

DIAN – La representación la tiene el Director general / DELEGACION DE LA REPRESENTACION PROCESAL – Incluye evidentemente la de otorgar poder a un abogado para que pueda comparecer al proceso y llevar a cabo la representación judicial de la DIAN / ADMINISTRADOR ESPECIAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – Tiene la representación procesal de la DIAN

Conforme al artículo 149 del Código Contencioso Administrativo, las entidades públicas y las privadas que cumplan funciones públicas podrán obrar como demandantes, demandadas o intervinientes en los procesos Contencioso Administrativos, por medio de sus representantes, debidamente acreditados. Ellas pueden incoar todas las acciones previstas en este código si las circunstancias lo ameritan. En los procesos sobre impuestos, tasas o contribuciones, la representación de las entidades públicas la tendrán el director general de impuestos y aduanas nacionales en lo de su competencia, o el funcionario que expidió el acto. En virtud de lo anterior, es claro que la representación en el caso de los impuestos administrados por la DIAN la tiene el Director General y la DIAN puede actuar ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativa como demandante por medio del Director General. Ahora bien, por medio de la resolución 0164 de agosto de 1999 la Directora General de Impuestos y Aduanas Nacionales delegó en los Directores Regionales, Administradores Especiales, Locales de Impuestos Nacionales, de Impuestos y Aduanas Nacionales y de Aduanas Nacionales, la facultad de presentar demanda y a efectuar la representación procesal en nombre de la Nación – Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en los procesos contenciosos que deban promoverse contra sus propios actos de carácter particular, ante el respectivo Tribunal en única o en primera instancia. Significa lo anterior que conforme a esta resolución, el Director General de Impuestos, quien por ley (artículo 149 Código Contencioso Administrativo) le corresponde la representación de la Nación en los procesos contencioso administrativos relativos a impuestos, delegó esta representación procesal en el Administrador Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales. La delegación fue no sólo para promover el proceso, sino para velar porque se hagan valer los derechos e intereses de la Entidad. Ahora bien, la facultad de presentar demanda y representar procesalmente a la entidad, incluye evidentemente la de otorgar poder a un abogado para que pueda comparecer al proceso y lleve a cabo la representación judicial de la DIAN. En efecto, una cosa es que la DIAN pueda ser parte en un proceso y esté representada por el Director General de Impuestos, quien a su vez delegó tal representación en el Administrador de Impuestos y otra cosa, es que en virtud del artículo 151 del Código Contencioso Administrativo, en concordancia con el artículo 63 del Código de Procedimiento Civil, deba constituir un abogado para su comparecencia al proceso.

DERECHO DE POSTULACION – Alcance / PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – Las entidades públicas cuando actúen como demandante, demandada o tercero deben estar representadas por abogado / PODER – Su otorgamiento no significa una subdelegación de las funciones administrativas / INDEBIDA REPRESENTACION DE LA DEMANDANTE – No se presenta cuando la entidad pública otorga debidamente el poder

El artículo 63 del Código de Procedimiento Civil establece el derecho de postulación y señala que las personas que hayan de comparecer al proceso deberán hacerlo por conducto de abogado inscrito, excepto en los casos en que la ley permite su intervención directa. Por su parte, el artículo 151 del Código Contencioso Administrativo, en cuanto a comparecencia de las entidades públicas

en los procesos contencioso administrativos, consagra que las entidades públicas deberán estar representadas mediante abogado titulado e inscrito en los procesos en que intervengan como demandantes, demandados o terceros. Los abogados vinculados a las entidades públicas pueden representarlas en los procesos contencioso administrativos mediante poder otorgado en la forma ordinaria o manifestación expresa en el momento de la notificación personal. Conforme a lo anterior, está probado en el proceso que la Administradora Especial de Impuestos Nacionales de Grandes Contribuyentes de Bogotá de la DIAN, en virtud de la delegación conferida a través del artículo 13 de la resolución 0164 de 9 de agosto de 1999, otorgó poder a una abogada para que presentara demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos de devolución de los saldos a favor de las declaraciones de IVA por los bimestres 4, 5 y 6 de 2000 a Patrimonios Autónomos Fiduciaria Colpatria S.A. A juicio de la Sala, el ejercicio de la delegación por parte de la Administradora de Impuestos se ajustó a derecho, pues el otorgamiento del poder no significa una subdelegación de sus funciones administrativas, ya que, como se mencionó la delegación en la Administradora para presentar la demanda y representarla procesalmente, confiere una serie de facultades que incluye la de otorgar poder a un abogado, para su comparecencia.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 63 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 151

NOTA DE RELATORIA: Sobre la capacidad para ser parte se cita sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Laboral, de 22 de julio de 2009, Rad. 27.975, M.P. Isaura Vargas Díaz.

DEVOLUCION DE SALDO A FAVOR – Es el Jefe de la Unidad de Devoluciones o de la Unidad de Recaudo quien profiere los actos para ordenar, rechazar o negar las devoluciones y las compensaciones / ACTO QUE RECONOCE LA DEVOLUCION DEL SALDO A FAVOR – Es un acto administrativo susceptible de ser demandado ante un juez administrativo. No impide que la entidad adelante un proceso de fiscalización con el fin de determinar la exactitud de la obligación tributaria sustancial a cargo del contribuyente / SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE – Eventos en los que procede.

