



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., seis (6) de agosto de dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2021-00304-01 (29430)
Demandante	COMPAÑÍA NACIONAL DE ACEITES S.A. EN REORGANIZACIÓN
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	IVA cuarto (4) bimestre de 2016. Exención de IVA en la venta de bienes y servicios a usuarios industriales de bienes y servicios de zonas francas. Alcance del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario. Sanción por inexactitud. Reiteración jurisprudencial.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 23 de agosto de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que resolvió lo siguiente:

“Primero: Negar las pretensiones de la demanda, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia. (...)”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El día 14 de septiembre de 2016, la sociedad presentó declaración de IVA del bimestre 4.º del año gravable 2016, la cual fue corregida el 25 de abril de 2018, sin modificar el saldo a pagar inicialmente registrado.

Previo requerimiento especial, la Administración profirió la liquidación oficial de revisión 322412020000037 del 18 de febrero de 2020, que modificó la declaración tributaria, en el sentido de reclasificar ingresos exentos a gravados, lo que generó un mayor impuesto a pagar y la imposición de la sanción por inexactitud en la tarifa del 100%.

Contra esa decisión, el contribuyente interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto por la resolución 1938 del 25 de marzo de 2021, que confirmó el acto liquidatorio.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones¹:

¹ SAMAI Tribunal. Índice 2.



Que es NULO el siguiente acto administrativo, proferido por la dependencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN:

La Liquidación Oficial de Revisión Número 322412020000037 de fecha febrero 18 de 2020, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, contra el contribuyente, la sociedad COMPAÑÍA NACIONAL DE ACEITES S.A. EN REORGANIZACIÓN NIT. (...), mediante la cual se modifica la Liquidación Privada del contribuyente, estableciendo un saldo total a pagar de (...), en el cual se integra la suma de (...) por concepto de sanción por inexactitud, la cual fue confirmada por la Resolución Número 1938 de fecha 25 de marzo de 2021.

A título de restablecimiento del derecho, se decreta la firmeza de la declaración privada de IVA correspondiente al 4 bimestre de año 2016 presentada por la sociedad COMPAÑÍA NACIONAL DE ACEITES S.A. EN REORGANIZACIÓN NIT (...).

A los anteriores efectos, la actora invocó como **normas violadas** los artículos 88, 107, 647, 671, 683, 746 del Estatuto Tributario; y 264 de la Ley 223 de 1995, bajo el siguiente concepto de violación:

Afirmó que, **la declaración de IVA del bimestre 4 de 2016 se encuentra en firme**, toda vez que el requerimiento especial fue notificado de forma extemporánea el 13 de junio de 2019, por fuera del término de dos años previsto en los artículos 705 y 705-1 del Estatuto Tributario (vigentes en la época de los hechos), el cual empezaba a correr desde la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del mismo año, que fue radicada el 8 de mayo de 2017, y, por tanto, el plazo vencía el 8 de mayo de 2019.

Precisó que las nuevas reglas de firmeza previstas por la Ley 1819 de 2016 no eran aplicables al caso, toda vez que la declaración inicial fue presentada antes de su entrada en vigor. Que, así lo entendió la DIAN en el concepto 902789 de 2018, según el cual, las declaraciones iniciales presentadas antes de la vigencia de dicha ley deben regirse por la normativa anterior, aun si posteriormente son corregidas.

Adicionó que, si bien, la DIAN expidió el auto de inspección tributaria el 8 de febrero de 2019, nunca ejecutó materialmente la diligencia, razón por la cual no se configura la causal de suspensión del término prevista en el artículo 706 del Estatuto Tributario².

Concluyó que la extemporaneidad del requerimiento especial genera una violación del debido proceso, la nulidad del acto preparatorio, el archivo definitivo de la actuación administrativa, y la pérdida de competencia de la DIAN para proferir la liquidación oficial.

Sostuvo que procede la **exención prevista en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, respecto de las ventas realizadas en zona franca a los usuarios aduaneros C.A.C. Maquila S.A. y Servicios Industriales del Norte S.A.S.**

Que, de conformidad con esa norma, para que opere la exención se deben cumplir tres condiciones: *i)* que los bienes se vendan a usuarios industriales de bienes o servicios de zona franca debidamente calificados como tales, *ii)* que los usuarios reciban efectivamente los bienes, sin que sea necesario probar el lugar físico de recepción; y *iii)* que los bienes vendidos sean necesarios para el desarrollo del objeto social del comprador.

² Citó las sentencias del Consejo de Estado del 30 de abril de 2003, exp. 13530; del 3 de junio de 2015, exp. 19044; del 8 de septiembre de 2016, exp. 20269, y del 26 de febrero de 2014, exp. 19296.



Sostuvo que las ventas realizadas a C.A.C. Maquila S.A. cumplían con todos estos requisitos, pues, en el año 2016, la sociedad estaba debidamente calificada como usuario industrial de bienes y servicios de zona franca. Que, las entregas de los bienes están plenamente soportadas en las órdenes de cargue que identifican el producto, peso, vehículo y conductor; las remisiones detalladas con información del cliente, producto, transportador y cantidad despachada; y las facturas expedidas por el valor de la mercancía y según los lineamientos pactados. Sumado a que, los bienes vendidos, esto es, el aceite de soya refinado, eran necesarios para el desarrollo del objeto social del usuario aduanero, que corresponde a la actividad de maquila, como consta en el certificado de existencia y representación legal de la empresa, así como en el acto de calificación como usuario industrial. Agregó que, dicha compañía, por su naturaleza jurídica de sociedad anónima, estaba facultada para celebrar contratos y adquirir insumos como el aceite de soya refinado, en cumplimiento de sus fines estatutarios.

