

BIENES EXENTOS DEL IVA - Son los que se exportan y los que se venden en el país a sociedades de comercialización Internacional / BIENES VENDIDOS A SOCIEDADES DE COMERCIALIZACION INTERNACIONAL - Son exentos siempre que sean efectivamente exportados / COMPENSACION Y DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR EN EL IVA - Responsables del IVA que pueden solicitarlas

El artículo 481 del Estatuto Tributario, vigente a la fecha de publicación de la norma demandada, esto es, con la modificación del artículo 20 de la Ley 223 de 1995, prevé que conservan la calidad de bienes exentos de IVA con derecho a devolución, tanto los bienes corporales muebles que se exporten (lit a), como los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre que sean efectivamente exportados directamente o una vez transformados (literal b). Y, el artículo 479 ibídem también vigente para la fecha del Decreto acusado, señala que se encuentran exentos de IVA, entre otros, los bienes corporales muebles que se exporten y la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional, siempre que sean efectivamente exportados. Por su parte, los artículos 815 [par] y 850 [par] ibídem, disponen que la compensación y devolución de saldos a favor de IVA sólo puede ser solicitada por los responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481 del mismo ordenamiento y por quienes han sido objeto de retención.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULOS 479; 481; 815 y 850

PROVEEDORES DE LAS SOCIEDADES DE COMERCIALIZACION INTERNACIONAL – Aunque no son exportadores se consideran como tales / EXPORTACION - Concepto según el Estatuto Aduanero

De acuerdo con las normas en mención, unos son los bienes que se exportan, o sea, que salen del país o del territorio aduanero, y los exportadores que los venden, y, otros, los bienes que se venden en Colombia con el fin de ser exportados por las sociedades de comercialización internacional, lo que significa que quienes venden los bienes en el país o proveedores de las comercializadoras internacionales no son exportadores en los términos del artículo 481 [a] del Estatuto Tributario, pues, se insiste, en este caso quienes jurídicamente exportan son las citadas comercializadoras (C.I). La diferencia en mención se corrobora en la actualidad con el artículo 395 del Decreto 2685 de 1999, que define la exportación “para efectos de las normas de origen, de los convenios internacionales, del crédito para exportar y para la exención contenida en el estatuto tributario en los artículos 479 y 481 literal a)”, como la venta y salida a mercados externos de los bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados por los usuarios industriales y comerciales, en los términos fijados en dicho Decreto. La definición precedente confirma que unos son los bienes exentos que se exportan (artículo 481 [lit a] del Estatuto Tributario) y otros los que se venden en el país a sociedades de comercialización internacional para que éstas los exporten (lit b ibídem).

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULOS 479 Y 481

BIENES VENDIDOS A SOCIEDADES DE COMERCIALIZACION INTERNACIONAL - Son exentos si los bienes se exportan / PROVEEDORES DE LAS SOCIEDADES DE COMERCIALIZACION INTERNACIONAL - Si las

S.C.I. no exporta los bienes, aquellos no tienen derecho a la exención del IVA / REGISTRO NACIONAL DE EXPORTADORES . No tienen que inscribirse en él los proveedores que venden los bienes a las S.C.I.

