



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., veintiuno (21) de marzo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2017-01508-01 [25216]
Demandante: SIEMENS SOCIEDAD ANÓNIMA
Demandado: UAE DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN
Temas: IVA bimestre 3 de 2012. Ingresos por venta de bienes adquiridos y enviados al exterior desde zona franca. Impuestos descontables por operaciones no gravadas. Sanción por inexactitud

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 26 de septiembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que resolvió negar las pretensiones de la demanda, sin imponer condena en costas.

ANTECEDENTES

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [en adelante, DIAN], mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412016000047 del 7 de junio de 2016¹, modificó la declaración del IVA del tercer bimestre de 2012, presentada por Siemens Sociedad Anónima [en adelante Siemens SA]. Decisión modificada por la Resolución nro. 004382 del 21 de junio de 2017. La discusión entre las partes se concretó en el desconocimiento de los ingresos brutos por exportaciones, la adición de los ingresos brutos por operaciones no gravadas, el rechazo de los impuestos descontables por compras y servicios, el saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución y/o compensación, y la sanción por inexactitud.

DEMANDA

La parte demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 [en adelante, CPACA], formuló las siguientes pretensiones²:

*«1. Declarar la nulidad de la **Liquidación Oficial de Revisión N° 312412016000047 del 7 de junio de 2016** expedida por el Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección*

¹ La DIAN inició investigación previa a devolución.

² Fls. 50 y 51 c.p. 1.



Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, y la Resolución N° 004382 del 21 de junio de 2017, expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

2. Que como consecuencia de la anterior declaración, a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de la declaración de corrección del impuesto sobre las ventas N° 91000259976402 y Formulario N° 3008631120427, presentada el 29 de mayo de 2015 por SIEMENS SOCIEDAD ANONIMA NIT 860.031.028 por el tercer bimestre de 2012 y en consecuencia, se ordene a la DIAN la devolución a la sociedad del saldo a favor susceptible de devolución en la suma de CUATRO MIL SEISCIENTOS TRES MILLONES QUINIENTOS TREINTA Y TRES MIL PESOS (\$4.603.533.000) con intereses corrientes liquidados sobre dicha suma desde el 12 de marzo de 2015, hasta la ejecutoria de la sentencia, a la tasa equivalente al interés bancario corriente certificado por la Superintendencia Financiera, y moratorios sobre la misma suma, desde el 25 de marzo de 2015 hasta la fecha de emisión del título, a la tasa de usura certificada por la Superintendencia Financiera, conforme con los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario y teniendo en cuenta que a partir del 29 de diciembre de 2016 rige la tasa del artículo 279 de la Ley 1819 de 2019».

Invocó como disposiciones violadas los artículos 29, 338 y 363 de la Constitución Política (CP), 479, 481 [a], 485, 488, 489, 490, 647, 863 y 864 del Estatuto Tributario (ET), 1, 393 y 395 del Decreto 2685 de 1999, y 59 de la Ley 1607 de 2012.

Como concepto de la violación, expuso:

Procedencia de los ingresos brutos por exportaciones. Siemens SA compró a Siemens Manufacturing SA, quien es usuario industrial de bienes y servicios en zona franca permanente, bienes procesados y otros necesarios para el funcionamiento de los mismos. En esas operaciones expidió factura de venta y liquidó un IVA del 16%, impuesto que fue declarado y pagado por el vendedor.

Esos bienes se vendieron a sus clientes del exterior y, como se encontraban en zona franca le impartió instrucciones a Siemens Manufacturing SA para que tramitara su salida al mercado extranjero, quien diligenció el Formulario de Movimiento de Mercancías [en adelante, FMM], con el que se autorizó su salida al exterior de conformidad con lo establecido en los artículos 393 y 395 del Decreto 2685 de 1999. Adujo que esas operaciones, por su naturaleza, atienden al concepto legal de exportación³ y no están prohibidas por la ley.

Las exportaciones que realizó durante el tercer bimestre del año 2012 se efectuaron a países como Venezuela, Perú, Costa Rica, Guatemala, Surinam y Chile, por las que obtuvo ingresos de \$22.065.098.000, los cuales declaró en el renglón 27 -Ingresos brutos por exportaciones-⁴.

Además, el artículo 395 del Decreto 2685 de 1999 considera como exportación la venta y salida a mercados externos de los bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados por usuarios industriales y comerciales en una zona franca, procedimiento que solo requiere de la autorización del usuario operador quien incorpora esa información al sistema informático aduanero a través del FMM, tal como sucedió en este caso.

Las operaciones de exportación soportadas mediante FMM se dirigieron a los clientes de la demandante ubicados en el exterior y en la casilla donde se relaciona la factura de venta se informó su número, la cual fue expedida por Siemens SA a

³ Mencionó los artículos 1 y 395 del Decreto 2685 de 1999.

⁴ De acuerdo con lo establecido en los artículos 479 y 481 del ET.



nombre de su cliente extranjero, documentos con los que se demuestra que el exportador de los bienes es la sociedad actora.

Los bienes exportados son exentos del IVA de acuerdo con el artículo 479 del ET y otorgan derecho para solicitar la devolución de los impuestos descontables, tal como lo determina el literal a) del artículo 481 *ibidem*, pues el exportador fue Siemens SA.

En el expediente obra: i) el documento de transporte, ii) la declaración de cambio por exportaciones de bienes – reintegro de divisas y iii) el contrato u orden de compra del cliente del exterior a la demandante, pruebas que demuestran que el exportador es Siemens SA.