De igual manera, explicó que las ventas realizadas a Servicios Industriales del Norte S.A.S. cumplían las condiciones del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, debido a que se trata de un usuario calificado de zona franca, la entrega de los bienes está soportada en órdenes de cargue, remisiones y facturas, y los mismos eran necesarios para el desarrollo de su objeto social, relativo a operaciones en las que se utilizaba el aceite de soya refinado, como consta en el certificado de Cámara de Comercio.

Cuestionó que, en ambos casos, la DIAN pretende introducir una exigencia no contenida en la ley para obtener la exención, al afirmar que los bienes debían venderse “desde el territorio aduanero nacional a zonas francas”, desconociendo que el contribuyente no tiene la responsabilidad de verificar que las mercancías efectivamente ingresaron a zona franca, pues esto es contrario al sentido de la norma y corresponde más bien a lo previsto en el literal a) del artículo 481 del Estatuto Tributario, aplicable a exportaciones definitivas, y que no regula la exención solicitada.

Indicó que exigir que el vendedor pruebe el ingreso físico de los bienes a la zona franca supone trasladarle funciones de control aduanero y tributario que solo competen a la DIAN, lo que vulnera la Constitución Política, que prohíbe imponer sanciones o consecuencias jurídicas por incumplimientos no previstos expresamente en la norma.

Alegó que la DIAN vulneró el principio constitucional de buena fe al formular afirmaciones sin sustento sobre los pagos realizados por sus clientes (debido a que se realizaron en efectivo y en diferentes localidades de Bogotá), pese a que el contribuyente no controla la forma ni el lugar de los desembolsos que le realizan. De igual forma, es improcedente que la Administración sostenga que Servicios Industriales del Norte S.A.S. no ostenta la calidad de usuario aduanero y que tampoco pudo establecer la realidad económica de sus operaciones, porque no fue ubicado en sus instalaciones físicas, desconociendo que está probado en el expediente que para el año en que inició la investigación (2019) dicho cliente ya había sido descalificado como usuario de zona franca.

Que, sin perjuicio de lo anterior, debe tenerse en cuenta que las ventas realizadas a Servicios Industriales del Norte S.A.S. están exentas del IVA con base en el literal a) del artículo 481 del Estatuto Tributario. Explicó que, los bienes vendidos corresponden a 207.310 kilos de aceite de soya refinado, que posteriormente fueron



exportados a Panamá, como se evidencia en las declaraciones de exportación. En ese sentido, alegó que se cumplía con el presupuesto exigido en esa norma, pues los bienes fueron efectivamente exportados, lo que calificaba dichas operaciones como exentas del IVA. Añadió que la entrega del bien se encuentra soportada en la autorización de cargue, las remisiones y facturas.

Y, en gracia de discusión, si la venta del aceite de soya refinado no estuviere exenta de IVA, la tarifa aplicable no debió ser la del 16% sino la del 5%, según el artículo 468-1 del Estatuto Tributario, toda vez que el bien enajenado correspondió a la partida arancelaria 15.07.10.00.00 “Aceite en bruto de Soya” cuya descripción corresponde a “Grasas y aceites animales o vegetales, productos de su desdoblamiento, grasas alimenticias elaboradas, ceras de origen animal o vegetal, aceite de soya y sus fracciones, incluso refinado, pero sin modificar químicamente, etc.”.

En cuanto a la **sanción por inexactitud**, señaló que los actos demandados se basaron en motivos falsos que no configuran una conducta sancionable, pues los hechos, datos y cifras declarados son veraces, y el contribuyente realizó una interpretación razonable del literal e) del artículo 481 ibidem, como se expuso. Que, además no se encuentra acreditada la antijuricidad de las actuaciones de la sociedad, ni que esta afectó el recaudo nacional. Y, desconoció los principios de gradualidad, proporcionalidad e imparcialidad, así como los de justicia y equidad, al imponer sanciones sin motivación adecuada ni valoración imparcial de las pruebas, evidenciando un ánimo puramente recaudatorio por parte de la DIAN.

Oposición de la demanda³

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Argumentó que el **requerimiento especial fue notificado dentro del término legal**, conforme a lo establecido en los artículos 705, 705-1, 706, y 714 del Estatuto Tributario, modificados por la Ley 1819 de 2016. Explicó que, la declaración de IVA correspondiente al periodo 4 del año gravable 2016 comparte el mismo término de firmeza que la declaración de renta de ese mismo año, el cual corresponde a 3 años, como lo precisó el oficio DIAN 014301 de 2019. Y, como la declaración de renta fue presentada el 8 de mayo de 2017, su firmeza operaba hasta el 8 de mayo de 2020.