No obstante, comoquiera que la venta en el país a sociedades comercializadoras no es una actividad ajena a la exportación, a tal punto que la exención de IVA para quienes vendan tales bienes, procede sólo si los mismos finalmente se exportan (artículo 481 [b] del Estatuto Tributario), para efectos de la devolución y compensación es lógico que “se consideren exportadores”, pues, se repite, si la comercializadora internacional no exporta, los proveedores de éstas no tienen derecho a la exención de IVA, y, por ende, tampoco a la devolución del citado tributo. Cabe anotar que el hecho de que la norma “considere” que los vendedores ya citados son exportadores, simplemente corrobora que se entienden como tales sin serlo, porque la exención a su favor sólo se justifica si hay exportación de los bienes que vende. No obstante, como no son exportadores propiamente dichos, sino que se considera o se entiende que lo son, no les resulta aplicable el artículo 507 del Estatuto Tributario, que obliga a los exportadores a inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores. Lo anterior, porque aun cuando el citado registro tiene como propósito, en general, prevenir la elusión y evasión tributarias, al evitar devoluciones improcedentes, y como mecanismo de control permite realizar la justicia y la equidad tributarias, es el legislador y no el Gobierno Nacional, en ejercicio de su facultad reglamentaria, el competente para adicionar sujetos obligados a inscribirse en el mismo. Tampoco resulta aplicable a los vendedores de bienes a que se refiere la norma acusada, el artículo 857 [3] ibídem, de acuerdo con el cual respecto de los exportadores es causal de rechazo definitivo de la devolución, si el saldo a favor que se solicita corresponde a operaciones realizadas con anterioridad a la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores. Ello, porque al no ser exportadores propiamente dichos sino considerarse como tales, no puede la Administración negar la solicitud de devolución por falta del citado registro, dado que sólo el legislador es el llamado a definir las causales de rechazo definitivo de las solicitudes de compensación o devolución.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULOS 481 Y 507

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de noviembre de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 11001-03-27-000-2007-00018-00(16524)

Actor: DIANA DEL PILAR REINA RUIZ

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

FALLO

En ejercicio de la acción pública del artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, **DIANA DEL PILAR REINA RUIZ** solicitó la nulidad del artículo 2 [b] del Decreto 1000 de 1997 “*por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de devoluciones y compensaciones y se dictan otras disposiciones*”.

El acto acusado es el que a continuación se subraya:

Decreto 1000 de 1997

“(…)

Artículo 2. Exportadores con derecho a devolución Para efectos de la devolución o compensación en el impuesto sobre las ventas se consideran exportadores:

(…)

b) Quienes vendan en el país bienes corporales muebles para exportación a sociedades de comercialización internacional legalmente constituidas, siempre que sean efectivamente exportados directamente o una vez transformados.

(…)”

DEMANDA

La actora pidió la nulidad del artículo 2 [b] del Decreto 1000 de 1997, por violación de los artículos 29 y 189 de la Constitución Política y 481, 507 y 857 del Estatuto Tributario. El concepto de violación se resume así:

De los artículos 481, 507 y 857 [3] del Estatuto Tributario se desprende la obligación que tienen los exportadores de inscribirse en Registro Nacional de Exportadores como requisito para solicitar devoluciones o compensaciones de IVA.

No obstante, el acto acusado exige a quienes venden bienes a sociedades de comercialización internacional, inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores, a pesar de que no son exportadores, situación que excede el principio de legalidad de las obligaciones y las sanciones, pues, en caso de que no

se inscriban, les impone, sin facultad legal, el rechazo de la compensación o devolución.

La norma demandada también viola el derecho de propiedad, puesto que impide la devolución por requisitos no previstos por el legislador. Y, el artículo 481 del Estatuto Tributario que diferencia los exportadores de los vendedores de bienes a las sociedades de comercialización internacional.

Por auto de 11 de diciembre de 2007 la Sala negó la suspensión provisional de la norma acusada.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público se opuso a las pretensiones así:

La obligación de inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores fue derogada tácitamente por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003, mediante el cual se adicionó el artículo 555-2 del Estatuto Tributario que creó el Registro Único Tributario.

La norma acusada no excedió la facultad reglamentaria atribuida al Presidente de la República ni contrarió la normatividad tributaria o de comercio exterior, pues, la venta en el país de bienes a sociedades comercializadoras no es una actividad ajena a la exportación, dado que el fundamento de la devolución es que realmente los bienes se exporten.

En ese orden de ideas, es lógico que los proveedores sean considerados como exportadores de bienes. Con ese criterio, el artículo 8 del Decreto 1813 de 1984, reglamentario de la Ley 48 de 1983 y el artículo 2 del Decreto 1740 de 1994, sobre sociedades de comercialización, prevén que son exportadores quienes venden bienes a dichas sociedades.

De manera coherente, el artículo 2 [b] del Decreto 1000 de 1997 también definió como exportación, la venta de bienes a las sociedades de comercialización internacional.