La DIAN no cuestionó la realidad de la venta y salida de la mercancía a los clientes ubicados en el exterior ni que Siemens SA obtuvo ingresos por esas operaciones, pues de ser así las hubiese rechazado por no corresponder a la demandante. Al reclasificar esos ingresos como no gravados, se desconoció lo previsto en los artículos 479 y 481 literal a) del ET.

Además, la DIAN en los actos administrativos no cuestionó que las operaciones realizadas fueran exportaciones, pues su objeción se refiere al supuesto incumplimiento de requisitos formales como el importar la mercancía a territorio aduanero nacional a través de la declaración de importación y luego exportarla mediante la declaración de exportación [en adelante, DEX], así como otro tipo de requisitos que no establece la ley. Lo anterior, implicó el desconocimiento de lo ordenado en el artículo 395 del Decreto 2685 de 1999, que determina que el documento soporte de la salida de bienes de zona franca es el FMM.

Conforme a la anterior interpretación, la Administración impuso un sistema de tarifa legal en materia probatoria⁵, porque consideró que la prueba idónea para demostrar las exportaciones son los DEX y no el FMM.

Procedencia de los impuestos descontables por compras y servicios gravados.

Comoquiera que se demostró la realidad de las operaciones de exportación, los bienes que adquirió de Siemens Manufacturing SA usuario industrial de zona franca, constituyen costo de venta o de producción de los bienes que fueron exportados, motivo por el cual procede el impuesto descontable por la suma de \$2.731.062.000 por concepto del IVA, el cual fue facturado por Siemens Manufacturing SA y pagado por la demandante, tal como lo disponía en su momento el artículo 489 del ET.

Procedencia de los impuestos descontables por compras y servicios gravados.

La DIAN en los actos administrativos demandados realizó un cálculo de proporcionalidad para los costos y gastos comunes de acuerdo con lo establecido en el artículo 490 del ET, lo que implicó el rechazo de impuestos descontables por compras y servicios gravados en \$16.422.000.

Ese cálculo de proporcionalidad se vio afectado solo por el desconocimiento de los ingresos brutos por exportaciones que hizo la DIAN⁶ y como se demostró su procedencia, el cálculo de proporcionalidad hecho por la sociedad es el correcto, lo que significa que los impuestos descontables son de \$376.731.660.

⁵ Fl. 28 c.p. 1.

⁶ Son de \$22.038.197.000.



Procedencia del saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución y/o compensación. El artículo 489 del ET, vigente para el momento de los hechos, disponía que los exportadores podían descontar el IVA de los bienes que constituyen costo de los artículos que se exporten, sin que se estableciera límite al saldo a favor generado por esos impuestos descontables. Posteriormente, con el artículo 59 de la Ley 1607 de 2012 se modificó el artículo 489 del ET y se estableció una proporcionalidad para determinar el valor susceptible de devolución, precepto normativo que no es aplicable en este caso, al ser una ley posterior a la ocurrencia de los hechos.

La DIAN rechazó el saldo a favor liquidado por: i) la reclasificación de ingresos por exportaciones y ii) al realizar el cálculo de proporcionalidad para determinar el valor susceptible de devolución en atención a lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 1706 de 2012, con lo que se vulneraron los artículos 338 y 363 de la CP.

Por lo anterior, al no ser aplicable la modificación que trajo el artículo 59 de la Ley 1607 de 2012 al artículo 489 del ET, el saldo a favor susceptible de devolución equivalente a \$5.740.513.000 es procedente y, por lo tanto, se debe ordenar la devolución de \$4.603.533.000, suma que corresponde al saldo a favor susceptible de devolución menos el saldo devuelto mediante la Resolución nro. 6282-0188 del 17 de marzo de 2017⁷, cifra a la que se le debe reconocer intereses corrientes y moratorios.

Improcedencia de la sanción por inexactitud. La DIAN impuso sanción por inexactitud por una conducta que no está prevista en el artículo 647 del ET, como es «no demostrar la realización de las exportaciones directamente» por el contribuyente⁸.

En este caso no se configuró la sanción por inexactitud porque está probado que los ingresos declarados provienen de operaciones por exportación y, por lo tanto, tiene derecho a solicitar los impuestos descontables.

Expuso que, si en gracia de discusión llegara a proceder las glosas propuestas por la DIAN, se presentaría una diferencia de criterios en relación con la interpretación sobre la aplicación de los artículos 1, 261, 266 y 395 del Decreto 2685 de 1999 y 479, 481 literal a), 485, 488, 489 y 490 del ET.

OPOSICIÓN

El **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación⁹.

Indicó que la reclasificación de los ingresos brutos por exportaciones a ingresos no gravados; el desconocimiento de los impuestos descontables asociados con las compras de bienes adquiridos a la sociedad Siemens Manufacturing SA, y del saldo a favor con derecho a devolución obedeció a que se determinó que Siemens SA no realizó la exportación de los bienes.

⁷ Mediante la Resolución nro. 6282-0188 del 17 de marzo de 2017, la DIAN ordenó devolver a la demandante la suma de \$1.136.980.000. Fl. 33 c.p. 1.

⁸ Fl. 40 c.p. 1.

⁹ Fls. 1442 a 1461 vto. c.p. 7.



Conforme al artículo 2 del Decreto 1000 de 1997, tienen derecho a la devolución de saldos a favor del IVA en calidad de exportadores únicamente quienes vendan con destino al exterior bienes ubicados en el territorio nacional y las ventas al exterior realizadas por usuarios industriales de zonas francas.

En el expediente se encuentra probado que: i) la venta al exterior de los bienes no se realizó desde el territorio nacional, ii) las ventas al exterior fueron realizadas por Siemens Manufacturing SA desde zona franca, y quien solicita la exención es Siemens SA, y iii) el documento soporte de las operaciones es el FMM.