Que, además, dicho término fue suspendido válidamente conforme al artículo 706 ibidem, al haberse iniciado una inspección tributaria de oficio, actuación que le siguieron diligencias efectivas, como el requerimiento ordinario del 21 de febrero de 2019 (solicitó pruebas) y el auto de organización del 11 de abril del mismo año (trasladó documentos del expediente de IVA del 5 bimestre de 2016). En virtud de lo anterior, sostuvo que el requerimiento especial fue notificado el 13 de junio de 2019, dentro del término legal.

Cuestionó que la demandante no acreditó el cumplimiento del **literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario**, pues no demostró la entrega efectiva de los bienes a usuarios industriales de zona franca, ni la recepción por parte del operador, como lo exige la normativa.

Resaltó que en sede administrativa se recopilaron múltiples indicios que “prueban la no entrega efectiva en zona franca”, encontrándose en relación con C.A.C.

³ SAMAI Tribunal. Índice 9.



Maquila S.A. que: *i*) los formularios de movimiento de mercancías no cuentan con la autorización de ingreso a zona franca, ni obran dentro de los registros del operador y *ii*) los pagos de las operaciones se realizaron en efectivo y en la ciudad de Bogotá, pese a que la sociedad tiene domicilio en Barranquilla; y frente a Servicios Industriales del Norte S.A.S. que: *i*) no presentó formularios de movimiento de mercancías, *ii*) los pagos se hicieron en efectivo y en ciudades que se encuentran alrededor de Bogotá, y *iii*) la actividad económica del tercero registrada en el Registro Único Tributario (RUT) no guarda relación con el producto adquirido, esto es, el aceite de soya.

Respecto de la aplicación de la tarifa del 5%, sostuvo que, conforme con el artículo 468-1 del Estatuto Tributario, el aceite refinado de soya no está incluido dentro de los productos que pueden tener esa tarifa especial. Por eso, se debía aplicar la tarifa general del IVA.

En cuanto a la **sanción por inexactitud**, dijo que debe mantenerse, dado que el contribuyente declaró ingresos exentos simulados, lo cual generó un menor valor a pagar. Que, no se presenta una diferencia de criterio, sino la utilización de datos equivocados en la declaración. De modo que, se configuró una conducta sancionable que afectó el recaudo del tributo, obligando a la Administración a ejercer su facultad fiscalizadora.

Sentencia apelada⁴

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, por lo que pasa a explicarse.

En cuanto a la **firmeza**, aclaró que, las modificaciones realizadas por la Ley 1819 de 2016 a los términos de firmeza, aplica para todas las declaraciones causadas en 2016 cuya exigibilidad se presenta a partir de 2017, lo cual fundamentó en la jurisprudencia del Consejo de Estado⁵. Es el caso de la declaración de IVA del 2016, pues por mandato del artículo 705-1 del Estatuto Tributario, su firmeza es la misma de la declaración de renta de dicho período gravable, que fue presentada el 8 de mayo de 2017, y, por tanto, vencía el 8 de mayo de 2020, es decir, en el término de 3 años.

Indicó que la inspección tributaria no suspendió el término para notificar el requerimiento especial, toda vez que incumple los requisitos del artículo 779 del Estatuto Tributario, porque el auto que ordena la prueba omite precisar los hechos y/o documentos objeto de verificación, y tampoco obra el acta de inicio de la diligencia. No obstante, precisó que ello no afectaba la legalidad de la actuación, dado que el requerimiento fue notificado en la oportunidad legal el 13 de junio de 2019.

En cuanto a la **exención de IVA**, explicó que el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario dispone dos condiciones para su procedencia: “i) que los bienes salgan del territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca y; ii) que sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios”. Que, conforme con el artículo 369 de la Resolución 4240 de 2000, que reglamentó el Decreto 2685 de 1999, el ingreso a zona franca se demuestra con “el formulario de ingreso”.

⁴ SAMAI Tribunal. Índice 25.

⁵ Citó la sentencia del 1 de julio de 2021, exp. 25716, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Relacionó las pruebas allegadas por la actora (facturas, remisiones, relación de pagos, libros de contabilidad, certificados de revisor fiscal, formularios de movimiento de mercancías por las operaciones con C.A.C. Maquila S.A., y un escrito del Gerente de Servicios Industriales del Norte). Luego, advirtió los hallazgos de la DIAN, entre estos, que C.A.C. Maquila S.A. no pudo ser ubicada en su domicilio fiscal, ni cumplió con sus obligaciones tributarias, y que los formularios de movimiento de mercancías no se encuentran dentro de los registros del operador de zona franca; y en cuanto a Servicios Industriales del Norte S.A.S., afirmó que el escrito del gerente de esa sociedad, si bien, informa el recibo del producto y su venta posterior a otra compañía, no acredita el ingreso del bien a zona franca, en tanto no fueron aportados los formularios de ingreso, y además, el operador de la zona franca no reportó estas operaciones.

Concluyó que la demandante no demostró el cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley para acceder a la exención, y que, por tanto, era procedente la reclasificación de los ingresos como operaciones gravadas determinada en los actos acusados.

Dijo que **no procede aplicar la tarifa del 5%** prevista en el artículo 468-1 del Estatuto Tributario, sino la del 16%, dado que aquella solo es aplicable al “aceite en bruto de soya” identificado con la partida arancelaria 15.07.10.00.00, y en el caso analizado, la mercancía vendida correspondió a aceite de soya refinado, no incluido en la norma invocada.