El artículo 850 del Estatuto Tributario dispone que los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución. Y conforme al artículo 853 ibídem, corresponde al Jefe de la Unidad de Devoluciones o de la Unidad de Recaudo encargada de dicha función, proferir los actos para ordenar, rechazar o negar las devoluciones y las compensaciones de los saldos a favor de las declaraciones tributarias o pagos en exceso, de conformidad con lo dispuesto en este título. Si en el proceso de verificación de la devolución se hace necesario adelantar una investigación porque se ha evidenciado, entre otros casos, que alguna retención o impuesto descontable es inexistente, el término para devolver se podrá suspender hasta por un máximo de noventa días, para que la División de Fiscalización adelante la correspondiente investigación. Terminada la investigación, si no se produce requerimiento especial, se procederá a la devolución o compensación del saldo a favor (artículo 857-1 ibídem). Conforme a lo anterior, el acto que ordena la devolución de un saldo a favor es un acto administrativo definitivo porque decide directamente el fondo de la solicitud de devolución, es decir, pone fin a una actuación iniciada por el contribuyente en interés particular (artículos 4 numeral 2 y 50 del Código Contencioso Administrativo). Es expedido por un funcionario competente y produce efectos frente al contribuyente titular de ese derecho y

frente a la DIAN que debe efectuar la correspondiente devolución. En consecuencia, es un acto administrativo definitivo susceptible de ser demandado en acción de nulidad y restablecimiento del derecho, tanto por el contribuyente que no está conforme con la decisión administrativa como por la DIAN cuando considera que es violatorio de normas legales y requiere que sea anulado por la Jurisdicción competente. Ahora bien, el hecho de que el artículo 670 ibídem señale que las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor, no significa que su reconocimiento no sea mediante un acto administrativo definitivo susceptible de ser demandado ante un juez administrativo. Lo que significa es que la decisión que ese acto administrativo contiene no impide que la entidad adelante un proceso de fiscalización con el fin de determinar la exactitud de la obligación tributaria sustancial a cargo del contribuyente. Por eso, la norma establece que si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial, rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%). Este incremento es lo que constituye realmente la sanción por devolución improcedente, que se impone previo traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 850

PROCESOS DE FISCALIZACION, DEVOLUCION Y SANCIONATORIO – Son independientes y por tanto se demandan individualmente

Los procesos de devolución, fiscalización y sancionatorio se adelantan de manera independiente y persiguen un objeto diferente, aunque se relacionen entre sí. Cada uno de esos procesos culmina con actos administrativos definitivos que deciden sobre el fondo de cada uno de sus asuntos, de manera que para desvirtuar su legalidad deben demandarse individualmente con el cumplimiento, respecto de cada uno de ellos, de los presupuestos procesales y requisitos de procedibilidad de la acción.

ACCION DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO – Presupuestos / PERJUICIO – Lo determina el juez en la sentencia / ACTO DE DEVOLUCION – Puede ser demandada su legalidad por el contribuyente o la administración mediante la acción de nulidad y restablecimiento del derecho

Según el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo “toda persona que se crea lesionada en un derecho amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo y se le restablezca en su derecho”. Para que proceda la acción basta, entonces, que del acto administrativo se desprenda que se puede afectar el interés de una persona y, por lo tanto, que esa persona considere que con la expedición de un acto se le causó una lesión a un derecho amparado en una norma jurídica. Si hubo o no lesión, lo define el juez en la sentencia. El hecho de que el demandado crea que la DIAN no sufrió perjuicio alguno, no significa que no sea procedente la acción. Eventualmente, puede llevar a que se nieguen las pretensiones de nulidad y restablecimiento del derecho, no a impedir el derecho de acción. Así como, mediante la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, los contribuyentes pueden pedir la nulidad de un acto de devolución que, a su juicio, no se expidió legalmente, la DIAN, mediante la misma acción, también tiene derecho a discutir la legalidad del acto de devolución

que expidió, a su parecer, con violación del ordenamiento jurídico a que debía sujetarse, con el consecuente restablecimiento del derecho. Esta acción es la que la doctrina denomina como de lesividad (artículo 136 numeral 7 del Código Contencioso Administrativo). De manera que la acción procedente para dilucidar la legalidad del acto administrativo que ordenó la devolución a un contribuyente es la de nulidad y restablecimiento del derecho, sea que la instaure el particular o la Administración, según el caso.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 85

DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR DE IVA – Sólo puede ser solicitada por los responsables de bienes y servicios señalados en el artículo 481 del Estatuto Tributario / BIENES EXENTOS DE IVA – Son los bienes corporales muebles que se exporten / EXPORTADOR – Es quien vende bienes corporales muebles / REGISTRO NACIONAL DE EXPORTADORES – En él sólo deben inscribirse quienes sean exportadores / RECHAZO DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCION – Sólo procede para los exportadores que no se han inscrito en el Registro Nacional de Exportadores

El artículo 850 del Estatuto Tributario señala que los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución. El párrafo dispone que cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la devolución de saldos a favor originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, sólo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481, y por aquellos que hayan sido objeto de retención. Por su parte, el artículo 481 señala, entre otros, que 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”. El artículo 2 del Decreto 1000 de 1997 establece quiénes son exportadores para efectos de la devolución o compensación en el impuesto sobre las ventas y señala como tales a: “a) Quienes vendan al exterior desde el territorio nacional bienes corporales muebles. En sentencia del 26 de noviembre de 2009, que negó la nulidad del literal b) del artículo 2 del Decreto 1000 de 1997, la Sala precisó que la obligación de inscribirse en el registro nacional de exportadores, es sólo para los exportadores propiamente dichos (artículos 481 literal a) y 395 del Decreto 2685 de 1999) y no para los que se entienden como tales (artículo 2 literal b) del Decreto 1000 de 1997). En consecuencia, sólo respecto de los exportadores propiamente dichos procede el rechazo de la solicitud de devolución en caso de que no cumplan con el requisito de inscribirse en el registro nacional de exportadores.