La sociedad demandante no realizó la exportación de los bienes y la sola instrucción verbal dada por Siemens SA a Siemens Manufacturing SA no es suficiente para demostrar que aquella fue quien exportó de las mercancías, por lo que no es beneficiaria de la exención, pues quien realizó la venta fue Siemens Manufacturing SA, ubicado en zona franca.

Para acceder a la exención la demandante debió nacionalizar la mercancía bajo el régimen de importación ordinaria y luego realizar la exportación desde el territorio nacional conforme a lo previsto en los artículos 481 del ET y 2 del Decreto 1000 de 1997.

El proceso de exportación de un usuario que se encuentra dentro del territorio aduanero nacional es diferente y se exigen otros requisitos formales respecto de los usuarios aduaneros industriales ubicados en zona franca, pues sobre los primeros se requiere como documento soporte la declaración de exportación, tal como lo indican los artículos 261, 265 y 266 del Decreto 2685 de 1999.

No se desconocieron ingresos por exportaciones por falta de los documentos de exportación DEX, como lo aduce la demandante, la razón fundamental obedeció a que no se demostró que Siemens SA haya realizado las exportaciones, por lo que no está legitimada para solicitar la exención del IVA y la consecuente devolución de saldos a favor.

Únicamente a los usuarios operadores, usuarios industriales de bienes, usuarios industriales de servicios y usuarios comerciales les aplica el régimen de zona franca y, por ende, solo a estos se les puede reconocer las prerrogativas previstas en el artículo 392 y siguientes del Decreto 2685 de 1999.

En sentencia del 28 de agosto de 2014, exp. 19105, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, así como en doctrina de la DIAN¹⁰ se determinó que *«en una operación de compra de bienes desde zona franca con destino al territorio aduanero nacional – toda vez que esta constituye una importación – es el importador del territorio aduanero nacional quien asume el pago del IVA cuando importa los bienes adquiridos y procedentes de la zona franca; y quien por ello, debe cumplir con las obligaciones relativas a la nacionalización de las mercancías con el pago de los tributos aduaneros y el impuesto al valor agregado, siendo el documento idóneo para el pago de dichos conceptos, la declaración de importación y no como se efectuó en el caso analizado, mediante facturas de venta en las que no se liquidan derechos de aduana [...]»*¹¹.

De acuerdo con el artículo 2 del Decreto 1000 de 1997, tienen derecho a la devolución del IVA quienes venden al exterior bienes ubicados en el territorio

¹⁰ Conceptos nros. 100453 del 28 noviembre de 2006, 038891 del 25 de mayo de 2007 y 32126 del 9 de noviembre de 2015. FI. 1453 c.p. 7.

¹¹ Fls. 1453 vto. c.p. 7.



aduanero nacional y las ventas al exterior realizadas por los usuarios industriales de zonas francas, sin que esa prerrogativa se extienda a las sociedades nacionales que venden bienes ubicados desde zona franca.

En la medida en que se reclasificaron los ingresos por exportaciones en ingresos no gravados se debe dar aplicación a la proporción que regula el artículo 490 del ET, y comoquiera que la demandante no exportó los bienes, no tiene derecho a la devolución o compensación de saldos a favor sino a la determinación de impuestos descontables bajo lo dispuesto en la precitada norma.

En este caso procede la sanción por inexactitud porque la demandante incluyó impuestos descontables inexistentes, por no tener derecho a los mismos en tanto no fue el exportador de las mercancías. Además, no se configura la diferencia de criterios porque está demostrado que las ventas al exterior de los bienes fueron realizadas por un tercero, motivo por el cual la demandante no estaba legitimada para acceder al beneficio de exención del IVA con la devolución prevista en el artículo 481 del ET.

AUDIENCIA INICIAL

El 5 de marzo de 2019 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹². En dicha diligencia se declaró saneado el proceso y se precisó que no se propusieron excepciones previas. El litigio se concretó en establecer: «[s]i la demandante podía llevar como exentos los ingresos correspondientes a la exportación realizada que, según la DIAN, efectuó SIEMENS MANUFACTURING, para lo cual debe establecerse si el soporte idóneo son los Documentos de Exportación (DEX) o los Formularios de Movimiento de Mercancía (FMM)». De accederse a lo anterior se analizará «[s]i los impuestos descontables por compras y servicios gravados declarados por SIEMENS y rechazados por la DIAN son procedentes y, en esa medida, son susceptibles de solicitar su devolución o compensación» y «[s]i es procedente la sanción por inexactitud»¹³.

Por otra parte, se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación. Por último, se corrió traslado a las partes para que alegaran de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera su concepto.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas. Sustentó su decisión en lo siguiente¹⁴:

Citó la definición de exportación que trae el artículo 265 del Decreto 2685 de 1999 así como sus modalidades y analizó las operaciones de salida de mercancías a mercados externos que se realiza a través de los usuarios industriales y/o comerciales ubicados en zonas francas.

De acuerdo con los artículos 399 y 400 del citado decreto, la introducción de mercancías procedentes de una zona franca industrial es una importación y bajo ese

¹² Fls. 1487 a 1491 c.p. 8.

¹³ Fls. 1488 a 1489 c.p. 8.

¹⁴ Fls. 1527 a 1544 c.p. 8.



contexto cuando una empresa nacional compra bienes fabricados y procesados a un usuario industrial en zona franca es su deber nacionalizarlos bajo la modalidad de importación y liquidar los tributos aduaneros.

Conforme a los artículos 479 del ET y 2 del Decreto 1000 de 1997, únicamente tendrán derecho a la devolución del IVA los exportadores que vendan con destino al exterior bienes ubicados en el territorio aduanero nacional, así como las ventas al exterior e interior del territorio aduanero que realicen los usuarios industriales de zonas francas, excluyéndose en este último evento a las sociedades nacionales que vendan al exterior bienes desde zona franca pues ello desdibuja la permanencia en el territorio nacional del producto vendido al exterior.