La finalidad de la norma atacada era asegurar que los bienes vendidos a las comercializadoras internacionales, que originaran devolución de IVA, fuesen debidamente exportados, con el fin de evitar fraudes y proteger el patrimonio público.

El beneficio de devolución o compensación se estableció respecto de los bienes que se exportan, no de los sujetos.

La Corte Constitucional en sentencia C-170 de 2001 encontró ajustado a la Carta Política el artículo 507 del Estatuto Tributario, toda vez que la exigencia de inscripción de los exportadores desarrollaba cometidos constitucionales importantes, pues, buscaba garantizar que la devolución o compensación de saldos a favor sólo operara sobre exportaciones efectivamente realizadas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

LA DIAN reiteró los argumentos de la contestación de la demanda.

La actora insistió en la nulidad de la norma demandada por los siguientes motivos:

Aunque el registro de los no exportadores sea un mecanismo para evitar el fraude fiscal, no puede provenir del reglamento sino de la ley.

Los beneficios jurídicos se predicán de las personas, no de las cosas, lo que se corrobora con el artículo 857 [3] del Estatuto Tributario, que se refiere a exportadores.

No es lógico sostener que el propósito de la norma sea garantizar que la exportación sea realmente efectuada, puesto que quien exporta es la comercializadora internacional.

El Decreto 1740 de 1994 citado por la DIAN no tiene fuerza de ley, por lo que mal puede el acto acusado realizar el fin de normas reglamentarias.

LA DIAN no analizó el tema de discusión y justificó la legalidad de la norma en aspectos de conveniencia, no de legalidad.

El Ministerio Público solicitó acceder a las súplicas de la demanda, por las razones que siguen:

Aunque el propósito del acto acusado haya sido el de incentivar las exportaciones, al darle a los responsables de bienes exentos del artículo 481 [b] del Estatuto Tributario el carácter de exportadores, los obliga a inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores como requisito indispensable para solicitar el beneficio, so pena del rechazo de las solicitudes de devolución o compensación (artículo 857 [3] del Estatuto Tributario).

Lo anterior, en lugar de incentivar las exportaciones, genera un efecto contrario, pues, limita el derecho a la devolución o compensación e impone una carga adicional a unos contribuyentes que están en la obligación de probar únicamente que el producto enajenado fue exportado.

La norma reglamentaria no está en armonía con la que pretendió reglamentar, pues, el requisito de la inscripción se exige sólo a los exportadores y si el artículo 507 del Estatuto Tributario así lo dispuso, no es posible extenderlo a los responsables de los bienes exentos a que se refiere el artículo 481 [lit. b] *ibídem*.

CONSIDERACIONES

Decide la Sala si se ajusta a la legalidad el artículo 2 [b] del Decreto 1000 de 8 de abril de 1997, *“por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de devoluciones y compensaciones”*, que previó que para efectos de la devolución o compensación de IVA **se consideran exportadores** *“quienes vendan en el país bienes corporales muebles para exportación a sociedades de comercialización internacional legalmente constituidas, siempre que sean efectivamente exportados directamente o una vez transformados”*.

La actora sostiene que la norma acusada viola los artículos 481, 507 y 857 [3] del Estatuto Tributario, al igual que el debido proceso y el principio de legalidad de las sanciones, dado que, sin fundamento legal, asimila los exportadores a los vendedores en el país de bienes para exportación a sociedades de comercialización internacional, lo que implica la obligación de inscribirse en el

Registro Nacional de Exportadores y el rechazo de la solicitud de devolución, si no cumplen dicha obligación.

Pues bien, el artículo 481 del Estatuto Tributario, vigente a la fecha de publicación de la norma demandada, esto es, con la modificación del artículo 20 de la Ley 223 de 1995¹, prevé que conservan la calidad de bienes exentos de IVA con derecho a devolución, tanto los bienes corporales muebles **que se exporten** (lit a), como los bienes corporales muebles **que se vendan en el país** a las sociedades de comercialización internacional, **siempre que sean efectivamente exportados** directamente o una vez transformados (literal b).