En relación con la **sanción por inexactitud**, consideró que se encuentra demostrado que la actora declaró una exención de IVA improcedente, lo que derivó en un menor impuesto a cargo. En tal sentido, debe mantenerse la sanción impuesta en los actos acusados, los cuales dieron aplicación al principio de favorabilidad.

Ordenó **no condenar en costas**, en tanto no existe prueba de su causación.

Recurso de apelación⁶

El actor presentó recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, con fundamento en los siguientes argumentos:

Manifestó que “los asuntos alegados en la demanda (...) que reiteramos en la presente instancia, y que por economía procesal y buscando claridad y brevedad del presente escrito de apelación, omitiremos transcribir, pero que reiteramos y solicitamos al CONSEJO DE ESTADO analizar como argumentos de apelación”.

Frente al análisis realizado por el Tribunal, insistió en que **las ventas realizadas a la sociedad C.A.C. Maquila S.A. cumplen los requisitos de la exención de IVA** prevista en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, en la medida que fueron realizadas a un usuario aduanero; la entrega de los bienes se encuentra soportada en las órdenes de cargue, remisiones y facturas; y los productos eran necesarios para el desarrollo del objeto social de sus clientes, como consta en el certificado de existencia y representación legal de los mismos.

Consideró que se interpreta de forma equivocada el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, al exigir como requisito para aplicar la exención de IVA que los bienes vendidos hayan ingresado físicamente a la zona franca.

⁶ SAMAI. Tribunal. Índice 28.



Precisó que tal exigencia no está prevista en la norma, pues, esta únicamente prevé que los productos sean enajenados a usuarios industriales de zona franca, sin especificar el lugar de recepción de estos. Y, tampoco se le puede endilgar al contribuyente la responsabilidad de verificar que los bienes vendidos al usuario aduanero efectivamente ingresaron a zona franca. En su concepto, ese control corresponde a la autoridad aduanera y no puede trasladarse a los particulares.

Sostiene que la DIAN confunde la hipótesis del literal e) -que es la que aplica en este caso-, con la del literal a) del artículo 481 ibidem, que se refiere a exportaciones definitivas y exige efectivamente el ingreso físico de los bienes. En este caso, al tratarse de una venta a un usuario de zona franca y no de una exportación, no es exigible el cumplimiento de los requisitos del literal a).

Concluyó que imponer obligaciones adicionales no previstas en la ley vulnera el principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 28 de la Constitución Política.

Respecto de la **sanción por inexactitud** dijo que es improcedente, porque los hechos y valores declarados se ajustan a la realidad, y que se presenta una diferencia de criterios en cuanto a la interpretación del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario. Que, por tanto, los actos demandados se basaron en motivos falsos que no configuran una conducta sancionable.

Oposición a la apelación

La parte demandada guardó silencio.

Intervención del ministerio público⁷

El ministerio público rindió concepto en el sentido de que se confirme la sentencia apelada, toda vez que el requerimiento especial se profirió oportunamente dentro del término de 3 años, contados desde la presentación de la declaración de renta de 2016, esto es, el 8 de mayo de 2017, puesto que la Ley 1819 de 2016 era la norma vigente al momento en que inició el término de contabilización de firmeza de la declaración.

Así mismo, consideró que la actora incumplió los requisitos exigidos para la exención del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, como se verifica en las irregularidades advertidas en esas operaciones. Y, la tarifa aplicable es del 16% en razón que la mercancía vendida corresponde a aceite de soya refinado cuya partida arancelaria es 15.07.90.90.00, la cual no está contemplada en el artículo 468-1 ibidem que prevé la tarifa del 5%.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde determinar la legalidad de los actos acusados que modificaron la declaración de IVA del bimestre 4 de 2016 presentada por la sociedad Compañía Nacional de Aceites S.A. En reorganización.

1. Cuestión previa

⁷ SAMAI. Índice 11



La Sala observa que el Consejero de Estado Luis Antonio Rodríguez Montaña manifestó impedimento para conocer del proceso⁸, con fundamento en el numeral 2º del artículo 141 del Código General del Proceso⁹. Al respecto, se encuentra que se configura la causal alegada, toda vez que el Consejero conoció del proceso en la primera instancia¹⁰ por lo que quedará separado del presente asunto.

De manera que, al encontrarse desintegrado el cuórum decisorio, mediante Acta del 31 de julio de 2025, se nombró al doctor Julio Roberto Piza Rodríguez como conuez, para para dirimir el asunto y proferir sentencia.

2. Delimitación del ámbito de la apelación y del problema jurídico

En la apelación, el actor afirmó que reiteraba los asuntos planteados en la demanda y “que por economía procesal y buscando claridad y brevedad del presente escrito de apelación, omitiremos transcribir”. Y, cuestionó la sentencia de primera instancia, únicamente respecto del cargo de la exención del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario por la operación realizada con C.A.C. Maquila S.A. (y no con Servicios Industriales del Norte S.A.S.), y la sanción por inexactitud.