Para que un bien sea considerado exento se requiere que la exportación suceda de manera efectiva, es decir, que la venta provenga del territorio nacional y sea exportado a un comprador o adquirente ubicado en el exterior, circunstancia que debe probar el contribuyente, tal como lo establece el artículo 788 del ET¹⁵.

En el caso concreto se demostró que quien exportó la mercancía sobre la cual el demandante aduce haber pagado el IVA y que reclama a título de impuesto descontable fue Siemens Manufacturing SA, al punto que fue esta quien diligenció los formularios de movimiento de mercancías -FMM-, que son propios de las operaciones de exportación desarrolladas por los usuarios industriales de zona franca.

No se desconoce que las órdenes de compra emanadas por cada cliente del extranjero fueron dirigidas a la demandante, pero, se advierte que esos documentos no tienen el valor probatorio para demostrar que la exportación estuvo a cargo de Siemens SA.

La sociedad demandante no es un usuario industrial o comercial ubicado en zona franca, razón por la cual las exportaciones las debía someter al régimen ordinario fijado en el Decreto 2685 de 1999, el cual establece como requisito para acreditar la operación de comercio exterior los documentos de exportación, en especial, la solicitud y autorización de embarque ante la autoridad aduanera.

Pese a que las facturas y los documentos de transporte de las mercancías indican que se amparan bajo lo exención prevista en el literal a) del artículo 481 del ET, esas pruebas se desvirtuaron con los formularios de movimiento de mercancías diligenciados por Siemens Manufacturing SA, los cuales solo son procedentes para probar operaciones entre usuarios de zona franca y los clientes del exterior.

Como no se probó que la sociedad demandante realizó por su cuenta y de manera directa la exportación de los bienes que fueron comprados a Siemens Manufacturing SA, la devolución de los impuestos descontables se torna improcedente.

Hay lugar a la sanción por inexactitud impuesta por la Administración -reducida al 100% en el acto que decidió el recurso de reconsideración-, porque se probó que Siemens SA incurrió en el hecho sancionable previsto en el artículo 647 del ET al incorporar en la declaración del IVA correspondiente al tercer bimestre del año 2012 ingresos provenientes de exportaciones que no están demostradas e incluir impuestos

¹⁵ Sobre la carga de probar la exportación para acceder al beneficio tributario transcribió apartes de la sentencia del 3 de mayo de 2018, exp. 21865, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



descontables derivados de la adquisición de los bienes corporales vendidos al exterior, cuya exportación no se acreditó.

No condenó en costas al no haberse causado ni probado.

RECURSO DE APELACIÓN

Siemens SA apeló la sentencia de primera instancia y solicitó que se revoque¹⁶, por lo siguiente:

Procedencia de la devolución del saldo a favor. En la audiencia inicial se le solicitó al *a quo* que en la fijación del litigio se incluyera la pretensión relacionada con la procedencia o no de la devolución del saldo a favor por \$4.603.533.000¹⁷, en consideración a que: (i) la liquidación oficial de revisión demandada se expidió dentro del programa de fiscalización adelantado con ocasión de la solicitud de devolución del saldo a favor y también modificó el renglón de saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución, (ii) en la demanda se pidió como pretensión -a título de restablecimiento del derecho- que se declare la firmeza de la declaración y se ordene la devolución del saldo a favor y (iii) ese reconocimiento constituye la relevancia económica del proceso.

Pese a lo anterior, y a que la apoderada de la DIAN en la audiencia inicial manifestó que se está debatiendo el derecho a la devolución¹⁸, en el fallo apelado no se emitió pronunciamiento sobre dicho aspecto, por lo que en aplicación de lo previsto en el artículo 187 del CPACA solicitó que en segunda instancia se resuelva esa pretensión de la demanda¹⁹.

Procedencia de los ingresos brutos por exportaciones. El tribunal y las partes concuerdan en que se vendieron a clientes del exterior unos bienes producidos en zona franca, con lo cual, la discusión gira en torno a si esas operaciones de comercio exterior se consideran o no exportaciones.

Precisó que no solo se puede considerar como exportación la salida de mercancías del territorio aduanero nacional, puesto que de acuerdo con el artículo 395 del Decreto 2685 de 1999, también lo es la venta y salida a mercados externos de los bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados por los usuarios industriales y comerciales de zona franca.

Los artículos 479 y 481 (literal a) del ET no establecen o condicionan que se deba importar la mercancía que se compra en zona franca para luego exportarla con el fin de que esa operación pueda ser considerada como exenta para efectos de solicitar la devolución del IVA, lo único que señalan para que proceda la exención de dicho tributo es que los bienes se exporten, como en efecto sucedió.

En aplicación de los artículos 1 y 395 del Decreto 2585 de 1999: i) una operación de exportación desde zona franca se caracteriza por la salida de mercancías a mercados externos de bienes producidos en la misma y ii) las operaciones de

¹⁶ Fls. 1553 a 1592 c.p. 8.

¹⁷ Intervenciones de la parte actora registradas en los minutos 19:49, 21:48, 23:23 (está sin registro de audio) y 25:50.

¹⁸ La parte demandada minutos 14:04 y 14:18.

¹⁹ Citó las sentencias del 8 de junio de 2017, exp. 21001 y del 24 de octubre de 2018, exp. 22684.



exportación desde zona franca hacia el resto del mundo no requieren del diligenciamiento de solicitud de autorización de embarque, ni de declaración de exportación (DEX). Por el contrario, en los términos del artículo 393 del citado decreto, modificado por el artículo 1 del Decreto 383 de 2007, la autorización para la salida de mercancías sometidas a un régimen de exportación desde zona franca se obtiene mediante el formulario de movimientos de mercancías (FMM) y la correspondiente autorización del usuario operador.