Y, el artículo 479 *ibídem* también vigente para la fecha del Decreto acusado, señala que se encuentran exentos de IVA, entre otros, los bienes corporales muebles que se exporten y la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional, siempre que sean efectivamente exportados.

Por su parte, los artículos 815 [par] y 850 [par] *ibídem*, disponen que la compensación y devolución de saldos a favor de IVA sólo puede ser solicitada por los **responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481 del mismo ordenamiento** y por quienes han sido objeto de retención².

A su vez, conforme al artículo 255 del Decreto 2666 de 1984, “*por el cual se revisa la legislación aduanera*”³, vigente cuando se publicó el Decreto 1000 de 1997, se entiende por exportación definitiva el régimen aduanero aplicable a las mercancías de libre circulación **que salen del territorio aduanero para permanecer en el exterior**. Y, según el artículo 1 *ibídem*, la exportación **es la salida, con destino a otro país**, de mercancías que hayan tenido circulación libre o restringida en el territorio aduanero colombiano.

¹ El artículo 481 del Estatuto Tributario fue adicionado por el artículo 11 de la Ley 863 de 2003 y el artículo 7 de la Ley 1004 de 2005 y modificado por el artículo 62 de la Ley 1111 de 2006.

² Los bienes exentos causan el IVA pero se encuentran gravados a la tarifa de cero. No generan IVA cuando se venden por el responsable pero dan derecho a la devolución de las sumas que por IVA pagó el productor en la adquisición de bienes y servicios y en las importaciones que constituyan costo o gasto para producirlos o exportarlos

³ Derogado por el artículo 571 del Decreto 2685 de 1999, por el cual se modificó el régimen de aduanas.

De acuerdo con las normas en mención, unos son los bienes **que se exportan**, o sea, que salen del país o del territorio aduanero, y los exportadores que los venden, y, otros, los bienes **que se venden en Colombia** con el fin de ser exportados **por las sociedades de comercialización internacional**, lo que significa que quienes venden los bienes en el país o proveedores de las comercializadoras internacionales no son exportadores en los términos del artículo 481 [a] del Estatuto Tributario, pues, se insiste, en este caso quienes jurídicamente exportan son las citadas comercializadoras (C.I).

Si los proveedores en Colombia fueran exportadores propiamente dichos, no tendría razón de ser la distinción que hacen los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario entre los bienes que se exportan y los que se venden en el país a las comercializadoras, siempre que se exporten. Además, salvo el caso de las zonas francas, la venta en el país no es exportación.

La diferencia en mención se corrobora en la actualidad con el artículo 395 del Decreto 2685 de 1999, que define la *exportación* “*para efectos de las normas de origen, de los convenios internacionales, del crédito para exportar y para la exención contenida en el estatuto tributario en los artículos 479 y 481 literal a)*”,⁴ como la venta y salida a mercados externos de los bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados por los usuarios industriales y comerciales, en los términos fijados en dicho Decreto. La definición precedente confirma que unos son los bienes exentos que se exportan (artículo 481 [lit a] del Estatuto Tributario) y otros los que se venden en el país a sociedades de comercialización internacional para que éstas los exporten (lit b *ibídem*).

No obstante, comoquiera que la venta en el país a sociedades comercializadoras no es una actividad ajena a la exportación, a tal punto que la exención de IVA para quienes vendan tales bienes, procede sólo si los mismos finalmente se exportan (artículo 481 [b] del Estatuto Tributario), para efectos de la devolución y compensación es lógico que “*se consideren exportadores*”, pues, se repite, **si la comercializadora internacional no**

⁴ Esto es, respecto de los bienes que se exporten.

exporta, los proveedores de éstas no tienen derecho a la exención de IVA, y, por ende, tampoco a la devolución del citado tributo.

Cabe anotar que el hecho de que la norma “*considerere*” que los vendedores ya citados son exportadores, simplemente corrobora que se entienden como tales sin serlo, porque la exención a su favor sólo se justifica si hay exportación de los bienes que vende.