Para la sala no es de recibo que el apelante se limite a afirmar que reitera los cargos de la demanda en virtud del principio de economía procesal, toda vez que si bien este principio persigue la celeridad en la solución de los litigios evitando dilaciones injustificadas o innecesarias, esto no implica de forma alguna, que pueda desconocerse los presupuestos procesales previstos en la ley, como lo es exponer la carga argumentativa que recae sobre la parte que presenta el recurso de apelación, esto es que exprese los cuestionamientos o reparos que tiene respecto de los fundamentos de la sentencia de primera instancia (artículo 320 del Código General del Proceso¹¹), y por esa razón, su incumplimiento no solo vulnera las garantías de la contraparte, sino que principalmente impide que el superior se pronuncie y resuelva si debe confirmar, modificar o revocar la decisión.

Así las cosas, **el problema jurídico a resolver en segunda instancia** se delimita a los cargos presentados contra la decisión del tribunal, que se concretan en determinar la procedencia de: i) la exención del IVA prevista en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario respecto de las operaciones realizadas con la sociedad C.A.C. Maquila S.A.; y ii) la sanción por inexactitud.

Para decidir estos aspectos, se reiterará en lo pertinente el criterio jurisprudencial expuesto por esta sección en la sentencia del 10 de julio de 2025, exp. 29389, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, que resolvió una controversia similar entre las mismas partes, respecto del IVA del tercer bimestre del año 2016 y en la sentencia del 17 de julio de 2025, exp. 29932, C.P. Wilson Ramos Girón (E) en la que resolvió una controversia entre otro actor y la DIAN, pero con similitud en los fundamentos de hecho y de derecho a los que hoy se discute.

⁸ SAMAI. Índice 14.

⁹ “ARTÍCULO 141. CAUSALES DE RECUSACIÓN. Son causales de recusación las siguientes: (...) 2. Haber conocido del proceso o realizado cualquier actuación en instancia anterior, el juez, su cónyuge, compañero permanente o algunos de sus parientes indicados en el numeral precedente”.

¹⁰ SAMAI Tribunal. Índice 25.

¹¹ El artículo 320 del CGP estipula que el recurso de apelación tiene por objeto que “el superior examine la cuestión decidida, únicamente en relación con los reparos concretos formulados por el apelante, para que el superior revoque o reforme la decisión”. Norma aplicable por remisión del artículo 306 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.



3. Procedencia de la exención de IVA sobre las operaciones realizadas con C.A.C. Maquila S.A.

En los actos acusados, la DIAN reclasificó “ingresos brutos ventas a zonas francas” a “ingresos brutos por operaciones gravadas”, en cuanto a las operaciones declaradas por el contribuyente con C.A.C. Maquila S.A., con fundamento en que no estaban exentas de IVA conforme con el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, en tanto se omitió acreditar que los bienes enajenados ingresaron a zona franca, esto es, la exportación definitiva (artículos 396 del Decreto 2685 de 1999 y 369 de la Resolución 4240 de 2000). Sumado a la existencia de irregularidades que desvirtúan la realidad de esas transacciones (relativa al usuario aduanero - ubicación, obligaciones tributarias-, soportes y pagos). Actuación administrativa que fue avalada por el *a quo*.

La actora apeló la sentencia de primera instancia, bajo el argumento de que la DIAN interpretó erróneamente el literal e) del artículo 481 ibidem, al exigir un requisito no previsto en la norma consistente en el ingreso físico de los bienes a la zona franca. Argumentó que, esa disposición solo prevé que los productos sean enajenados a usuarios industriales de zona franca, sin especificar el lugar de recepción de estos. Que, en su concepto, el contribuyente no tiene la responsabilidad de verificar que los bienes efectivamente ingresaron a zona franca, pues ese control corresponde a la autoridad aduanera. Y, que se cumplen los requisitos de exención porque las ventas se realizaron a un usuario aduanero, la entrega de los bienes se encuentra soportada (órdenes de cargue, remisiones y facturas), y los productos eran necesarios para el desarrollo del objeto social de su cliente.

Para resolver, la sala pone de presente que el artículo 481 del Estatuto Tributario establece una exención de IVA sobre bienes, entre estos, contempla en el literal e)¹² “Las materias primas, partes, 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”.

La exposición de motivos¹³ de la norma que introdujo la exención aclaró que:

De manera fundamental, este proyecto de ley procura que las Zonas Francas y las redefinidas Zonas Especiales de Desarrollo Económico Regional constituyan polos de desarrollo, con base en el establecimiento de procesos industriales o comerciales altamente productivos y competitivos, dentro de unas condiciones avanzadas de tecnología, producción limpia y buenas prácticas empresariales.

(...) con el fin de dar un tratamiento integral a estas zonas de producción de bienes y servicios, el capítulo **establece el mismo tratamiento fiscal de exportación, a las ventas de materias primas, partes, insumos y bienes terminados necesarios para el desarrollo del objeto social de los usuarios industriales de bienes o de servicios, que se realicen desde el territorio aduanero nacional a dichos usuarios.** (Énfasis propio)

A esos efectos, debe tenerse en cuenta que el artículo 3 de la Ley 1004 de 2005¹⁴ definió a los usuarios industriales de bienes y servicios de zona franca como aquella persona jurídica “instalada exclusivamente en una o varias Zonas Francas”, autorizada para producir, transformar o ensamblar bienes mediante el procesamiento de materias primas o de productos semielaborados, y prestar

¹² Esta exención tributaria inicialmente fue adicionada por el artículo 7 de la Ley 1004 de 2005, en el literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

¹³ Gaceta 636 del 2005. Página 6.