El literal a) del artículo 2 del Decreto 1000 de 1997 considera como exportadores para efectos de la devolución o compensación en el IVA a quienes vendan al exterior bienes corporales muebles «desde el territorio nacional», no desde el territorio aduanero nacional. A su vez, el artículo 1 de la Ley 1004 del 2005 prevé que la zona franca es un área geográfica que forma parte del territorio nacional, lo que significa que las ventas al exterior que se hagan desde dicha zona se realizan desde el territorio nacional, con lo cual surge el derecho a la devolución.

Siguiendo las directrices expuestas en el Concepto de la DIAN nro. 16328 del 18 de marzo de 2005, en el que se indicó que «[c]omo quiera que las zonas francas son parte del territorio nacional, es claro que las ventas de bienes y la prestación de servicios que realicen sus usuarios se encuentran, por regla general gravadas con el impuesto sobre las ventas»²⁰, en este caso, se le compró al usuario industrial los bienes y se facturó el IVA del 16%.

Está probado: i) que Siemes adquirió de Siemens Manufacturing –usuario industrial de bienes y servicios en zona franca permanente especial- la mercancía elaborada por éste, que posteriormente se exportó a sus clientes en el exterior, ii) la autorización de salida de mercancías desde zona franca con el FMM, los que se dirigieron a los clientes de la sociedad ubicados en el exterior y en el campo correspondiente a factura comercial se describió la factura de venta expedida por Siemens SA -exportador- a su cliente en el exterior y iii) la trazabilidad de la operación y que las divisas se canalizaron a través del mercado cambiario.

En la sentencia el *a quo* reconoció que los bienes fueron exportados y no vendidos dentro del territorio nacional, pese a lo cual avaló la reclasificación al renglón de ingresos no gravados con IVA, sin justificación alguna, y sin tener en cuenta que la Dirección de Grandes Contribuyentes de la DIAN no es la competente para establecer si están cumplidos o no los requisitos para calificar que una operación de comercio exterior es una exportación, pues ello le compete a la Dirección Seccional de Aduanas. Además, la sentencia citada como sustento de la decisión –proferida por el Consejo de Estado el 3 de mayo de 2018, exp. 21865- no es aplicable al caso, porque los sujetos procesales y los supuestos de hecho son diferentes en tanto que en aquél proceso la demandante era una CI, la Administración determinó que la exportación fue simulada y la operación no tenía que ver con mercancía procesada en zona franca.

Por lo expuesto, no le asiste razón al tribunal al afirmar «en relación con el derecho a la devolución del IVA pagado por los exportadores, que se excluyen las sociedades nacionales que vendan al exterior bienes desde zona franca»²¹.

Procedencia de los impuestos descontables por compras y servicios gravados. Comoquiera que está probado que se realizaron las operaciones de exportación, se

²⁰ Fl. 1572 c.p. 8.

²¹ Fl. 1572 c.p. 8.



tiene derecho a los impuestos descontables declarados, tal como lo dispone el artículo 479 del ET, en concordancia con el artículo 489 ib.

La compra de bienes corporales muebles constituye costo de producción o venta de los bienes que fueron vendidos al exterior, motivo por el cual se tiene derecho a solicitar como impuesto descontable el IVA facturado y pagado por la compra de los bienes corporales muebles, que finalmente fueron exportados.

Puso de presente que el tribunal guardó silencio en relación con el cálculo de la proporcionalidad e insistió en que, al reconocerse la procedencia de los ingresos brutos por exportaciones, necesariamente se concluye que la sociedad aplicó en debida forma el artículo 490 del ET correspondiente al cálculo de proporcionalidad para la determinación del impuesto descontable.

Procedencia del saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución o compensación. Pidió que se resuelva lo relacionado con la aplicación retroactiva del artículo 489 del ET, modificado por el artículo 59 de la Ley 1607 de 2012, porque para la fecha de las operaciones de comercio exterior se podía descontar el IVA de los bienes que constituyen costo de los artículos que se exportaran, sin límite al saldo a favor generado por esos impuestos descontables.

Expuso que el saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución es procedente, porque: i) se comprobó la realidad de la operación de exportación, por lo que no procede la modificación del saldo a favor -renglón 64- y del saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución -renglón 65-, ii) para el periodo en discusión no se debía calcular la proporcionalidad a partir del artículo 59 de la Ley 1607 de 2012, como lo reconoció la entidad en el acto de liquidación oficial por el que se modificó la declaración del IVA que Siemens SA presentó por el 5º bimestre de 2012 y iii) en el recurso de reconsideración no se resolvió este cargo, por lo que debe entenderse aceptado.

Adujo que se debe ordenar la devolución de \$4.603.533.000 que corresponde a la diferencia entre el saldo a favor susceptible de devolución liquidado en la declaración de corrección –presentada el 29 de mayo de 2015- y el saldo a favor devuelto mediante la Resolución nro. 6282-0188 del 17 de marzo de 2017, junto con los intereses corrientes y moratorios.

Improcedencia de la sanción por inexactitud. Aseguró que en la resolución que decidió el recurso de reconsideración la DIAN argumentó que la sanción por inexactitud se imponía porque Siemens SA no aportó el DEX y no cumplió los requisitos exigidos por la entidad -Grandes Contribuyentes de Bogotá-, lo que evidencia que la conducta que sirvió de fundamento a la misma no es sancionable en los términos del artículo 647 del ET, por lo que se vulneró el principio de legalidad de las sanciones -art. 29 CP-, aspecto que no fue objeto de pronunciamiento por parte del tribunal, como tampoco lo fue la diferencia de criterios en el derecho aplicable, alegado en la demanda²².