MANDATO SIN REPRESENTACION – Efectos / PATRIMONIOS AUTONOMOS – Tienen derecho a la devolución del saldo a favor de las declaraciones del impuesto sobre las ventas / REGISTRO NACIONAL DE EXPORTADORES – No estaba obligado a inscribirse el patrimonio autónomo porque no era exportador

Cabe precisar que el mandato sin representación que ejercía Lloreda S.A., no lo convertía en exportador de los bienes del Patrimonio Autónomo, porque los efectos del mandato sin representación son frente a terceros y no frente a la propia realidad de la exportación o a la calidad de las partes mandante y mandatario. Ahora bien, aunque el Patrimonio Autónomo fue el exportador, en este caso, no puede considerarse como un exportador propiamente dicho, porque el fideicomiso se constituyó, no para exportar, sino para administrar los recursos

provenientes de la venta de los productos terminados y servir de fuente de pago para los acreedores del fideicomitente. Cosa distinta es que para cumplir ese objeto, el Patrimonio Autónomo pudiera, ocasionalmente y si fuera necesario, exportar productos y materias primas nacionales. No sobra advertir que el Patrimonio Autónomo Fiduciaria Colpatria S.A. Lloreda 3, como cualquier patrimonio autónomo, esto es, sin personería jurídica, adquirió los bienes transferidos por el fideicomitente y los exportó a través de la Fiduciaria Colpatria S.A., como vocera de aquél. En tal sentido, a través de la Fiduciaria, como su vocera, el Patrimonio Autónomo presentó las declaraciones de exportación e IVA por los bimestres 4, 5 y 6 de 2000 y solicitó la devolución de los saldos a favor que ellas arrojaron, para cuyo efecto, usó el NIT asignado por la DIAN. En consecuencia, el Patrimonio Autónomo era el beneficiario de la exención, con derecho a devolución (artículos 850 y 481 literal a) del E.T.). Como no existe duda de que el Patrimonio Autónomo era el exportador, se encontraba legitimado para pedir la devolución de los saldos a favor de las declaraciones de IVA de los bimestres 4, 5 y 6 de 2000 y tenía derecho a obtenerla, como en efecto lo decidió la DIAN, mediante las resoluciones demandadas. Y, por cuanto no es un exportador propiamente dicho, la DIAN no puede ahora pretender que se anulen las resoluciones que ordenaron la devolución por la falta del registro nacional de exportadores, pues, se insiste, dicho registro solamente es exigible a los exportadores propiamente dichos. Por lo demás, no puede desconocerse la realidad de los hechos, es decir, que el Patrimonio Autónomo, a través de su vocera, exportó unos bienes corporales muebles en desarrollo de un contrato de fiducia de administración y pagos y, por lo tanto, debía declarar el IVA derivado de esas operaciones y, de manera correlativa, tenía el derecho a pedir y obtener la devolución del tributo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 481 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 850

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., quince (15) de abril de dos mil diez (2010)

Radicación número: 25000-23-27-000-2002-91637-01(16445)

Actor: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por LLOREDA S.A., y PATRIMONIOS AUTÓNOMOS FIDUCIARIA COLPATRIA S.A., contra la sentencia de 7 de diciembre de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca estimatoria de las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del

derecho de la DIAN contra los actos administrativos expedidos por esa entidad por los cuales reconoció y ordenó devolver a PATRIMONIOS AUTÓNOMOS FIDUCIARIA COLPATRIA S.A., el saldo a favor de las declaraciones del impuesto sobre las ventas de los bimestres cuarto, quinto y sexto de 2000.

ANTECEDENTES

LLOREDA S.A., sociedad exportadora inscrita en el Registro Nacional de Exportadores, constituyó para el desarrollo de su objeto social cuatro patrimonios autónomos con FIDUCIARIA COLPATRIA S.A., denominados: Lloreda Reconversión, Formatec Ingecables Andinos, Molino la Aurora y Lloreda 3 (PATRIMONIOS AUTÓNOMOS FIDUCIARIA COLPATRIA S.A.).

El PATRIMONIO AUTÓNOMO LLOREDA 3 realizó las exportaciones correspondientes a todos los patrimonios autónomos en los bimestres 4, 5 y 6 de 2000. PATRIMONIOS AUTÓNOMOS FIDUCIARIA COLPATRIA S.A., presentó las declaraciones del impuesto sobre las ventas por todos los patrimonios autónomos por los bimestres señalados con los siguientes saldos a favor:

- \$787.355.000 por el cuarto bimestre de 2000
- \$1.249.490.000 por el quinto bimestre de 2000
- \$772.335.000 por el sexto bimestre de 2000.

La DIAN mediante los siguientes actos administrativos reconoció y ordenó devolver a los PATRIMONIOS AUTÓNOMOS FIDUCIARIA COLPATRIA S.A., respectivamente, los anteriores saldos a favor:

- Resolución 00004 de 5 de enero de 2001
- Resolución 00005 de 5 de enero de 2001
- Resolución 00163 de 19 de febrero de 2001

DEMANDA

La DIAN solicitó la nulidad de las Resoluciones 00004 y 00005 de 5 de enero de 2001 y 00163 de 19 de febrero de 2001, proferidas por la misma entidad; a título de restablecimiento del derecho pidió que se declarara la improcedencia de la devolución efectuada en los citados actos y en consecuencia se ordene a PATRIMONIOS AUTÓNOMOS FIDUCIARIA COLPATRIA S.A., representado por FIDUCIARIA COLPATRIA S.A., el reintegro de las sumas devueltas junto con los intereses moratorios a que haya lugar.

