



**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA
SUBSECCIÓN A**

Bogotá, D.C., treinta y uno (31) de enero de dos mil dieciocho (2018)

Magistrado Ponente: **LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

Expediente No. : 2500023370002014-00081-00
Demandante : CULTIVOS DEL CARIBE S.A.S.
Demandado : U.A.E. DIAN
Asunto : IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS
TERCER BIMESTRE AÑO 2010

IMPUESTOS NACIONALES

La sociedad CULTIVOS DEL CARIBE S.A.S., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho consagrado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicita al Tribunal que declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000043 de 29 de agosto de 2012 y su confirmatoria la Resolución No. 900.428 de 24 de septiembre de 2013, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes y la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante las cuales modifica la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer (3) bimestre del año gravable 2010, presentada por la demandante.

En consecuencia, y a título de restablecimiento del derecho, solicita se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas del 3 bimestre de 2010, presentada la sociedad demandante.

De manera subsidiaria, solicita se revoque la sanción por inexactitud dado que la modificación efectuada por la DIAN en la declaración de IVA, obedece a una clara diferencia de criterios respecto de la interpretación del derecho aplicable.

NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

La parte demandante cita como violados los artículos 29, 83, 338 y 363 de la Constitución Política, 420, 442, 447, 468, 481 y 647 del Estatuto Tributario y 2 del Decreto 1740 de 1994.

(i) Falsa motivación – indebida interpretación del artículo 481 literal b) del Estatuto Tributario – falta de aplicación del Decreto 1740 de 1994, relacionados con los requisitos de procedencia de la exención.

Sostiene que los actos administrativos demandados fueron proferidos con falsa motivación, en la medida que las operaciones que efectuó la sociedad y que equivocadamente fueron reclasificadas por la DIAN como “*ingresos por operaciones gravadas*”, cumplieron los requisitos establecidos por el literal b) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

Agrega que el único requisito para la exención del IVA es que los bienes sean vendidos a una comercializadora internacional y que los mismos sean efectivamente exportados.

Indica que desde la perspectiva del proveedor se entiende que la exportación de los productos se efectúa en el momento en que se entrega la mercancía a la comercializadora internacional y se expide el respectivo certificado al proveedor, que es la prueba con la cual dicho proveedor puede sustentar ante la Administración tributaria que es sujeto de la exención del IVA.

Señala que no hay una definición de proveedor para efectos tributarios y aduaneros, razón por la cual atendiendo al artículo 28 del código civil, dicha palabra debe ser atendida en su sentido natural.

Afirma que en el certificado del revisor fiscal de la empresa se estableció que las operaciones reclasificadas consistieron en la venta de flores y un preservante de flor denominado Floralife Cristal Clear. Para el periodo fiscalizado esa sociedad adquirió de terceros flores por valor de \$55.489.601, de manera que las flores restantes vendidas fueron producidas por la demandante y el preservante de flor fue adquirido mediante factura FL 1400 del 22 de enero de 2010, documento que contiene el respectivo impuesto sobre las ventas.

Arguye que la flor producida por la empresa como la que fuera adquirida por la compañía para su posterior reventa, cumple con la exigencia de fomentar las exportaciones, pues fueron entregadas a otras comercializadoras internacionales para su efectiva exportación.

(ii) Los actos demandados violan por falta de aplicación los artículos 29 y 83 de la Constitución Política por cuanto dichos son nulos por falsa motivación al no valorar las pruebas presentadas por el contribuyente.

Manifiesta que la DIAN vulneró el artículo 29 de la Constitución Política, toda vez que no valoró en debida forma las pruebas aportadas por la contribuyente en el proceso administrativo, así pues, la demandada debió valorar el certificado de proveedor de cada una de las transacciones indebidamente reclasificadas como ingresos, que fueron aportados en vía administrativa.

Afirma que la normatividad exige que el proveedor a quien se le otorga el beneficio establecido en el literal b) del artículo 481 del E.T. debe aportar el certificado de proveedor, por lo que no exige otra prueba tendiente a demostrar la efectiva exportación de los bienes.

(iii) Quebrantamiento del principio de irretroactividad contemplado en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política y por ende del principio de legalidad pues pretendió la restricción establecida en el Decreto 380 de 2012.

La DIAN en los actos administrativos acusados vulnera el principio de irretroactividad al aplicar el Decreto 380 de 2012, teniendo en cuenta que el periodo fiscalizado es el tercer bimestre del año gravable 2010.

Indica que para el periodo investigado era válido que las comercializadoras internacionales transfirieran a otras comercializadoras internacionales bienes directamente producido por ellas o que fueran adquiridos previamente.

(iv) Falsa motivación – quebrantamiento del principio de libertad de empresa al sostener que las sociedades de comercialización internacional no pueden efectuar ventas entre ellas mismas.

Señala que dentro de los presupuestos para la procedencia de la exención tributaria de que trata el literal b) del artículo 481 del E.T., no se estableció que las comercializadoras internacionales tengan prohibido vender los bienes producidos o adquiridos a otras comercializadoras previo a su exportación efectiva.

Agrega que las operaciones reclasificadas por la DIAN, hacen parte de las actividades comerciales que se encuentran en su objeto social, de manera que las exportaciones directas

(cuyo valor es superior al generado por las exportaciones realizadas en las ventas a otras sociedades de comercialización internacional), produjo y adquirió \$55.489.601 millones de flores, al igual que compró el producto denominado floralife cristal clear, bienes que por motivos logísticos y comerciales fueron vendidos a otras comercializadoras internacionales.