Agregó que el Consejo de Estado en las sentencias del 29 de noviembre de 2003 y del 26 de octubre de 2009²³ reconoció que la reclasificación de ingresos implica que

²² Transcribió apartes de las sentencias del Consejo de Estado del 9 de marzo de 2017, exp. 19195, del 22 de febrero de 2018, exp. 21304 y del 26 de julio de 2018, exp. 21162.

²³ Exps. 12366 y 16867, respectivamente.



los datos declarados sean ciertos y verdaderos, y que el menor saldo a cargo o mayor saldo a favor se derive de diferencias de criterios sobre puntos de derecho, por lo que no se configura la inexactitud sancionable.

Finalmente, puso de presente que el *a quo* «*crea una nueva causal de sanción de inexactitud "inclusión de impuestos descontables", no contemplada en los actos demandados*»²⁴, lo que vulnera el derecho a la defensa.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación y enfatizó que se debe resolver sobre todos los hechos, argumentos y pretensiones, lo que incluye la procedencia o no de la devolución del saldo a favor, más los intereses corrientes y moratorios a favor de la sociedad actora²⁵.

La **demandada** insistió en lo planteado en la contestación de la demanda y puntualizó que está demostrado que las exportaciones no se realizaron desde el territorio nacional y que las operaciones en cuestión las ejecutó Siemens Manufacturing SA, por lo que la demandante no originó los ingresos por operaciones brutas por exportaciones²⁶.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia²⁷, porque a su juicio la reclasificación de ingresos y el desconocimiento del impuesto descontable son precedentes en la medida en que no se probó que Siemens SA haya exportado las mercancías ubicadas en zona franca. Puntualizó que no se trata de qué régimen de exportación se utilice sino de quién hizo la operación de exportación, y con los documentos de exportación que soportan las operaciones de comercio exterior se concluye que no fue la demandante quien las realizó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre de 2012, presentada por Siemens SA.

En los términos del recurso de apelación se debe establecer: (i) si se cumplieron los requisitos previstos en los artículos 479 y 481 [letra a] del ET para declarar los ingresos por ventas realizadas de bienes adquiridos y enviados al exterior desde zona franca como exentos del IVA por exportaciones, (ii) si se tiene derecho a los impuestos descontables declarados, (iii) si procede el saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución o compensación y iv) si no hay lugar a la sanción por inexactitud impuesta en los actos enjuiciados.

Ingresos por venta de bienes adquiridos y enviados al exterior desde zona franca. Siemens SA señaló que proceden los ingresos brutos por exportación de bienes de \$22.038.197.000, en tanto aportó pruebas que demuestran que fue quien

²⁴ Fl. 1587 c.p. 8.

²⁵ Índice 16 de Samai.

²⁶ Índice 17 de Samai.

²⁷ Índice 18 de Samai.



realizó la venta y que Siemens Manufacturing SA envió la mercancía al exterior desde zona franca diligenciando los FMM. Lo anterior, teniendo en cuenta que el Decreto 2685 de 1999 considera la exportación como la venta y salida a mercados externos de los bienes ubicados en zona franca, adicionalmente, los artículos 479 y 481 [letra a] del ET no condicionan o prohíben que la salida de bienes al exterior se realice únicamente desde el territorio aduanero nacional al resto del mundo y su soporte sea la declaración de exportación para que la operación se considere exenta.

El tribunal y la DIAN consideraron que cuando una sociedad nacional adquiere mercancías de usuarios industriales de zona franca, primero deben nacionalizar la mercancía bajo la modalidad de importación ordinaria y liquidar los tributos aduaneros en los términos del artículo 266 del Decreto 2685 de 1999, para que la posterior venta de esos bienes al exterior se pueda considerar una exportación exenta del IVA. Además, la demandante no probó que haya exportado por su cuenta y de manera directa los bienes adquiridos a su proveedor ubicado en zona franca. Por el contrario, está probado que el exportador es Siemens Manufacturing SA, pues es quien diligenció los FMM.

De modo que la venta de bienes a mercados extranjeros declarada por Siemens SA como ingresos brutos por exportaciones corresponde a ingresos no gravados con el IVA, por cuanto las mercancías no fueron importadas al territorio aduanero nacional, por el contrario, fueron exportadas y declaradas por Siemens Manufacturing SA.

En el presente caso, las partes coinciden en que Siemens SA adquirió bienes para luego ser vendidos a sus clientes en el exterior, mercancía que fue adquirida a Siemens Manufacturing SA -usuario industrial de zona franca-, siendo este último quien envió al extranjero y diligenció los FMM para la salida de la mercancía desde zona franca, con destino a los clientes de la demandante.

Para resolver, se advierte que el artículo 479 del ET dispone que se encuentran exentos del IVA los bienes corporales muebles que se exporten, y el artículo 481 [a] ib. -vigente para el periodo en discusión-, establecía que conservaban la calidad de exentos con derecho a devolución de impuestos los bienes corporales muebles que se exporten.

En este punto, la Sala reitera en lo pertinente el criterio expuesto en la sentencia del 5 de octubre de 2023²⁸, que decidió una controversia con identidad de partes y argumentos jurídicos respecto del IVA - quinto bimestre de 2012. En esa providencia se expuso que:

«[...] en el Decreto 2685 de 1999 (Estatuto Aduanero vigente) el cual define la exportación, bajo el régimen ordinario, como «la salida de mercancías del territorio aduanero nacional con destino a otro país» (art. 261 ídem) y bajo la modalidad de exportación definitiva «(...) la salida de mercancías nacionales o nacionalizadas, del territorio aduanero nacional para su uso o consumo definitivo en otro país» (art. 265 ídem), y al mismo tiempo, determina como exportación bajo el régimen franco, «la venta y salida a mercados externos de los bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados, por los Usuarios Industriales y Comerciales».