¹⁴ “Por la cual se modifican (sic) un régimen especial para estimular la inversión y se dictan otras disposiciones”

servicios (logística, telecomunicaciones, investigación científica, asistencia médica, reparación, soporte técnico, auditoría, entre otros).

A partir de lo anterior, la sentencia 29389, que se reitera, sostuvo que, para la procedencia de la exención debe acreditarse: “i) la operación: venta de bienes (materia prima, partes o el producto final), ii) el factor subjetivo y territorial: que se realice “desde” el territorio aduanero nacional (TAN) a “usuarios industriales (...) de zona franca” o entre estos, condición subjetiva que implica que la entrega de los bienes debe realizarse en la zona franca, pues es el área donde se encuentran instalados exclusivamente los usuarios industriales, y iii) la finalidad: los productos enajenados deben ser “necesarios” en la producción de bienes o la prestación de servicios que tales usuarios desarrollan en la zona franca”.

En esa providencia también se resaltó que el ingreso de los bienes a zona franca es un presupuesto de procedencia de la exención porque, precisamente, el objeto del beneficio es establecer un tratamiento tributario especial sobre esta área, incentivando la introducción de bienes en ella, para promover la inversión y el desarrollo de los procesos industriales o comerciales que se realizan dentro de la misma por parte de sus usuarios.

Así, se concluye que la norma prevé que el bien ingrese a la zona franca y sea efectivamente recibido por el usuario industrial como uno de los requisitos del beneficio tributario, lo que supone la existencia de una exportación definitiva, tal y como lo precisa la exposición de motivos, y lo disponen las normas aduaneras¹⁵, en particular, el artículo 396 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 23 del Decreto 4051 de 2007¹⁶.

De igual forma, lo entendió esta sección¹⁷, en los siguientes términos:

Respecto de los bienes exentos, el artículo 479 del Estatuto Tributario dispone que los bienes corporales muebles que se exporten son exentos.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 396 del Decreto 4051 de 2007¹⁸ y en el literal e) del artículo 481 del Estatuto tributario, la venta de bienes corporales muebles a zona franca se considera exportación y por tanto es una operación exenta del impuesto sobre las ventas. Sin embargo, 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 adquiere. (...) (Énfasis propio)

¹⁵ Decreto 2685 de 1999: “**Artículo 261. Exportación:** Es la salida de mercancías del territorio aduanero nacional con destino a otro país. También se considera exportación, además de las operaciones expresamente consagradas como tales en este Decreto, **la salida de mercancías a una Zona Franca Industrial de Bienes y de Servicios, en los términos previstos en el presente Decreto.**”

“**Artículo 266. Trámite de la exportación:** El trámite de una exportación se inicia con la presentación y aceptación de una solicitud de autorización de embarque, a través de los servicios informáticos electrónicos, y en la forma y con los procedimientos previstos en este capítulo. Autorizado el embarque, embarcada la mercancía y certificado el embarque por parte del transportador, el declarante deberá presentar la declaración de exportación correspondiente, en la forma y condiciones que establezca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.” (Énfasis propio)

Resolución 4240 de 2000: “**Artículo 369. Trámite para el ingreso de mercancías desde el resto del territorio aduanero nacional, con destino a las zonas francas. (...) Parágrafo.** El envío de bienes nacionales o en libre disposición a una zona franca desde el resto del territorio nacional a favor de un usuario comercial o industrial, solo requerirá el diligenciamiento y trámite del formulario de ingreso de mercancías”.

¹⁶ “**Artículo 23.** Modifícase el artículo 396 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 1º del Decreto 383 de 2007, el cual quedará así: **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. (...)**” (Énfasis propio)

¹⁷ Sentencia del 15 de octubre de 2021, exp. 25044, C.P. Milton Chaves García.

¹⁸ Decreto 4051 de 2007. **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.



Teniendo en cuenta que se trata de una exención, debe observarse que conforme con el artículo 788 del Estatuto Tributario, los obligados tributarios tienen la carga de “demostrar las circunstancias que los hacen acreedores a una exención tributaria”, como la venta de un bien exento de IVA, aquí discutida. En particular, la introducción de mercancías a zona franca, que debe realizar el beneficiario de la exención, se puede demostrar con el formulario de ingreso a la zona franca, la autorización de embarque, y cualquier documento que soporte el trámite de la exportación según las normas aduaneras.

Por su parte, para corroborar la existencia o inexistencia de las operaciones exentas, la Administración puede practicar los distintos medios de prueba señalados en las leyes tributarias, en cuanto estos sean compatibles con aquellos, según lo señala el artículo 742 del Estatuto Tributario. Al respecto, esta sección ha reconocido que un conjunto de indicios contundentes puede ser suficientes para determinar la simulación de operaciones, mediante la prueba de otros hechos a partir de los cuales, por inferencia lógica, estas se colijan¹².