(v) Falsa motivación – indebida aplicación de los artículos 420, 447 y 468 del E.T. al gravar con IVA las operaciones reclasificadas en la LOR

Sostiene que la reclasificación efectuada por la Administración tributaria es ilegal, toda vez que CULTIVOS DEL CARIBE en las operaciones actuó como proveedor de las comercializadoras internacionales adquirentes, siendo por tanto acreedora del beneficio del artículo 481 del E.T., al haber entregado la mercancía y obteniendo el respectivo certificado de proveedor, con lo cual es evidente que la tarifa aplicable era del 0%.

(vi) falsa motivación – indebida aplicación del artículo 647 del Estatuto Tributario toda vez que impuso la sanción, no obstante no presentarse ninguna de las situaciones allí descritas.

Señala que en la declaración de IVA no se presentó ninguna inexactitud en relación con las operaciones consideradas como exentas del impuesto sobre las ventas, por lo que las modificaciones realizadas por la DIAN en los actos administrativos demandados con los ingresos exentos, han sido consecuencia de una indebida interpretación del artículo 481 del E.T. y del Decreto 1740 de 1994.

Argumenta que si se entendiera que no era procedente la exención de IVA en las ventas reclasificadas por la entidad demandada, se debe considerar que esto habría obedecido a una diferencia de criterio y no a una omisión fraudulenta y malintencionada.

LA OPOSICIÓN

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, y en concreto sostuvo lo siguiente¹:

Indica que los actos administrativos acusados se encuentra debidamente motivados, ya que se expuso de manera clara y concreta los supuestos facticos y los fundamentos de derecho que soportan la modificación de la declaración privada del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre del año 2010 y están soportados en documentos que obran en los antecedentes administrativos.

Afirma que además de que los bienes se vendan a una sociedad de comercialización internacional, estos deben ser efectiva y directamente exportados por la entidad de comercialización internacional compradora, pues solo así se garantiza el fin último de la exención que no es otro que incentivar las exportaciones.

Sostiene que en el presente caso, la demandante no cumplió con el último requisito, ya que no exportó efectiva y directamente los bienes por ella adquiridos, sino que vendió el producto en el territorio nacional a otras sociedades de comercialización internacional, sin que exista prueba de la exportación de los productos, de manera que esa operación de venta entre comercializadoras internacionales es una operación gravada con IVA.

Expone que como producto de la auditoria realizada por esa entidad, se estableció que por los meses de mayo y junio de 2010 la sociedad demandante obtuvo ingresos brutos declarados por concepto de exportaciones la suma de \$2.540.104.000 de los cuales la cantidad de \$1.865.741.000 corresponden a operaciones de comercio exterior y el valor de

¹ Folios 169 a 193 del expediente.

\$674.163.000 a ventas con otras comercializadoras internacionales dentro del territorio nacional y el monto de \$9.608.000 por devoluciones.

En relación con el requisito dispuesto en el artículo 481 del E.T. referente a que se debe demostrar que las mercancías vendidas a otras comercializadoras internacionales fueron efectivamente exportadas, dentro del expediente no obra prueba de la exportación, si bien la expedición del certificado al proveedor da la presunción de que los bienes se remitieron al exterior, esta presunción puede ser desvirtuada, como en este caso ocurrió, cuando la Administración cuestionó que los bienes adquiridos por la demandante no cumplían con la ley, sin que se hayan aportados documentos pertinentes que llevaran al convencimiento sobre el cumplimiento del requisito exigido por la norma.

Sostiene que la presunción establecida en el artículo 2 del Decreto 1740 de 1994, no es predicable en este caso, en tanto que la operación de venta realizada por la sociedad no cumple con los supuestos previstos en la norma.

Indica que si bien el Decreto 380 de 2012 fue citado en los actos administrativos, dicha normatividad no fue el sustento de la decisión adoptada por la Administración, sino que fue citada únicamente a manera de ilustración al referirse al objeto y finalidad de las sociedades de comercialización internacional, por lo que no se violan los principios de legalidad e irretroactividad.

Manifiesta que no existe prohibición legal de la comercialización entre sociedades de comercialización internacional, pero si es de su competencia verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos por el legislador para comprobar la procedencia o no de una exención tributaria, de manera que no hay quebrantamiento del principio de libertad de empresa o de libre empresa.

Finalmente, señala que al estar probado que la sociedad demandante de manera voluntaria incluyó en su declaración del impuesto sobre las ventas unos valores exentos correspondientes a ventas efectuadas a comercializadoras internacionales dentro del territorio nacional, con lo cual se incumplió con el objeto social por el cual fue concebida la sociedad y al no haber demostrado la exportación de los bienes, se configura la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 del E.T.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Corrido el traslado para alegar de conclusión, tanto la **demandante** como la **demandada** reiteraron, en síntesis, lo expuesto en la demanda y la contestación de la demanda (fls. 235-253 y 261-273).

Por su parte el **Ministerio Público**, en escrito visible a folios 254 a 260 del expediente, solicitó acceder a las pretensiones de la demanda, en tanto esgrimió que la exportación de los productos se realiza cuando se entrega la mercancía al proveedor y se expide el certificado al proveedor, de manera que dicha certificación es la prueba idónea a fin de demostrar la efectiva exportación de los bienes y la norma no exige de requisitos adicionales.

Sostiene que la demandante podía beneficiarse de la exención contemplada en el artículo 481 del ET, teniendo en cuenta que las operaciones efectuadas para la época cumplían con los requisitos previstos en la ley.

CONSIDERACIONES

Se trata de establecer en el *sub-lite* la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000043 de 29 de agosto de 2012 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, mediante la cual modifica la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer (3) bimestre del año

gravable 2010 y su confirmatoria la Resolución No. 900.428 de 24 de septiembre de 2013, proferida por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

De manera concreta y de conformidad con la fijación del litigio realizada en la audiencia inicial, la Sala debe establecer: si los actos administrativos demandados son nulos por: (i) falsa motivación por indebida interpretación del literal b) del artículo 481 del E.T. y falta de aplicación del Decreto 1740 de 1994, al reclasificar como ingresos por operaciones gravadas la suma de \$674.163.000, (ii) por violación al debido proceso por cuanto la Administración de Impuestos no valoró las pruebas aportadas por la sociedad contribuyente, (iii) si los actos acusados vulneraron los principios de irretroactividad y legalidad al aplicar para el tercer (3) bimestre del año 2010, el Decreto 380 de 16 de febrero de 2012, (iv) falsa motivación por quebrantar el principio de libertad de empresas al tomar como ingresos gravados los bienes enajenados por la sociedad a otra Comercializadora Internacional, y (v) si es procedente la imposición de la sanción por inexactitud.

Son hechos **probados** en el expediente, los siguientes:

1. El 12 de julio de 2010, la sociedad CULTIVOS DEL CARIBE S.A.S. presentó declaración del impuesto sobre las ventas tercer (3) bimestre del año 2010, en el que registro en el renglón 27 ingresos brutos por exportaciones por un valor de \$2.541.605.000 y saldo a favor de \$ 8.773.000 (fl 86).
2. El 1 de diciembre de 2010, la sociedad demandante realizó corrección a la declaración del impuesto sobre las ventas tercer bimestre del año 2010, en la cual corrigió los renglones 53 y 54 del denuncia privado (fl. 87).
3. El 18 de mayo de 2011, la demandante solicitó devolución y/o compensación bajo radicado No. DI201020110630, por el saldo a favor determinado en la declaración del impuesto sobre las ventas tercer bimestre del año 2010 (fl. 1 c.a. 1).
4. El 6 de diciembre de 2011 la Administración de impuestos expidió el Requerimiento Especial No. 312382011000100, en el que propuso desconocer como valor exento por exportaciones en la suma de \$674.136.000 (fls. 439-452 c.a. 3).
5. El 8 de marzo de 2012 la sociedad CULTIVOS DEL CARIBE S.A.S. presentó respuesta al requerimiento especial (fls. 462-471 c.a. 3).
6. El 29 de agosto de 2012 la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 31241201200043, mediante la cual modificó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer bimestre del año gravable 2010 (fls. 72-81).
7. La parte demandante en escrito radicado el 30 de octubre de 2012 presentó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión (fls. 495-514 c.a. 3).
8. El 24 de septiembre de 2013 la Administración tributaria expidió la Resolución No. 900.428, en la que confirmó la Liquidación Oficial de Revisión No. 31241201200043 de 29 de agosto de 2012 (fls. 57-71).

Visto lo anterior, y de conformidad con la fijación del litigio, la Sala procede al examen de los cargos de la demanda.

(i) Falsa motivación por indebida interpretación del literal b) del artículo 481 del E.T. y falta de aplicación del Decreto 1740 de 1994, al reclasificar como ingresos por operaciones gravadas la suma de \$674.163.000.

El artículo 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (vigente para la época de expedición de los actos acusados), dispone que una vez dada la oportunidad a los interesados para expresar sus opiniones, la Administración expedirá los actos administrativos que contienen decisiones debidamente motivadas, con base en las pruebas e informes disponibles, a efectos de garantizar el derecho de defensa.

Al respecto, la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia de 15 de marzo de 2012 señaló²:

“En efecto, la falsa motivación, como lo ha reiterado la Sala,³ se relaciona directamente con el principio de legalidad de los actos y con el control de los hechos determinantes de la decisión administrativa.

Para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente.

Ahora bien, los hechos que fundamentan la decisión administrativa deben ser reales y la realidad, por supuesto, siempre será una sola. Por ende, cuando los hechos que tuvo en cuenta la Administración para adoptar la decisión no existieron o fueron apreciados en una dimensión equivocada, se incurre en falsa motivación porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión.

Todo lo anterior implica que quien acude a la jurisdicción para alegar la falsa motivación, debe, como mínimo, señalar cuál es el hecho o hechos que el funcionario tuvo en cuenta para tomar la decisión y que en realidad no existieron, o, en qué consiste la errada interpretación de esos hechos.⁴

La parte demandante argumenta que los actos administrativos acusados fueron expedidos con falsa motivación, toda vez que las operaciones que realizó CULTIVOS DEL CARIBE S.A.S. cumplió con los requisitos establecidos en el artículo 481 del E.T., por cuanto vendió y entregó sus productos a comercializadoras internacionales y se le expidieron los certificados al proveedor y que conforme a lo dispuesto en el artículo 2 del Decreto 1740 de 1994 se consolida la exportación de los bienes.