[...] el régimen aduanero aplicable para las exportaciones de zonas francas, no se extiende al residente del TAN, [...] primero porque se trata de una regulación especial para esa comprensión territorial y para los usuarios habilitados, según el tipo de calificación que detenten (industriales, de bienes, servicios, comerciales), y segundo porque directamente la norma

²⁸ Exp. 27053, C.P. Wilson Ramos Girón, corregida de oficio el 26 de octubre de 2023.



diferenció el alcance de las exportaciones en cada uno de tales casos, y les señaló el trámite indispensable en cada evento, conforme fue señalado en apartes anteriores, de donde no resulta procedente que a las exportaciones previstas para quienes se encuentren en el territorio nacional, diferentes a las zonas calificadas como francas, se les apliquen los conceptos y condiciones propios de estos último. De manera que no era necesario una prohibición expresa en tal sentido [...]

Dependiendo del tratamiento que normativamente sea el aplicable, el soporte será el Formulario de Movimiento de Mercancías o el DEX (declaración de Exportación), lo que descarta la posibilidad de sustentar una operación que debió regularse como una exportación ordinaria por parte de una persona ubicada en el territorio nacional, diferente a la zona franca, con un FMM [...]».

Teniendo en cuenta lo anterior y comoquiera que Siemens SA no demostró que fue quien realizó las exportaciones y no se le puede hacer extensivo el régimen aduanero aplicable para las exportaciones de zonas francas, se concluye que los ingresos en discusión corresponden a operaciones no gravadas con el IVA. No prospera el cargo de apelación.

Impuestos descontables declarados por bienes adquiridos para exportación. La demandante afirmó que al obtener ingresos brutos por operaciones de exportación procedían los impuestos descontables declarados en los términos del artículo 479 del ET. Además, que esos impuestos fueron calculados proporcionalmente como lo dispone el artículo 490 *ibidem*.

Por su parte, el *a quo* y la DIAN consideraron que los impuestos descontables declarados por Siemens SA se destinaron a operaciones no gravadas con el IVA, y estos no resultaban procedentes en la medida en que no fue el exportador de las mercancías.

El artículo 483 [a] del ET establece que los responsables del régimen común deben determinar el impuesto en el caso de ventas y prestación de servicios por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas, y los impuestos descontables legalmente autorizados. Por su parte, el artículo 489 ib. -vigente para la época de los hechos- establecía que cuando los bienes y servicios se destinen a operaciones exentas del impuesto, habrá lugar a descuento únicamente, cuando quien efectúe la operación sea un productor de bienes o un exportador. Que, en el caso de los exportadores, cuando los bienes corporales muebles constituyeran costo de producción o venta de los artículos que se exportaran, se descontaría la totalidad del impuesto facturado, siempre y cuando dicho impuesto correspondiera a la tarifa a la que estuviere sujeta la respectiva operación.

Con la entrada en vigencia del artículo 59 de la Ley 1607 de 2012, no es posible solicitar la totalidad del IVA facturado y, por tal razón, se dispuso un procedimiento para determinar el valor susceptible de devolución.

Al respecto se reitera que, al no haber existido una exportación «no resultaba procedente el reconocimiento de los impuestos descontables derivados del cálculo de proporcionalidad, regulado en el artículo 490 del ET, aspecto que señala la apelante como no estudiado por el tribunal. Si bien la demandante aduce que la operación de compra de los productos constituyeron costo, se advierte que, esto no fue desconocido por la Administración, lo que se cuestionó fue su vinculación con una operación de exportación, no puede perderse de vista que conforme con el artículo 488 *ejusdem*, solo procede como descontable, el IVA incurrido en bienes y servicios que constituyan costo o gasto en



renta y que se destinen a una operación gravada con IVA, esto último, que igualmente comprende las operaciones exentas, en tanto se consideran gravadas con IVA a tarifa cero»²⁹.

Para la Sala, como se indicó con anterioridad, la demandante no demostró que fue quien realizó las exportaciones y, consecuencia de ello, los ingresos en discusión corresponden a operaciones no gravadas, por lo que se concluye que no procede el reconocimiento de los impuestos descontables declarados por la demandante en la declaración de corrección por \$14.592.005.000. No prospera el cargo de apelación.

Saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución o compensación. La parte demandante expuso que el saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución es procedente, porque: i) se comprobó la realidad de la operación de exportación, por lo que no procede la modificación del saldo a favor -renglón 64- y del saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución -renglón 65-, ii) para el periodo en discusión no se debía calcular la proporcionalidad a partir del artículo 59 de la Ley 1607 de 2012, como lo reconoció la entidad en el acto de liquidación oficial, por el que se modificó la declaración de IVA que Siemens SA presentó por el 5º bimestre de 2012 y iii) en el recurso de reconsideración no se resolvió este cargo, por lo que debe entenderse aceptado.

En el acto que decidió el recurso de reconsideración, la DIAN expuso que «los exportadores tienen derecho a la devolución de los impuestos descontables registrados en la declaración del impuesto sobre las ventas en la proporción de los ingresos registrados por los bienes que exporten. En consecuencia, los responsables del impuesto sobre las ventas que no se encuentren dentro de los parámetros normativos señalados no tendrán derecho a devolución o compensación de saldos a favor del impuesto sobre las ventas, en tanto quien tiene este derecho es quien efectivamente exporta en los términos de la normatividad aduanera antes definidos»³⁰.