Así las cosas, la sala encuentra que el actor aportó los siguientes medios probatorios para soportar la exención¹⁹:

- Formularios de movimientos de mercancías sin autorización del operador, auxiliares contables, facturas, remisiones, y recibo de pagos en efectivo sin firma, documento parcial de transferencias bancarias sin nombre del consignante²⁰.
- Certificado de revisor fiscal²¹, en el cual relaciona los mencionados soportes, para precisar los ingresos facturados y los pagos recibidos por tales operaciones.
- Además, en el recurso de reconsideración solicitó tener como prueba las comunicaciones cruzadas de la actora con el mencionado usuario aduanero, “con las cuales se soporta que existió una relación comercial”, y que la misma había aportado en la respuesta al requerimiento especial del procedimiento tributario seguido por el IVA del bimestre 1 de 2017²². Sin embargo, estos documentos no obran dentro del expediente administrativo ni fueron allegados en sede judicial.

Por su parte, la Administración controvierte estas pruebas con fundamento en las siguientes irregularidades advertidas en la investigación²³:

- i) los formularios de movimiento de mercancías no tienen fecha de aprobación o de autorización por parte del operador de zona franca; ii) los documentos dan cuenta de pagos en efectivo; iii) el usuario aduanero no pudo ser ubicado en la dirección que registra en el RUT; iv) la zona franca remitió “detalle de movimiento de entradas y salidas de zona franca” del año 2016, dentro de los cuales no se evidencian por parte del contribuyente movimiento de aceites refinados de soya de la posición arancelaria 1507909000, sino de autopartes y repuestos; v) la totalidad de los formularios de mercancías allegados no coinciden con la información suministrada por el operador de la zona franca de Barranquilla, ni se encuentran dentro de sus registros; y, vi) el usuario aduanero no presentó declaraciones de renta ni de IVA desde el año 2013, como tampoco reportó información exógena.
- Adicionalmente, en comunicaciones del 8 y 18 de febrero de 2019 emitidas por el Jefe de Coordinación de Regímenes Aduaneros de la Subdirección de Gestión de Comercio Exterior, y dirigidas a la División de Gestión de Fiscalización de Personas Jurídicas²⁴, respecto de las operaciones declaradas por el contribuyente con C.A.C. Maquila S.A., se informa que:

¹² Sentencias del 1 de agosto de 2019, exp. 23671, C.P. Milton Chaves García; del 7 de octubre de 2021, exp. 23149, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; y del 3 de agosto de 2023, exp. 26415, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; entre otras.

¹⁹ SAMAI Tribunal Índice 9.

²⁰ PDF 27 a 197 Ca1.

²¹ PDF 127 a 130 Ca2.

²² PDF 251 Ca3. Recurso de reconsideración.

²³ PDF 149 a 157 Ca3 (PDF 195 a 196, 206 a 230 Ca2; 64 a 80 Ca3).

²⁴ PDF 50 a 53, y 58 a 61 Ca3.



“Al respecto, me permito informar que consultado el Sistema Informático Electrónico Salida de Mercancías las operaciones de exportación realizadas por la sociedad COMPAÑÍA NACIONAL DE ACEITES NIT (...), años 2016 y 2017, no aparecen registros, como se evidencia a continuación: (...)”

Por lo anterior, la sociedad COMPAÑÍA NACIONAL DE ACEITES NIT (...) no efectuó operaciones de exportación al resto del mundo, no con destino a zona franca, a través del sistema para los años 2016 y 2017”.

“en el caso de las exportaciones con destino a zona franca, el usuario operador de zona franca a través del sistema informático electrónico registra el aviso de ingreso (Formato 1158) para informar a la autoridad aduanera, el ingreso a zona franca de la mercancía amparada en una solicitud de autorización de embarque (Formato 602) y planilla de traslado (Formato 1162). (...)”

El Sistema Informático Electrónico Salida de Mercancías permite consultar las operaciones de exportación, realizando la consulta con el NIT del exportador.

Ahora, en la consulta realizada para la sociedad COMPAÑÍA NACIONAL DE ACEITES NIT (...) el Sistema Informático Electrónico Salida de Mercancías, arroja como resultado de la búsqueda “No se encontró registros para este NIT”, para los años 2016 y 2017; **es decir que, durante los años 2016 y 2017, la sociedad COMPAÑÍA NACIONAL DE ACEITES NIT 830.143.316 no realizó exportaciones ni con destino a otro país, ni a una zona franca.**”

Según el anterior recuento probatorio, se encuentra que la actora no ejerció la carga de la prueba de la exención de IVA, en tanto los documentos allegados no soportan el requisito cuestionado por la Administración, relativo a la acreditación del ingreso de los bienes en zona franca, que como se expuso, se considera una exportación.

Aunque la sociedad contribuyente aportó documentos que informan la venta de aceite de soya refinado al usuario industrial C.A.C Maquila S.A., no probó la introducción de los bienes desde el territorio aduanero nacional a la zona franca, en específico, que las mercancías se hubieren entregado efectivamente en esa área.

No basta con aportar soportes de la venta, pues la exención no ampara en general este tipo operaciones, sino en particular, aquellas que tengan por destino la zona franca y sus usuarios industriales de bienes y servicios, que se respaldan en los documentos que acreditan la exportación según las normas aduaneras, los cuales se echan de menos en el acervo probatorio analizado.

En efecto, si bien el contribuyente allegó formularios de movimiento de mercancías respecto de C.A.C. Maquila S.A.S., estos no tienen la autorización del operador de la zona franca²⁵, y la DIAN evidenció que la información que tienen esos documentos tampoco coincide con la reportada por dicho operador, ni se encuentra dentro de sus registros, hecho no desvirtuado por la actora.

Lo anterior, no se logra acreditar con el certificado de revisor fiscal pues éste no da cuenta de las entradas de los bienes a zona franca ni se respalda en documentos que soporten ese hecho, en tanto se limita a informar los ingresos facturados y los pagos. Así mismo, las comunicaciones entre el contribuyente y el usuario aduanero, además de no obrar en el expediente, no constituyen un documento idóneo para comprobar el ingreso efectivo de las mercancías a zona franca, sino aquellos que informen su trámite conforme con las normas aduaneras.

Debe hacerse énfasis que, en el expediente se evidencia que, para el año 2016, los operadores de las zonas francas no reportaron respecto del contribuyente

²⁵ La Ley 1004 de 2005, en el artículo 3, define al usuario operador como “la persona jurídica autorizada para dirigir, administrar, supervisar, promocionar y desarrollar una o varias Zonas Francas, así como para calificar a sus usuarios”.



movimiento de entradas de mercancías de aceite de soya refinado, sino de otro tipo de bienes, lo que se ratificó por parte de la DIAN en el “Sistema Informático Electrónico Salida de Mercancías” en el cual se constató que no aparecen registros por operaciones realizadas del contribuyente con los mencionados usuarios con destino a zona franca.

Todos estos indicios fueron recabados por la Administración, y junto con otras inconsistencias que impidieron constatar la operación con los usuarios aduaneros y el destino de los bienes (falta de ubicación de estos usuarios y de trazabilidad de los pagos), llevan a inferir razonablemente que la mercancía cuya venta generó los ingresos incluidos como rubros exentos de IVA en la declaración en cuestión, no ingresó a la respectiva zona franca.

Así las cosas, existen serios indicios de que la mercancía enajenada por el contribuyente a C.A.C Maquila S.A., no fue introducida a la zona franca respectiva, en particular, los reportes de los operadores de zona francas y del sistema informático de la DIAN de salida de mercancías, los cuales no fueron controvertidos ni desvirtuados por la actora.

Contrario a lo señalado por el apelante, no puede considerarse que se esté trasladando la responsabilidad de control aduanero de la DIAN al contribuyente, por solicitarse la prueba de ingreso de las mercancías en la zona franca, pues la actora tiene la carga probatoria de demostrar la sustancia de las transacciones comerciales y los requisitos de procedencia de la exención tributaria, para hacerse acreedora de esta.

En consecuencia, la sala concluye que la demandante no probó los presupuestos exigidos en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario para gozar de la exención del IVA en las ventas a la sociedad en cuestión.

Finalmente, se pone de presente que, entre los ingresos reclasificados de exentos a gravados, además, de las operaciones analizadas, la DIAN desconoció otro rubro con fundamento en que no fue soportado como exento²⁶, frente a lo cual el demandante no presentó cuestionamiento alguno, por lo que no se emitirá pronunciamiento sobre el mismo.

Así las cosas y de conformidad con lo expuesto, no prospera este cargo de la apelación.

4. Sanción por inexactitud

Del capítulo anterior se desprende que la actora incurrió en una de las conductas tipificadas como sancionables, como es la declaración de ingresos exentos inexistentes, que generaron un menor impuesto a cargo.

En cuanto a la diferencia de criterios, la sala²⁷ ha precisado que la procedencia de esta causal se supedita a que los hechos y cifras denunciados sean completos y veraces, siendo necesario que en el proceso exista una prueba que los corrobore en toda su magnitud, y a que el contribuyente demuestre que la interpretación de la norma en la que se subsume el hecho económico declarado es razonable, es decir, que se encuentra sustentada en métodos o técnicas de interpretación legalmente aceptables.

²⁶ PDF 209 y 225 Ca3. Liquidación oficial.

²⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 04 de noviembre de 2021, exp. 24754, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



En este caso, la apelante se limitó a indicar que declaró datos veraces y que su interpretación del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario no es equivocada, sin explicar en qué medida esa interpretación puede ser razonable o válida para que opere la causal exculpatoria. En todo caso, observa la sala que, en este caso no solo se verificó que la exención era inexistente, sino que la interpretación en que se sustentó la actora no fue razonable, pues se insiste, la norma es clara en establecer el beneficio con destino a la zona franca, por lo que no puede desconocerse como requisito la prueba del ingreso de mercancía en esa área. De manera, que, en este caso, no se configura una diferencia de criterios.

En consecuencia, se ratifica la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados en la tarifa del 100%. No prospera este aspecto de la apelación.

5. Costas

Conforme a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, por no encontrarse probadas en el expediente.

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. **Aceptar** el impedimento presentado por el Consejero Luis Antonio Rodríguez Montaña.
2. **Confirmar** la sentencia de primera instancia del 23 de agosto de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B".
3. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cumplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Conjuez

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