² Consejo de Estado. Sentencia de 15 de marzo de 2012. Exp: 25000-23-27-000-2004-92271-02(16660). C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

³ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá D.C., Veintitrés (23) de junio de dos mil once (2011). Radicado: 11001-03-27-000-2006-00032- 00 -16090. Demandante: DIANA CABALLERO AGUDELO Y GLORIA I. ARANGO GÓMEZ. Demandado: U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN. Asunto: Acción pública de nulidad contra la Resolución 11670 del 29 de noviembre de 2002 expedida por la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera DIAN.

⁴ El tratadista Manuel María Díez enseña sobre la motivación de los actos administrativos que se deben distinguir dos elementos: i) Los hechos y consideraciones que sirven de fundamento al acto y se relacionan tanto a la oportunidad del acto como a su legalidad y, ii) la correspondencia de la motivación con la materia reglada por el acto.

En el primer evento, dice el autor, al citar a Stassinopoulos, cuando la motivación se refiere a la oportunidad del acto “debe mencionar los hechos concretos y la importancia que la administración le acuerde, como también la influencia que esos hechos han tenido sobre el ejercicio del poder discrecional”; y cuando se relaciona con la legalidad, puede contener “1) un desenvolvimiento del sentido de la ley, de acuerdo con la interpretación dada por el autor del acto; 2) una afirmación de la constatación de los hechos que constituyen la condición para que la aplicación de la ley haya tenido lugar; 3) una afirmación de que estos hechos han sido sometidos a una calificación jurídica apropiada.”

Y en cuanto al segundo elemento, precisa que la correspondencia de la motivación varía según la clase de motivos invocados: “1) si los motivos se relacionan con la interpretación de la ley deben contener la manifestación del autor del acto sobre el sentido de la ley. (...); 2) si se trata de motivos relacionados con la constatación de hechos, la correspondencia existe si se formulan las razones que conforman esa constatación; 3) si la motivación se relaciona con la calificación jurídica del hecho, la sola mención de la calificación adoptada no es suficiente, porque no es sino la conclusión y no el motivo; 4) si el motivo tiene por objeto demostrar el ejercicio correcto del poder discrecional, la correspondencia necesaria del mismo con la conclusión del acto motivado, existe si el acto hace mención de los hechos y de las consideraciones a las que el autor otorga una importancia fundamental.” Manuel María Díez. “El Acto Administrativo”. Tipográfica Editora Argentina S.A. Buenos Aires. 1993.

Verificados los actos administrativos demandados, la Sala encuentra que tanto en la Liquidación Oficial de Revisión como en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la Administración de impuestos estableció que para que sea procedente la exención de que trata el artículo 481 del ET, se requiere de la venta de bienes corporales muebles dentro el territorio nacional a una comercializadora internacional y que la mercancía sea efectivamente exportada por la entidad compradora, de manera que no se evidencia una interpretación indebida de la norma citada y por ende que se configure una falsa motivación conforme lo señala el demandante.

A su vez, el demandante señala que no se dio aplicación a lo dispuesto en el Decreto 1740 de 1994, al respecto se observa que la DIAN en los actos acusados tuvo en cuenta lo dispuesto en la normativa citada, en tanto que manifiesta que como quiera que la sociedad demandante no demostró la exportación de los productos, no le era aplicable la presunción establecida en el artículo 2 del Decreto 1740 de 1994, por lo tanto, tampoco está demostrada la falsa motivación. En consecuencia, no prospera el cargo.

(ii) por violación al debido proceso por cuanto la Administración de Impuestos no valoró las pruebas aportadas por la sociedad contribuyente.

La legislación tributaria establece una excepción a la regla general del impuesto sobre las ventas relativa a la venta de bienes corporales muebles en el territorio nacional a sociedades de comercialización internacional (C.I.), para que sean exportados, de modo que dichos bienes toman la condición de exentos.

Respecto de los bienes exentos, el artículo 479 del Estatuto Tributario dispone:

ARTICULO 479. LOS BIENES QUE SE EXPORTEN SON EXENTOS. También se encuentran exentos del impuesto, los bienes corporales muebles que se exporten; (el servicio de reencauche y los servicios de reparación a las embarcaciones marítimas y a los aerodinos, de bandera o matrícula extranjera), y la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional siempre que hayan de ser efectivamente exportados⁵.

En concordancia con lo anterior, el artículo 481 del Estatuto Tributario vigente para el periodo gravable en discusión, establece:

ARTÍCULO 481. BIENES QUE CONSERVAN LA CALIDAD DE EXENTOS. <Artículo modificado por el artículo 27 de la Ley 49 de 1990>. Únicamente conservarán la calidad de bienes exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución de impuestos:

- a) Los bienes corporales muebles que se exporten;
- b) Los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados, así como los servicios intermedios de la producción que se presten a tales sociedades, siempre y cuando el bien final sea efectivamente exportado. (...) (Subrayado fuera de texto)

De acuerdo con la norma aludida, son bienes exentos con derecho a devolución del impuesto sobre las ventas, entre otros, los bienes corporales muebles que sean vendidos a sociedades de comercialización internacional, siempre que sean efectivamente exportados de manera directa o una vez transformados, por lo tanto si no se cumplen con éstos presupuestos, tales bienes se entenderán gravados a la tarifa establecida por el legislador.

⁵ Sobre el aparte en paréntesis, el Decreto 1655 de 1991 en el párrafo 1 del artículo 1 prevé que dichos servicios serán excluidos del impuesto sobre las ventas.

De otra parte, en relación con las sociedades de comercialización internacional, el artículo 1º del Decreto 1740 de 1994⁶ las define como “*aquellas sociedades nacionales o mixtas que tengan por objeto la comercialización y venta de productos colombianos en el exterior, adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas, con inscripción vigente en el Registro de Comercializadoras Internacionales del Ministerio de Comercio Exterior*”. Es importante señalar que el Decreto 4271 de 2005 asignó a la DIAN la competencia para asumir, a partir del 1 de diciembre de 2005 los procesos provenientes del Ministerio de Comercio Industria y Turismo relacionados con los sistemas especiales de importación, exportación y sociedades de comercialización internacional.

El artículo 3 del Decreto citado establece lo siguiente:

Artículo 3. Las mercancías por las cuales las Sociedades de Comercialización Internacional expidan Certificados al Proveedor deberán ser exportadas dentro de los seis meses siguientes a la expedición del Certificado correspondiente. No obstante, cuando se trate de materias primas, insumos, partes y piezas, que vayan a formar parte de un bien final, éste deberá ser exportado dentro del año siguiente contado a partir de la fecha de expedición del certificado al proveedor.

Parágrafo. En casos debidamente justificados el Ministerio de Comercio Exterior podrá prorrogar estos plazos hasta por seis meses más, por una sola vez.

En ese contexto, las sociedad de C.I. que expidan el certificado al proveedor deben exportar las mercancías dentro de los seis meses siguientes a la expedición del certificado correspondiente, pero, en caso de que se trate de materias primas, insumos, partes y piezas, que vayan a formar parte de una bien final, éste debe ser exportado dentro del año siguiente contado a partir de la fecha de expedición del certificado al proveedor.

Frente al certificado al proveedor - CP, artículo 2 del Decreto 1740 de 1994, prevé:

Artículo 2. Artículo modificado por el artículo 2 del Decreto 93 de 2003. Denomínase Certificado al Proveedor, CP, el documento mediante el cual las Sociedades de Comercialización Internacional reciben de sus proveedores productos colombianos adquiridos a cualquier título en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas, y se obligan a exportarlos en su mismo estado o una vez transformados, dentro de los términos establecidos en el artículo 3 del presente decreto.

Para todos los efectos previstos en este decreto y demás normas que lo adicionen o modifiquen, se presume que el proveedor efectúa la exportación, desde:

- a) El momento en que la Sociedad de Comercialización Internacional recibe las mercancías y expide el Certificado al Proveedor, CP, o
- b) Cuando de común acuerdo con el proveedor, la Sociedad de Comercialización Internacional expide un solo Certificado al Proveedor que agrupa las entregas por ésta recibidas, durante un período no superior a dos meses correspondientes a un bimestre calendario. En este caso, para efecto de los incentivos otorgados por el Gobierno Nacional en desarrollo de lo dispuesto por los artículos 1 y 4 de la Ley 67 de 1979, solamente tendrán validez los Certificados al Proveedor, CP, expedidos a más tardar el día quince (15) del mes siguiente al correspondiente bimestre calendario de compra.

Parágrafo 1. Para los efectos previstos en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario y en el artículo 1 del Decreto 653 de 1990, el Certificado al Proveedor, CP, será documento suficiente para demostrar la exención del impuesto sobre las ventas y de la retención en la fuente, respectivamente. (...) (Subraya fuera de texto).

De conformidad con lo anterior, el certificado al proveedor es el documentos expedido por las sociedades de comercialización internacional (C.I.), cuando reciben de sus proveedores los

⁶ “Por el cual se dictan normas relativas a las Sociedades de Comercialización Internacional”

productos colombianos adquiridos a cualquier título en el mercado nacional o fabricados por productores socios de las mismas, obligándose a exportar los productos en su mismo estado o una vez transformados, dentro de los seis meses o dentro del año, según el caso.

Conforme la norma, el proveedor presume efectuada la exportación de las mercancías, desde el momento en que la sociedad de C.I. recibe las mercancías y expide el certificado al proveedor – CP.

El certificado al proveedor es el documento suficiente para demostrar la exención del impuesto sobre las ventas establecida para los bienes corporales muebles vendidos a las sociedades de C.I.

En este caso, la Sala observa que en la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000043 de 29 de agosto de 2012, la DIAN desconoció la suma de \$674.163.000 correspondiente a ingresos exentos atribuibles a exportaciones, considerando que correspondían a ingresos gravados, por el hecho de que la demandante no probó que las mercancías vendidas a la comercializadora hayan sido efectivamente exportadas. Las operaciones de venta en controversia son las siguientes:

NIT	RAZÓN SOCIAL	NO C.P.	VALOR \$	FOLIOS
800.027.518	C.I. Comercializadora Caribbean Ltda.	1000000680	586.449.240	32
800.131.862	C.I. Cultivos San Nicolás Ltda.	10000013D	88.132	36
800.141.506	The Elite Flower Ltda. C.I.	0776	41.408.011	37, 40, 161
800.141.506	The Elite Flower Ltda. C.I.	1005	25.773.658	41, 44, 162
800.141.506	The Elite Flower Ltda. C.I.	Fact. 1276	-	45, 160
800.141.506	The Elite Flower Ltda. C.I.	NC10000078	-	46
811.043.742	C.I. Agrícola Padua S.A.	200822	-	47
811.043.742	C.I. Agrícola Padua S.A.	NC.1000081	(40.239)	49
830.008.407	Worldly Administration Colombia C.I.	2005	-	50
830.008.407	Worldly Administration Colombia C.I.	NC.1000073	93.174	52
830.008.407	Worldly Administration Colombia C.I.	NC1000074	-	53
830.008.407	Worldly Administration Colombia C.I.	2037	-	54
830.010.738	C.I. Sunshine Boutique Ltda	11548	222.003	57, 67, 294
830.010.738	C.I. Sunshine Boutique Ltda	11716	13.811.643	67, 69, 293
830.120.369	C.I. Amancay S.A.S.	5252	40.006	70, 72, 267, 269
830.120.369	C.I. Amancay S.A.S.	NC1000088	1.586.669	73
860.055.039	C.I. Flores Condor de Colombia Ltda.	333	-	75,76
890.919.078	C.I. Flores Las Palmas Ltda.	10000033	3.950.736	77
TOTAL			674.163.392	

En el expediente figuran los siguientes certificados al proveedor:

- Certificado al proveedor nro. 10000068 expedido por C.I. COMERCIALIZADORA CARIBBEN LTDA., de fecha 15 de septiembre de 2010, donde aparece como proveedor la sociedad CULTIVOS DEL CARIBE LTDA, bimestre de compra 3, estado de la mercancía a exportar: en el mismo estado, adquiridas a título de compra venta por valor de \$576.840.946, acompañado con la relación de las mercancía vendidas⁷.

- Certificado al proveedor nro. 10000013D expedido por C.I. CULTIVOS SAN NICOLÁS LTDA., fecha de expedición 15 de septiembre de 2010, donde aparece como proveedor la sociedad

⁷ Folios 88-97 y 35 c.a. 1

demandante, bimestre de compra 3, estado de la mercancía a exportar: en el mismo estado, adquiridas a título de compra venta en la suma de \$88.132,50, se adjunta la relación de las mercancías vendidas⁸.

- Certificado al proveedor nro. 0776 expedido por THE ELITE FLOWER LTDA. C.I., fecha de expedición 5 de mayo de 2010, en la casilla de proveedor la empresa demandante, bimestre de compra 3, estado de la mercancía a exportar: en el mismo estado, adquiridas a título de compra venta por valor de \$46.737.120,03, acompañada con la relación de las mercancías vendidas⁹.

- certificado al proveedor nro. 1005 expedido por THE ELITE FLOWER LTDA. C.I., fecha de expedición 30 de junio de 2010, donde aparece como proveedor la demandante, bimestre de compra 3, estado de la mercancía a exportar: en el mismo estado, adquiridas a título de compra venta en la suma de \$26.140.096,19, se adjunta la relación de las mercancías vendidas¹⁰.

- Certificado al proveedor nro. 2008222 expedido por C.I. AGRICOLA PADUA S.A., fecha de expedición 15 de julio de 2010, donde aparece la demandante como proveedor, bimestre de compra mayo-junio, estado de la mercancía a exportar: en el mismo estado (producto sin transformar), adquiridas a título de compra venta por valor de \$2.965.267,25, se adjunta la relación de las mercancías vendidas¹¹.

- Certificado al proveedor nro. 2005 expedido por WORLDLY ADMINISTRATION COLOMBIA C.I., fecha de expedición 31 de mayo de 2010, donde aparece como proveedor la demandante, bimestre de compra mayo-junio, estado de la mercancía a exportar: en el mismo estado, adquiridas a título de compra venta en la suma de \$182.503,62, se adjunta la relación de las mercancías vendidas¹².

- Certificado al proveedor nro. 2037 expedido por WORLDLY ADMINISTRATION COLOMBIA C.I., fecha de expedición 30 de junio de 2010, donde aparece como proveedor la sociedad demandante, bimestre de compra mayo-junio, estado de la mercancía a exportar: en el mismo estado, adquiridas a título de compra venta en la suma de \$222.002,44, se adjunta la relación de las mercancías vendidas¹³.

- Certificado al proveedor nro. 11548 expedido por COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL SUNSHINE BOUTIQUE COLOMBIA LTDA, fecha de expedición 31 de mayo de 2010, donde aparece como proveedor la sociedad demandante, bimestre de compra 3, estado de la mercancía a exportar: en el mismo estado, adquiridas a título de compra por valor de \$13.785.071,20, se adjunta la relación de las mercancías vendidas¹⁴.

- Certificado al proveedor nro. 11716 expedido por COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL SUNSHINE BOUTIQUE COLOMBIA LTDA, fecha de expedición 30 de junio de 2010, donde aparece como proveedor la sociedad demandante, bimestre de compra 3, estado de la mercancía a exportar: en el mismo estado, adquiridas a título de compra por valor de \$39.671,10, se adjunta la relación de las mercancías vendidas¹⁵.

- Certificado al proveedor No 5252 expedido por C.I. AMANCAY S.A.S., fecha de expedición 15 de julio de 2010, donde aparece como proveedor CULTIVOS DEL CARIBE S.A.S., bimestre

⁸ Folios 98 y 36 c.a. 1

⁹ Folios 99-101 y 37-40 c.a. 1.

¹⁰ Folios 102-103 y 41-44 c.a. 1.

¹¹ Folios 104-104 vto y 47-48 c.a. 1.

¹² Folios 105-105 vto y 50-51 c.a. 1.

¹³ Folios 106-107 y 54-56 c.a. 1.

¹⁴ Folios 108 y 58-66 c.a. 1.

¹⁵ Folios 114 y 67-69 c.a. 1.

de compra 3, estado de la mercancía a exportar: en el mismo estado, adquiridas a título de compra por valor de \$3.866.158, se adjunta la relación de las mercancías vendidas¹⁶.

- Certificado al proveedor No 333 expedido por C.I. FLORES CONDOR DE COLOMBIA S.A., fecha de expedición 31 de mayo de 2010, donde aparece como proveedor la sociedad demandante, bimestre de compra mayo-junio, estado de la mercancía a exportar: en el mismo estado, adquiridas a título de compra venta en la suma de \$3.950.735,72, se adjunta la relación de las mercancías vendidas¹⁷.

- Certificado al proveedor No 10000033 expedido por C.I. FLORES LAS PALMAS LTDA., fecha de expedición 15 de septiembre de 2010, donde aparece como proveedor la sociedad demandante, bimestre de compra 3, estado de la mercancía a exportar: en el mismo estado, adquiridas a título de compra venta por valor de \$386.359, se adjunta la relación de las mercancías vendidas¹⁸.

También obra en el proceso, certificado del revisor fiscal, en el cual consta lo siguiente:

1. Que CULTIVOS DEL CARIBE SAS (ANTES C.I. CULTIVOS DEL CARIBE LTDA.), identificada con NIT No. 890.923.589-6, llevó por el año 2010 sus libros de contabilidad con sujeción a las normas contenidas en el Código de Comercio, el Decreto 2649 de 1993 y los principios de contabilidad generalmente aceptados.

2. Que CULTIVOS DEL CARIBE SAS (ANTES C.I. CULTIVOS DEL CARIBE LTDA.) registró debidamente sus libros oficiales de contabilidad ante la Cámara de Comercio de Bogotá, y esos libros reflejan su situación financiera durante el año 2010.

3. Que las operaciones de CULTIVOS DEL CARIBE SAS (ANTES C.I. CULTIVOS DEL CARIBE LTDA.) están respaldadas por comprobantes internos y externos.

4. Que de conformidad con los documentos soporte en poder de la compañía de CULTIVOS DEL CARIBE SAS (ANTES C.I. CULTIVOS DEL CARIBE LTDA.) por el bimestre tercero de 2010 se reporta la información contenida en el Anexo 1 y 2 de la presente certificación.

5. Que como resultado de la revisión a los registros contables de las compras de los meses de mayo y junio se evidenciaron compras por concepto de Flor por valor de \$ 55.489.601 a Compañías del Grupo.

6. Que en relación con el ingreso reportado en el Certificado al proveedor (en adelante CP) número 10000068 (Ver Anexo 1) por la C.I. Comercializadora Caribbean Ltda., la diferencia entre el valor registrado en el CP y el utilizado en la declaración del Impuesto sobre las ventas del bimestre 3 de 2010, corresponde a devoluciones del producto, situación que fue registrada en la casilla 33 de la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al bimestre 3 de 2010 por valor de 9.608.000, identificada a través del formulario No. 3007643479524 del 12 de julio de 2010, y su respectiva corrección presentada el día 1 de diciembre de 2010, con formulario No. 3007647662001. Lo anterior en concordancia con la cuenta contable 417501 Devolución Comercio Flor Local por valor de 9.608.289,87.

7. Que en la cuenta contable 413514 Venta de Insumos y Materias Primas Agropecuarias se encuentra registrada la Factura Venta No. VEX 1466 Cantidad 1000 unidades Valor \$88.131.50. por concepto de ventas efectuadas a C.I. Cultivos San Nicolás Ltda., la cual corresponde al producto denominado Florallife Cristal Clear, el cual fue previamente adquirido a Florallife Colombia Ltda., mediante factura FL 1400 del 22 de enero de 2010. De todo lo anterior se encuentra constancia en los comprobantes internos número Batch 2890576.

8. Que de conformidad con el soporte de pago 1954096 Batch, la factura FL 1400 del 22 de enero de 2010, fue pagada por CULTIVOS DEL CARIBE SAS (ANTES C.I. CULTIVOS DEL

¹⁶ Folios 116-118 y 70-72 c.a. 1.

¹⁷ Folios 119-120 y 74-75 c.a. 1.

¹⁸ Folios 121-122 y 77 c.a. 1.

CARIBE LTDA.) a Floralife Colombia Ltda., mediante pago electrónico con fecha Marzo 04 de 2010.

9. De conformidad con los soportes contables No. 10000078CN, 10000081CN, 10000073CN, 10000074CN, 10000088, correspondieron a devoluciones.” (fls.129-130)

Así las cosas, el análisis de los medios de prueba relacionados en precedencia, permitirá establecer si se encuentran demostrados los requisitos para la procedencia de la exención del literal b) del artículo 481 del ET, respecto de los cuales la entidad demandada sostiene en el presente caso no están cumplido.

1) Los bienes corporales muebles que se venden en el país a las sociedades de comercializaciones internacional.

Conforme a las pruebas allegadas se encuentra que la sociedad CULTIVOS DEL CARIBE S.A.S. durante el periodo en cuestión realizó operaciones de venta de flores con las sociedades C.I. Comercializadoras Caribben Ltda., C.I. Cultivos San Nicolás Ltda., The Elite Flower Ltda., C.I. Agrícola Padua S.A., Worldly Administration Colombia C.I., C.I. Sunshine Boutique Ltda., C.I. Almancy S.A.S., C.I. Flores el Cóndor de Colombia Ltda. y C.I. Flores Las Palmas Ltda, por valor de \$674.163.392.

Igualmente, la certificación expedida por el Revisor Fiscal acredita de que las operaciones de venta realizadas por CULTIVOS DEL CARIBE S.A.S. se encuentran debidamente respaldadas con los comprobantes internos y externos y están soportados con los ingresos reportados en el certificado al proveedor.

Por lo anterior, para la Sala es claro que la hoy accionante vendió bienes corporales muebles en el territorio nacional a las sociedades de comercialización internacional, lo que evidencia el cumplimiento del primer requisito establecido en el literal b) artículo 481 del E.T.

2) siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados.

Este requisito debe ser analizado armónicamente con lo dispuesto en el Decreto 1740 de 1994, debido a que contiene la reglamentación de las exportaciones efectuadas por las sociedades de comercialización internacional.

En el presente caso, se observa que las sociedades de comercialización internacional expidieron los certificados al proveedor por las operaciones mercantiles desarrolladas entre ésta y la demandante, por lo que se presume la exportación de los productos vendidos por CULTIVOS DEL CARIBE S.A.S., conforme lo prevé el artículo 2 del Decreto 1790 de 1994. En efecto, correspondía a la DIAN demostrar que los bienes vendidos no habían sido exportados efectivamente.

No obstante, se advierte que la entidad demandada en los actos administrativos acusados se limita en señalar que los bienes vendidos no fueron exportados y que le correspondía a la demandante allegar pruebas que le llevaran al convencimiento de que si habían sido exportados, dejando de la lado la presunción que gozaba las operaciones realizadas por la demandante, conforme lo prevé en el artículo 2 del Decreto 1790 de 1994, de modo que le correspondía a la DIAN probar que efectivamente las mercancía no había sido exportadas, sin que obre prueba que demuestre que la mercancía no fue exportada.

Por su parte, la demandante tanto en vía administrativa como judicial aportó los certificados al proveedor expedidos por las operaciones realizadas con las Comercializadoras Internacionales, por lo que la Administración debió de darles el valor probatorio debido, en tanto que el CP es el documento suficiente e idóneo para demostrar la exención del impuesto sobre las ventas.

De otra parte y sin perjuicio de lo anterior, si lo que la Administración de Impuestos procura es establecer la exportación luego de la expedición del CP, le correspondía verificar si las sociedades de comercialización internacional cumplieron su obligación de exportarlas dentro de los 6 meses o dentro del año siguiente a la expedición del CP.

En ese orden, la Sala concluye que la sociedad CULTIVOS DEL CARIBE S.A.S. para el tercer bimestre del año gravable 2010 tenía derecho a la exención de IVA prevista en el literal b) del artículo 481 del E.T., por vender bienes dentro del país a sociedades de C.I. cuya exportación no fue desvirtuada por la DIAN, por lo que prospera el cargo de nulidad propuesto.

En consecuencia, al quedar desvirtuada la legalidad de los actos administrativos demandados, la Sala se releva de estudiar los demás cargos de nulidad, anulará los actos administrativos demandados y a título de restablecimiento del derecho, declarará la firmeza de la declaración privada presentadas por CULTIVOS DEL CARIBE S.A.S. correspondiente al tercer bimestre del año gravable 2010.

Ahora bien, de conformidad con lo previsto en el artículo 365 del CGP, aplicable por expresa remisión del artículo 306 del CPACA y teniendo en cuenta el criterio del Consejo de Estado, según el cual solo procede condena en costas cuando aparezcan causadas y comprobadas,¹⁹ la Sala considera que en el presente caso no hay lugar a condena en costas, toda vez que no se encuentran probadas

Finalmente, se reconoce personería a la doctora NIDYA YANNETT MONTAÑO HERNÁNDEZ, como apoderada de la entidad demandada, en los términos y para los efectos del poder conferido, visible a folio 275 del expediente.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección “A”, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

PRIMERO. DECLÁRESE LA NULIDAD la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000043 de 29 de agosto de 2012 y su confirmatoria la Resolución No. 900.428 de 24 de septiembre de 2013, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes y la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante las cuales modifica la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer (3) bimestre del año gravable 2010.

SEGUNDO: A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DE DERECHO, DECLÁRESE la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer (3) bimestre del año gravable 2010.

TERCERO. No se condena en costas, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

CUARTO. RECONÓCESE personería a la doctora **NIDYA YANNETT MONTAÑO HERNÁNDEZ**, como apoderada de la entidad demandada, en los términos y para los efectos del poder conferido, visible a folio 275 del expediente.

QUINTO: En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte demandante, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias del caso.

¹⁹ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE
Discutida y aprobada en la sesión realizada en la fecha.

LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ

AMPARO NAVARRO LÓPEZ