Además, en la contestación de la demanda señaló que como se reclasificaron los ingresos por exportaciones en ingresos no gravados se debe dar aplicación a la proporción que regula el artículo 490 del ET, y comoquiera que la demandante no exportó los bienes, no tiene derecho a la devolución o compensación de saldos a favor sino a la determinación de impuestos descontables bajo lo dispuesto en la precitada norma.

En consideración a que este cargo se fundamenta en que se realizó la exportación, lo que quedó desvirtuado, es claro que procede la modificación realizada por la Administración sobre el saldo a favor del periodo fiscal y del saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución.

En cuanto al saldo a favor susceptible de devolución la demandante solicitó la suma de \$5.740.513.000, por su parte, la DIAN señaló que no hay saldo a favor susceptible de devolución. Para la Sala le asiste la razón a la Administración al negar la devolución, toda vez que la consecuencia de reclasificar los ingresos por exportaciones a no gravados, es que se altere la proporcionalidad de los impuestos descontables en los términos del 490 del ET, motivo por el que, al determinarse el nuevo saldo a favor del periodo fiscal, no es posible acceder al saldo a favor solicitado en devolución por la actora.

En efecto, como se dijo en líneas anteriores, al desvirtuarse las operaciones de exportación procedía la reclasificación de los ingresos, la modificación del saldo a

²⁹ Sentencia del 5 de octubre de 2023, exp. 27053, C.P. Wilson Ramos Girón, corregida de oficio el 26 de octubre de 2023.

³⁰ Cfr. págs. 32 y 33 del acto.



favor del periodo fiscal y del saldo a favor susceptible en devolución, así como también se descarta la procedencia de la devolución en los términos pedidos por Siemens SA.

Por último, no le asiste razón a la apelante en cuanto afirmó que se aplicó retroactivamente la Ley 1607 de 2012, toda vez que, está acreditado en el expediente³¹ que la Administración fundó su actuación en las disposiciones previstas en el artículo 489 del ET vigente para la época de los hechos. Por lo demás, tampoco es cierto que la DIAN aplicara la proporcionalidad de la versión posterior de la norma *ibidem*, pues los actos de determinación se basaron en lo dispuesto en el artículo 490 del citado ordenamiento.

En conclusión, no prospera el cargo de apelación.

Sanción por inexactitud. La parte actora en el recurso de apelación expuso que la conducta que sirvió de fundamento a la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados no está prevista en el artículo 647 del ET, por lo que se vulneró el principio de legalidad de las sanciones -art. 29 CP-; además, se configuró la diferencia de criterios, y el *a quo* «crea una nueva causal de sanción de inexactitud “inclusión de impuestos descontables”, no contemplada en los actos demandados», lo que vulnera el derecho a la defensa.

Sobre el particular, la Sala reitera el criterio expuesto en la citada sentencia del 5 de octubre de 2023³², en la que se concluyó que la adecuación típica de la conducta sancionable se ajusta a lo previsto en el artículo 647 del ET, en tanto que la inclusión de impuestos descontables inexactos, como en este caso, deriva en un mayor saldo a favor, lo que está tipificado como un hecho sancionable con inexactitud, con lo cual, se descarta el argumento de que el *a quo* creó una nueva causal, pues su decisión se ajustó a la citada disposición legal.

En cuanto a la causal exonerativa de la sanción por inexactitud por error de apreciación en el derecho aplicable, se reitera que «esta presupone la exclusión de la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta, de manera que la inapropiada autoliquidación de los tributos se haya fundado en una equivocada comprensión del derecho aplicable o su alcance, lo cual no encuentra la Sala en el caso bajo análisis, en tanto pudo establecerse que la inexactitud incurrida por la parte actora, provino del incumplimiento a la normativa que regulaba las operaciones de exportación para residentes del TAN, la cual pretendió sustituir por la que correspondía a las exportaciones del régimen franco, regulación especial reservada exclusivamente para los autorizados como usuarios de zona franca, y por ello, intransferible para los residentes del resto de territorio nacional»³³.

Así las cosas, se mantendrá la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos enjuiciados, la que en aplicación del principio de favorabilidad se calculó -en la resolución que decidió el recurso de reconsideración- sobre el 100%.

Devolución del saldo a favor. Esta pretensión fue excluida de la fijación del litigio realizada por el tribunal en la audiencia inicial, por lo que no es del caso pronunciarse frente a la misma. Aunado a que, como se analizó con anterioridad, la parte actora no desvirtuó la presunción de legalidad de los actos administrativos

³¹ Cfr. pág. 20 del Requerimiento Especial, pág. 7 de la ampliación al Requerimiento Especial, y págs. 16 y 19 de la Liquidación Oficial de Revisión.

³² Exp. 27053, C.P. Wilson Ramos Girón, corregida de oficio el 26 de octubre de 2023.

³³ *Ibidem*.



demandados, de ahí que se concuerde con el *a quo* en que se deben negar las pretensiones de la demanda.

En conclusión, comoquiera que no prosperó el recurso de apelación, se confirmará la sentencia apelada.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia (agencias en derecho y gastos del proceso), porque no se encuentran probadas.

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 del 26 de septiembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”.
2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. **RECONOCER** personería para actuar como apoderada de la parte demandada a la abogada Claudia Cristina Giraldo Gallo, y como apoderada de la parte demandante a la abogada Nancy Valentín Malagón, en los términos y para los efectos de los poderes visibles en los índices 20 y 24 de Samai, respectivamente.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva parcialmente el voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse en la opción «validador de documentos» dispuesta en <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalida>