[17].

---

[15] La certificación expedida por la División de Gestión y Cobranzas de 14 de noviembre de 2012 está a folios 195 v y 196.
[16] Cfr. fls. 238 v a 241
[17] Cfr. fl. 247

El anterior recuento pone en evidencia que, en efecto, el 8 de octubre de 2012, C.I. Cultivos Miramonte S.A., proveedora de Sociedades de Comercialización Internacional, presentó la solicitud de devolución del saldo a favor liquidado en la declaración de IVA del 4 Bim. del 2012. Que **a la fecha de presentación de la solicitud, las declaraciones de retención en la fuente correspondientes a** los períodos 12 del año gravable 2010 y 1 a 5 del año gravable 2011, cuyo plazo para la presentación y pago a esa fecha estaban vencidos, figuraban en los sistemas informáticos de la DIAN como "no válida por ineficaz".

Lo anterior encuadra en la causal 5 del artículo 857 del E.T. por lo que procedía el rechazo definitivo de la solicitud de devolución, tal como lo decidió la administración en la Resolución de rechazo definitivo Nº 463 de 23 de noviembre de 2012, notificada a la actora por correo certificado el 28 de noviembre de 2012.

Ahora bien, como lo afirma la actora, proferida la Ley 1607 de 26 de diciembre de 2012, esta se acogió a lo previsto en el artículo 137, esto es, al saneamiento de las declaraciones de retención en la fuente que, en virtud del inciso 1° del artículo 580-1 del E.T. adicionado por el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, la administración consideró "ineficaces". Por tanto, el **21 de enero de 2013**, presentó nuevamente las declaraciones de los períodos 12 del año gravable 2010 y 1 a 5 del año gravable 2011, para acceder a ese beneficio tributario.

Este beneficio permitía, al agente retenedor presentar en debida forma las respectivas declaraciones de retención en la fuente, consideradas ineficaces, imputar al impuesto y periodo gravable respectivo los valores consignados asociados y, de existir valor a cargo, efectuar el respectivo pago dentro del plazo fijado en dicha ley, sin liquidar y pagar sanción por extemporaneidad e intereses de mora. De manera alguna el artículo 137 de la Ley 1607 de 2012 "*subsana*" las declaraciones que devinieron ineficaces como lo entendió el Tribunal, ni contiene "*una ficción legal de oportunidad en la presentación de las declaraciones de retención en la fuente, que antes de la nueva norma, se consideraban ineficaces*", en la que la actora fundamenta la alegada falsa motivación.

Para la Sala, el saneamiento de las declaraciones de retención en la fuente efectuado el **21 de enero de 2013**, no desvirtúa la legalidad del acto proferido el 23 de noviembre de 2012, que rechazó de manera definitiva la solicitud de devolución presentada por la actora el **8 de octubre de 2012.**

En efecto, en los términos del numeral 5 del artículo 857 del E.T, está comprobado que a **la fecha de la solicitud de devolución**, la actora no había cumplido la obligación de **presentar con pago las declaraciones de retención en la fuente** de los períodos 12 del año gravable 2010 y 1 a 5 del año gravable 2011, cuyo plazo para la presentación y pago estaban vencidos a ese momento.

En consecuencia, procede el cargo de apelación por lo que deben analizarse los demás cargos de la demanda.

La actora planteó la violación del artículo 850 del Estatuto Tributario, porque determinado el saldo a favor, lo procedente es su devolución de manera ágil y oportuna.

Si bien, conforme al artículo 850 del E.T. es deber de la Administración la devolución de pagos en exceso o de lo no debido, para su procedencia debe agotarse el procedimiento previsto en el mismo ordenamiento, el decreto reglamentario y demás normas especiales que establecen los requisitos para acceder a la ello, entre otros, las causales de rechazo definitivo de las solicitudes de devolución, como ocurrió en el caso.

De otra parte, la actora adujo que debe darse prevalencia a la esencia y no a la forma, pues si bien formalmente las declaraciones de retención en la fuente de los periodos 12 del año gravable 2010 y 1 a 5 del año gravable 2011 presentadas inicialmente eran ineficaces, el legislador estableció el saneamiento, en virtud del cual, tales declaraciones "debían entenderse como presentadas oportunamente".

Si bien es cierto la actora se acogió al beneficio tributario, también lo es que la norma especial de devoluciones exige que el requisito al que se refiere el numeral 5 del artículo 857 del E.T. debe cumplirse a la fecha de la solicitud, sin que el legislador le haya dado a la norma el alcance pretendido por la actora, por lo que so pretexto de la prevalencia de la esencia sobre la forma sea viable desconocer el procedimiento reglado para acceder a la devolución de saldos a favor.

Finalmente, la actora sostuvo que la interpretación de las normas que hizo la Administración desconoce los principios de justicia y equidad tributaria.

Del análisis que de las normas se hace en esta providencia, la Sala no advierte la alegada violación de los principios que rigen las actuaciones en materia tributaria. Por el contrario, se advierte que la DIAN rechazó, de manera definitiva, la devolución del saldo a favor de IVA del bimestre 4 de 2012 porque se cumplen todos los supuestos para el rechazo, previstos en el artículo 857 numeral 5 del E.T.

Por lo expuesto, la Sala revoca la sentencia de primera instancia y, en su lugar, niega las pretensiones de la demanda.

Condena en costas

No se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA[18], en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual "*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*", requisito que no se cumple en este asunto.

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

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

F A L L A

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

NEGAR las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva.

SEGUNDO: SIN CONDENA en costas.

TERCERO: RECONOCER personería a MYRIAM ROJAS CORREDOR como apoderada de la demandada, en los términos del memorial que está en el folio 325 del expediente.

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