No obstante, como no son exportadores propiamente dichos, sino que se **considera o se entiende que lo son**, no les resulta aplicable el artículo 507 del Estatuto Tributario⁵, que obliga a los exportadores a inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores⁶. Lo anterior, porque aun cuando el citado registro tiene como propósito, en general, prevenir la elusión y evasión tributarias, al evitar devoluciones improcedentes, y como mecanismo de control permite realizar la justicia y la equidad tributarias⁷, es el legislador y no el Gobierno Nacional, en ejercicio de su facultad reglamentaria, el competente para adicionar sujetos obligados a inscribirse en el mismo.

Tampoco resulta aplicable a los vendedores de bienes a que se refiere la norma acusada, el artículo 857 [3] *ibídem*, de acuerdo con el cual respecto de **los exportadores** es causal de rechazo definitivo de la devolución, si el saldo a favor que se solicita corresponde a operaciones realizadas con anterioridad a la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores. Ello, porque al no ser exportadores propiamente dichos sino considerarse como tales, no puede la Administración negar la solicitud de devolución por falta del citado registro, dado que sólo el legislador es el llamado a definir las causales de rechazo definitivo de las solicitudes de compensación o devolución.

⁵ Según dicha norma, adicionada por el artículo 69 de la Ley 6 de 1992, a partir del 1 de enero de 1993 los exportadores solicitantes de devoluciones o compensaciones de IVA deben inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores previamente a las operaciones que dan derecho a la devolución.

⁶ El artículo 507 del Estatuto Tributario fue derogado por el artículo 555-2 del Estatuto Tributario que creó el registro único tributario, que sustituye los registros de exportadores y de vendedores, los cuales quedaron eliminados. No obstante, al momento de la expedición de la norma acusada, el Registro Nacional de Exportadores se encontraba vigente, por lo que cabe el análisis de legalidad frente a la norma que creó dicho registro.

⁷ Corte Constitucional, sentencia C-170 de 2001 que declaró exequibles los artículos 69 de la Ley 6 de 1992 y 129 de la Ley 223 de 1995 que adicionaron el artículo 507 del Estatuto Tributario.

De otra parte, si bien el artículo 8 del Decreto 1813 de 1984⁸, reglamentario del artículo 5 de la Ley 48 de 1983⁹, citado por la DIAN en sustento de la legalidad del artículo 2 [b] del Decreto 1000 de 1997, no tiene jerarquía de ley, su contenido corrobora que la actividad de quienes venden bienes muebles a las comercializadoras está totalmente vinculada a la actividad exportadora, por lo que confirma la necesidad de mantener el acto acusado en el ordenamiento jurídico.

Igual razonamiento cabe respecto del artículo 2 del Decreto 1740 de 1994, por el cual se dictan normas relativas a las sociedades de comercialización internacional¹⁰, invocado también por la DIAN como fundamento del acto acusado, pues, señala que el certificado en mención es suficiente para atender compromisos de exportación **adquiridos por el proveedor**, lo que significa que para efectos de dicha norma no son exportadores, pero se consideran como tales.

En consecuencia, la Sala negará las pretensiones de la demanda, en el entendido de que los artículos 507 y 857 [3] del Estatuto Tributario no les resultan aplicables a quienes vendan bienes corporales muebles en el país para exportación, a sociedades de comercialización internacional legalmente constituidas, siempre que los bienes sean efectivamente exportados directamente o una vez transformados

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

NIÉGANSE Las pretensiones de la demanda de nulidad contra el artículo 2 [b] del Decreto 1000 de 1997, en el entendido de que los artículos 507 y 857 [3] del Estatuto Tributario no les resultan aplicables a quienes vendan bienes corporales muebles en el país para exportación, a sociedades de comercialización internacional legalmente constituidas, siempre que los bienes sean efectivamente exportados directamente o una vez transformados

⁸ Dicha norma considera exportadores a los productores que vendan en el país bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional siempre que sean exportados

⁹ Que consagraba la exención de IVA, entre otras operaciones, para la exportación de productos procesados (num 1) y para la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional siempre que vayan a ser efectivamente exportados (numeral 3).

¹⁰ Modificado por el Decreto 93 de 2003.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