Invocó como normas violadas los artículos 29 y 95 numeral 9 de la Constitución Política; 437, 481, 507, 594-2, 601, 683, 742, 815, 850 y 857 del Estatuto Tributario; 1, 2 y 6 del Decreto 1000 de 1997; 3 del Decreto 2681 de diciembre 28 de 1999 y la Ley 550 de 1999. Como concepto de violación expuso lo siguiente:

La devolución se hizo a favor de PATRIMONIOS AUTÓNOMOS FIDUCIARIA COLPATRIA S.A., que no es exportador, ni puede serlo porque no es persona jurídica; tampoco puede inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores, ni está legitimado para declarar sus operaciones por sí sólo porque no es responsable, sino que debió hacerlo a través de la FIDUCIARIA COLPATRIA S.A., la cual, conforme a los artículos 850, 815 del Estatuto Tributario y 1, 2 y 6 del Decreto 1000 de 1997, era la legitimada para declarar y solicitar la compensación y/o devolución de los saldos a favor originados en esas exportaciones.

El artículo 3 del Decreto 2681 de 1999 establece los requisitos para la inscripción y renovación del Registro Nacional de Exportadores de Bienes y Servicios, entre ellos: el NIT, que tenga personería jurídica, representación legal y capacidad para actuar como exportador, requisitos que cumplen las fiduciarias pero no los patrimonios autónomos.

Según los documentos anexos a las solicitudes de devolución, el exportador es LLOREDA S.A., que lo hace a través de Sociedades de Intermediación Aduanera; y no PATRIMONIOS AUTÓNOMOS FIDUCIARIA COLPATRIA S.A.

El mandato celebrado entre LLOREDA S.A. y PATRIMONIO AUTÓNOMO LLOREDA 3 no desvirtúa las exigencias legales en materia de devolución, pues, son las SIAS las que actúan en nombre y por encargo de los exportadores, por lo tanto, son las únicas a las que se les puede encomendar como mandatarias. Por esta razón, la devolución efectuada por la DIAN es nula.

El Concepto DIAN 022210 de 2002 señala que para el caso de patrimonios autónomos constituidos por empresas acogidas a Ley 550 de 1999 y que cuentan con el Registro Nacional de Exportadores, se les debe rechazar de forma definitiva la solicitud de devolución y/o compensación, como en este caso, que quien solicitó la devolución del saldo a favor fue FIDUCIARIA COLPATRIA S.A., en calidad de vocera de PATRIMONIOS AUTÓNOMOS FIDUCIARIA COLPATRIA LLOREDA 3, sin que acreditara que contaba con el Registro Nacional de Exportadores conforme al artículo 507 del Estatuto Tributario. El Registro de Exportadores que se acreditó fue el de LLOREDA S.A.

El artículo 437 del Estatuto Tributario prevé quienes son los responsables del impuesto a las ventas y no incluye a los Patrimonios Autónomos, pues, ellos no realizan el hecho generador del impuesto ni tienen capacidad para adquirir derechos o contraer obligaciones debido a que no son personas naturales ni jurídicas.

Así las cosas, los PATRIMONIOS AUTÓNOMOS FIDUCIARIA COLPATRIA S.A. o el PATRIMONIO AUTÓNOMO COLPATRIA LLOREDA 3, no podían solicitar la devolución del saldo a favor; tampoco lo podía hacer FIDUCIARIA COLPATRIA S.A., en calidad de vocera, pues, no incluyó en su declaración los valores por operaciones de exportación; además, no es la que aparece como exportadora.

La sociedad Lloreda S.A., indujo en error a la Administración ya que entró en proceso de reestructuración, constituyó patrimonios autónomos con Fiduciaria Colpatria S.A., utilizó el mecanismo de mandato de uno de los patrimonios para ella misma exportar, pero que fuera el patrimonio autónomo el declarante de tales operaciones y fuera el que solicitara la devolución, siendo la fiduciaria Colpatria S.A., la que dice actuar como vocera. Es decir, Lloreda S.A., siguió desarrollando la actividad exportadora, sin registrar las operaciones de exportación en su declaración privada del impuesto de ventas, y sin embargo obtuvo la devolución del saldo a favor originado del mismo, por intermedio de un patrimonio autónomo, sin capacidad ni responsabilidad jurídica para ello.

OPOSICIÓN

FIDUCIARIA COLPATRIA S.A., en su nombre y como vocera del **PATRIMONIO AUTÓNOMO FIDUCIARIA COLPATRIA LLOREDA 3** contestó la demanda y solicitó que se negaran las súplicas de la actora.

Explicó que en virtud del Acuerdo de Reestructuración Extraordinaria celebrado el 28 de diciembre de 1999 por Llorede S.A. con sus acreedores, aquella sociedad firmó un contrato de transformación de materia prima con CI Valle Trade S.A., en el que ésta compraba y manejaba el inventario y Llorede S.A. se encargaba de transformar dichos insumos en productos terminados. En desarrollo del acuerdo de reestructuración Llorede S.A. constituyó el Patrimonio Autónomo Fiduciaria Colpatria Llorede 3 encargado de adquirir el producto terminado de CI Valle Trade S.A., y/o de terceros, resultante del proceso productivo derivado de la actividad de Llorede S.A.

Una vez el patrimonio autónomo compraba los productos terminados a CI Yumbo S.A. (a quien CI Valle Trade S.A. le cedió la posición contractual) los exportaba a través de Llorede S.A., momento en el cual se generó el IVA descontable para el patrimonio autónomo, operación que arrojó los saldos a favor de los bimestres 4º, 5º y 6º de 2000. Es decir, las exportaciones las efectuó Llorede S.A., por cuenta del patrimonio autónomo, según se observa en las facturas de venta. El 20 de diciembre de 2000 el patrimonio autónomo solicitó la devolución del saldo a favor de los mencionados bimestres. Tanto las declaraciones del patrimonio autónomo como las solicitudes de devolución fueron presentadas por la Fiduciaria Colpatria S.A., en su calidad de vocera y representante legal de los Patrimonios Autónomos, conforme al artículo 102 del Estatuto Tributario.

Aclaró que la DIAN asigna a todos los patrimonios autónomos que administra una fiduciaria un NIT diferente al de la sociedad fiduciaria y por ello las declaraciones de IVA y las solicitudes de devolución identifican como declarante y como solicitante de la devolución a los Patrimonios Autónomos utilizando el NIT de éstos y no el de la Fiduciaria. En esas declaraciones que presenta la sociedad fiduciaria a nombre de los patrimonios autónomos se involucran todos los patrimonios autónomos bajo un solo NIT y una sola declaración. En este caso, dentro de este NIT global de los Patrimonios Autónomos de la Fiduciaria Colpatria S.A. está involucrado el Patrimonio Autónomo Llorede 3.

La DIAN efectuó las devoluciones luego de considerar que eran procedentes de acuerdo al análisis de las pruebas que se anexaron y con fundamento en las declaraciones de IVA presentadas por la Fiduciaria.

El registro de exportación está a nombre de Llorede S.A., como mandatario del Patrimonio Autónomo Fiduciaria Colpatria Llorede 3, en virtud del contrato de fiducia mercantil irrevocable de administración, garantía y pagos del 16 de marzo de 2000 y del contrato de prestación de servicios celebrado en marzo de 2000 entre ambas partes.

Las devoluciones efectuadas por la DIAN son válidas y la demanda que persigue la nulidad de los actos administrativos que las reconocieron es improcedente en atención a las siguientes excepciones:

1. Excepción de inepta la demanda por indebida representación del demandante y por falta de requisitos formales, pues, conforme al artículo 149 del Código Contencioso Administrativo la capacidad para actuar en este proceso radica en el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales, quien es el único que tiene competencia para otorgar poder especial a un abogado de la entidad.

La delegación efectuada por medio de la resolución 0164 de 1999 es para otorgar poder en los procesos que se hubieran instaurado dentro de la Jurisdicción, es decir, contra la DIAN, pero no cuando se trata de una demanda instaurada por esa

entidad contra sus propios actos. De manera que el poder otorgado en este proceso carece de soporte legal, pues, la Administradora de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá no tenía competencia para otorgarlo. Además, el artículo 13 de la mencionada resolución confiere competencia al administrador para otorgar poder cuando se deban promover demandas contra sus propios actos, y en este caso los actos no fueron del administrador sino de la División de Recaudación.

Sumado a lo anterior, revisada la fecha del poder se encuentra que fue conferido el 7 de noviembre de 2002, fecha en la que la Administradora de Impuestos ya no ostentaba el cargo, pues su función finalizaba el 27 de octubre de 2002, así que la demanda se interpuso con carencia total de la capacidad para actuar. Finalmente, la certificación sobre la incorporación de la apoderada a la planta de personal de la DIAN carece de fecha y no consta que fuera funcionaria de la Administración de Grandes Contribuyentes de Bogotá.

2. También es inepta la demanda por ausencia de acto administrativo susceptible de ser demandado ante la Jurisdicción, pues, los actos que ordenan la devolución de un saldo a favor no ponen fin a un proceso administrativo, ya que de conformidad con el artículo 670 del Estatuto Tributario, tales devoluciones no constituyen un reconocimiento definitivo a favor de los contribuyentes. De manera que si la DIAN ha efectuado una devolución improcedente, existe un procedimiento para exigir el reintegro de esa suma, que consiste en modificar la liquidación privada que contiene el saldo a favor para eliminarlo y así proferir pliego de cargos previo a la imposición de la sanción, contra la cual procede el recurso de reconsideración.

El proceder de la DIAN no sólo viola el debido proceso sino el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo, pues, además de lo anterior, impidió que se agotara la vía gubernativa y el contribuyente pudiera ejercer el derecho de defensa. La misma DIAN ha expuesto esta tesis en conceptos 83619 de 2002 y 11878 de 2004.

La DIAN no podía acudir a la vía jurisdiccional, cuando existen unas declaraciones de IVA en firme en las que figuran los saldos a favor de los contribuyentes, por lo que resulta inexplicable que se puedan anular las resoluciones que ordenaron la devolución del saldo a favor.

3. No es procedente la acción de nulidad y restablecimiento del derecho porque los actos no le han causado ningún perjuicio a la DIAN. Del contenido de la demanda se observa que la DIAN no discute la existencia del saldo a favor, sino que señala que la devolución debió ser solicitada por LLOREDA S.A. en calidad de exportador y no por el declarante Patrimonios Autónomos Fiduciaria Colpatria S.A. Así que en caso de ser cierto que la devolución se haya hecho a quien no era, de todas maneras de su patrimonio iba a salir la suma de \$2.809.180.000, de lo contrario se causaría un enriquecimiento indebido para la DIAN, pues, hubo una exportación de bienes exenta de IVA.

Las razones que originaron la demanda de la DIAN son puramente formales y no de fondo, pues, simplemente conducen a discutir el beneficiario formal de la devolución y no a discutir la realidad del saldo a favor. En todo caso, debido al negocio fiduciario, el resultado de la devolución del saldo a favor es neutro, pues, cuando se distribuyan las utilidades del negocio, el dinero de la devolución ingresa a las arcas del fideicomitente (Lloreda S.A.).

En lo de fondo presentó los siguientes argumentos de defensa:

De acuerdo con los artículos 1226 y siguientes del Código de Comercio y el Capítulo I del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero los patrimonios autónomos son la razón de ser del negocio fiduciario. Las compañías fiduciarias son simples administradoras de patrimonios autónomos constituidos por terceros para desarrollar negocios fiduciarios. Los bienes fideicomitidos deben mantenerse separados del resto de los activos, así como tener una contabilidad independiente de la del fideicomitente y la del fiduciario.

A los patrimonios autónomos no les está prohibido desarrollar actividades como las de compra o venta de bienes, inversiones, garantías, etc. Por esta razón, el artículo 102 del Estatuto Tributario les da una entidad fiscal al asignarles un NIT independiente al de la sociedad fiduciaria. Es decir, si el patrimonio autónomo realiza operaciones sujetas a IVA, el patrimonio autónomo debe presentar la declaración, la cual está formalmente firmada por el representante legal de la Fiduciaria, pero esto no significa que las operaciones sean del representante legal, sino del patrimonio autónomo.

Conforme al objeto del contrato de fiducia mercantil irrevocable de administración, garantía y pagos celebrado entre LLOREDA S.A. y FIDUCIARIA COLPATRIA S.A., el patrimonio autónomo puede realizar actividades de distribución y venta directamente o a través de terceros y también puede actuar como exportador. Para ello igualmente puede celebrar contratos y a su vez realizar todo lo que sea necesario para cumplir la finalidad del contrato de fiducia. Esto ha sido reconocido por la DIAN en Concepto 056713 de 1999.

No es cierto como lo afirma la DIAN de que no se acreditó la calidad exportador, pues, en el proceso se encuentra el Registro Nacional de Exportadores que da constancia de que LLOREDA S.A. se encuentra inscrita y fue quien actuó como mandataria del patrimonio autónomo de acuerdo con el contrato de prestación de servicios que se anexó. Era esta sociedad quien debía demostrar su calidad de exportadora.

La DIAN no ha cuestionado la realidad de las exportaciones, ni tampoco la legalidad del saldo a favor, lo que ha manifestado es que las declaraciones presentadas por el patrimonio autónomo carecen de validez, no obstante está demostrado que sí tenía la obligación de hacerlo porque era éste el que efectuaba la compra y venta de productos. Además, como la misma DIAN lo ha señalado, en el caso del mandato las declaraciones de IVA deben ser presentadas por el mandante y no por el mandatario (Concepto 077986 de agosto de 2001).

Finalmente, el tema del registro de exportadores es un aspecto tan meramente formal que con la reforma de la Ley 863 de 2003 (artículo 19) fue eliminado y sustituido por el RUT que sí tienen los Patrimonios Autónomos Fiduciaria Colpatria S.A.

LLOREDA S.A., se opuso a la prosperidad de la demanda de la DIAN con base en idénticos argumentos a los expuestos por la FIDUCIARIA COLPATRIA S.A. y los PATRIMONIOS AUTÓNOMOS FIDUCIARIA COLPATRIA S.A. Agregó que Llorede S.A., ha incorporado en las declaraciones de renta los derechos fiduciarios que posee en el patrimonio autónomo y ha presentado declaraciones de IVA por las operaciones gravadas que realiza de manera independiente y autónoma del patrimonio autónomo. Tampoco incluyó en sus declaraciones de IVA el IVA generado en la adquisición de productos terminados de CI VALLE TRADE o CI VALLE YUMBO, porque tal IVA descontable pertenece al Patrimonio Autónomo Llorede 3, así como las ventas exentas por exportaciones. De manera que no

existe ninguna maniobra de evasión o elusión fiscal, pues tanto el patrimonio autónomo como el fideicomitente han presentado sus declaraciones tributarias, cuyas cifras no han sido cuestionadas por la DIAN.

La **DIAN** en escrito presentado dentro del término de fijación en lista reiteró la solicitud de anulación de las resoluciones demandadas, en síntesis, porque Patrimonios Autónomos Fiduciaria Colpatria S.A., que resultó favorecido con la devolución del saldo a favor, no es responsable del impuesto sobre las ventas ni exportador. La Fiduciaria debió declarar las operaciones gravadas y solicitar el saldo a favor (artículos 850 y 815 del Estatuto Tributario y Decreto 1000 de 1997).

Según las pruebas del proceso, las exportaciones las hizo LLOREDA S.A., a través de una Sociedad de Intermediación Aduanera y no el patrimonio autónomo. El contrato celebrado entre la fiduciaria como vocera del patrimonio autónomo referido y LLOREDA S.A., que sirvió de soporte para solicitar la devolución del saldo a favor no desvirtúa el hecho de que el mandato en este tipo de asuntos sólo permite encomendar la labor de mandataria a las sociedades de intermediación aduanera. En consecuencia, las declaraciones presentadas por los patrimonios autónomos no tienen validez. Por su parte, LLOREDA S.A., indujo en error a la Administración, ya que no registró en su declaración privada del impuesto sobre las ventas las operaciones de exportación, pero sí obtuvo la devolución del saldo a favor derivado de ese concepto a través de los patrimonios autónomos que constituyó.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos demandados y a título de restablecimiento ordenó a la FIDUCIARIA COLPATRIA S.A., para que a nombre de PATRIMONIOS AUTÓNOMOS FIDUCIARIA COLPATRIA reintegre las sumas reconocidas y devueltas por los actos anulados, más los intereses de mora calculados de acuerdo con los artículos 634 y 635 del Estatuto Tributario desde la fecha de la devolución hasta se haga el reintegro al Estado. Las razones de la decisión fueron las siguientes:

No prosperaron las excepciones de inepta demanda, pues, en primer término la apoderada de la DIAN como parte demandante tenía capacidad jurídica para representar a la Nación en el presente proceso conforme a la resolución 0164 de 9 de agosto de 1999 que permite promover acciones en contra de sus propios actos de carácter particular, como en este caso. Además, quien otorgó el poder para instaurar la demanda gozaba de las funciones de Administrador de Impuestos de la Administración Especial de Impuestos Nacionales de los Grandes Contribuyentes de Santafé de Bogotá en virtud de la resolución 8425 de 27 de agosto de 2002 del Director de la DIAN. El poder fue otorgado dentro del término de asignación de funciones.

En segundo lugar, para la Administración no era obligatorio realizar el procedimiento establecido en el artículo 670 del Estatuto Tributario, pues, estaba facultada para demandar sus propios actos porque se sintió lesionada con el contenido de los mismos, sin que pudiera revocarlos directamente. Además, son actos definitivos y no de trámite, por lo que la demanda no es inepta.

En cuanto al fondo del asunto, señaló que los patrimonios autónomos Fiduciaria Colpatria S.A., son un grupo de bienes constituidos por la sociedad Lloreda S.A., a través de un encargo fiduciario. En virtud de los artículos 1226 y 1233 del Código de Comercio no son persona jurídica ni poseen capacidad para serlo, no pueden ostentar la calidad de exportador, como tampoco pertenecer al Registro Nacional

de Exportadores, ya que no están legitimados para realizar actos por si solos, sino que necesitan actuar a través de agente fiduciario, que para el caso, es la FIDUCIARIA COLPATRIA S.A.

Conforme al artículo 102 del Estatuto Tributario le corresponde a las sociedades fiduciarias y no a los patrimonios autónomos la obligación formal de declarar, por eso se debe presentar una sola declaración por todos los patrimonios autónomos. En el presente caso, las declaraciones de exportación fueron presentadas por los patrimonios autónomos sin tener la capacidad legal para ello, por lo que en virtud del artículo 594-2 del Estatuto Tributario carecen de validez, así como la devolución que se otorgó con base en ellas.

La única sociedad que aparece en el Registro Nacional de Exportadores es Lloreda S.A., pero no fue ella la que presentó las declaraciones de exportación, pues, ella no fue la responsable de las operaciones que dieron origen a las declaraciones.

Como los patrimonios autónomos no pueden ser responsables del impuesto sobre las ventas, pues, no pueden realizar el hecho generador del mismo, las declaraciones de exportación que presentaron no producen efecto legal alguno y si la sociedad Fiduciaria Colpatría S.A., al solicitar la devolución actuó sólo como vocera de los patrimonios autónomos, no podía ser beneficiaria de la devolución, ya que no actuó como representante de los patrimonios en las declaraciones ni en las devoluciones.

LAS APELACIONES

LLOREDA S.A., sustentó el recurso de apelación en los siguientes términos:

1. Insistió en la excepción de inepta la demanda por indebida representación del demandante y por falta de requisitos formales, pues, conforme al artículo 149 del Código Contencioso Administrativo el único que tiene competencia para otorgar poder especial a un abogado de la entidad es el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El Tribunal negó la excepción con fundamento en el artículo 13 de la resolución 0164 de 1999 y 1 de la resolución 8425 de 2002, sin embargo, el artículo 13 citado no envuelve la facultad para la Administradora de la DIAN de subdelegar la función de presentar demanda contra sus propios actos. En este caso, la demanda la presentó una funcionaria de la DIAN que actuó por subdelegación de la Administradora. Además, conforme al artículo 8 de la resolución 0164, la facultad es para otorgar poder en los procesos que se hubieran instaurado dentro de la Jurisdicción, es decir, contra la DIAN, pero no cuando se trata de una demanda contra sus propios actos. En consecuencia, el poder que se otorgó para este proceso no tiene soporte legal. Además, la certificación sobre la incorporación en la planta de la apoderada de la DIAN no tiene fecha y no consta que fuera funcionaria de la Administración de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá.

2. Reiteró la excepción de inepta demanda porque no existe un acto administrativo susceptible de ser demandado ante la Jurisdicción. Los actos que ordenan la devolución de un saldo a favor no ponen fin a un proceso administrativo. No es cierto que la DIAN no podía revocar sus actos, pues, según el artículo 670 del Estatuto Tributario, si la DIAN ha efectuado una devolución improcedente, existe

un procedimiento para revocarla y exigir el reintegro de esa suma, que consiste en modificar la liquidación privada y eliminar el saldo a favor y proferir pliego de cargos previo a la imposición de la sanción. Este procedimiento no lo adelantó la DIAN y por ello impidió que se agotara la vía gubernativa.

3. Señaló que no era procedente la acción de nulidad y restablecimiento del derecho porque la DIAN no sufrió ningún perjuicio con los actos demandados, aspecto sobre el cual el Tribunal no se pronunció. La demandante no discute la existencia del saldo a favor, sino el beneficiario formal de la devolución. De manera que si la devolución se hizo a quien no era, en todo caso de su patrimonio deben salir \$2.809.180.000 so pena de un enriquecimiento indebido de la DIAN. En todo caso, en virtud del negocio fiduciario, el resultado de la devolución del saldo a favor es neutro, pues, cuando se distribuyan las utilidades del negocio, el dinero de la devolución ingresa a las arcas del fideicomitente (Lloreda S.A.).

Respecto de la naturaleza del negocio fiduciario manifestó:

Según el artículo 1226 y siguientes del Código de Comercio una cosa es que el patrimonio autónomo no tenga personería jurídica y otra distinta es que no puedan realizar actividades ni contraer obligaciones en ejecución del contrato de fiducia. Los patrimonios autónomos no tienen prohibido desarrollar actividades como las de compra o venta de bienes, inversiones, garantías, etc. Ellos, en virtud de un contrato de fiducia, pueden desarrollar actividades de exportación en desarrollo de su objeto contractual; lo que sucede es que la Administración de dicho patrimonio está a cargo de una sociedad fiduciaria, en este caso, FIDUCOLPATRIA, la cual cumple obligaciones de medio y no de resultado¹.

En efecto, en virtud del contrato de fiducia celebrado entre Lloreda S.A. y Fiduciaria Colpatría S.A., en desarrollo del objeto, el patrimonio autónomo podía realizar, entre otras actividades, la exportación de productos y materias primas nacionales, y en desarrollo de tal objeto podía realizar todos los actos que directamente se relacionaran con él (Parágrafo, Cláusula Segunda Capítulo II). De manera que sí es posible que el patrimonio autónomo realice operaciones de exportación. Cosa distinta es que los contratos sean suscritos por la sociedad fiduciaria como representante y vocera del patrimonio. Tan cierto es esto, que el PUC para el sistema financiero establece una clase especial e independiente para el registro de la contabilidad de los patrimonios autónomos.

Del artículo 102 del Estatuto Tributario y de los Conceptos 056713 de 1999 y 0502006253 de 2005 de la DIAN se desprende que los patrimonios autónomos son responsables de IVA cuando realizan operaciones sujetas al mismo, pero al no tener personería jurídica, la declaración del mismo es presentada por la sociedad fiduciaria indicando no su propio NIT, sino uno global, que cubre todos los patrimonios autónomos. De manera que para determinar el impuesto que le corresponde a cada patrimonio autónomo, la sociedad fiduciaria debe llevar a cabo una desagregación que le permita a la DIAN inferir cuales patrimonios tienen saldos a favor y cuales no.

Analizadas las declaraciones de IVA de los bimestres discutidos y las resoluciones 00004 y 00005 de enero 5 de 2002, se observa en primer término que las declaraciones las presenta el representante legal de la Fiduciaria, pero no se registran las operaciones de ella sino del fideicomiso y en segundo lugar, la DIAN reconoce que quien actúa a nombre de los patrimonios autónomos es la fiduciaria

¹ Sobre los derechos y deberes del fiduciario citó el artículo 1 del Decreto 1049 de 2006.

y que el patrimonio autónomo Lloreda 3 realiza exportaciones que generan un saldo a favor, lo cual no ha sido discutido por la DIAN.

La presente demanda no es la vía adecuada para negarle validez jurídica a las declaraciones tributarias que nunca fueron cuestionadas en vía administrativa, so pena de violar el debido proceso, pues, el Consejo de Estado ha señalado que para que la declaración se tenga como no presentada es necesario que la DIAN profiera un acto administrativo que pueda ser impugnado.

No es cierto como lo dice el Tribunal que Lloreda S.A., adelantó un proceso de reestructuración regulado por la Ley 550. La sociedad adelantó voluntariamente un acuerdo de reestructuración extraordinaria que no se enmarca dentro de los lineamientos de dicha ley. Tampoco es cierto que se haya celebrado con Fiduciaria Colpatria un contrato de encargo fiduciario, sino un contrato de fiducia mercantil. Esta confusión condujo al Tribunal a conclusiones erróneas.

El Tribunal también confunde el concepto de exportador con el Registro Nacional de Exportadores. En este caso, el patrimonio autónomo llevó a cabo la exportación de productos y materias primas nacionales, lo cual es diferente a que la declaración haya sido presentada por la sociedad Fiduciaria como vocera del patrimonio. La exigencia de la personería jurídica está referida exclusivamente a la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores. Es por ello que la exportación la realizó LLOREDA S.A., quien actuó como mandataria del patrimonio autónomo y quien efectivamente sí estaba inscrita en el Registro Nacional de Exportadores. En todo caso el registro de exportadores fue eliminado con la reforma de la Ley 863 de 2003 (artículo 19) y sustituido por el RUT que sí tienen los Patrimonios Autónomos Fiduciaria Colpatria S.A.

El Tribunal se contradice, pues, señala que el responsable del IVA es el fideicomiso, sin embargo le niega la devolución al patrimonio autónomo. Dijo que quien debió presentar la declaración de IVA era el fideicomiso y según la ley es la Fiduciaria. En otro aparte señala, contrario a lo previsto en el artículo 102 del Estatuto Tributario, que los fiduciarios deben atender el pago del impuesto de ventas a cargo del fideicomiso.

La sentencia del Tribunal conduce a la imposibilidad de obtener la devolución del IVA para los patrimonios autónomos que realizan actividades de exportación, tampoco el fideicomitente porque no es quien presenta la declaración de IVA, lo que significa que las exportaciones que se realizan a través de patrimonios autónomos tienen un trato desfavorable y discriminatorio.

En este caso Lloreda S.A., como mandataria de los patrimonios autónomos llevó a cabo la exportación y es quien está inscrita en el Registro de Exportadores. De manera que los saldos a favor declarados por el patrimonio autónomo se ajustan a la ley, pues, era quien tenía la obligación legal de declarar por ser él quien efectuaba las compras y ventas de los productos, para lo cual se constituyó.

Lloreda S.A., ha declarado sus propios negocios y no ha incluido en sus declaraciones de IVA descuento alguno por la adquisición de productos de CI VALLE pues, actúa como mandatario en tales compras y por tanto, el impuesto a las ventas descontable pertenece al patrimonio autónomo Lloreda 3. Lloreda S.A., tampoco incluyó las exportaciones como ventas exentas, derecho que le pertenece a los patrimonios autónomos.

PATRIMONIOS AUTÓNOMOS FIDUCIARIA COLPATRIA S.A., presentó los siguientes argumentos de apelación:

Expuso los mismos hechos en que se fundamentó LLOREDA S.A., en el recurso de apelación sobre la excepción de inepta demanda.

En lo de fondo señaló que en el impuesto sobre las ventas, el artículo 437 del Estatuto Tributario que define los sujetos pasivos se refiere a quienes ejecuten habitualmente actos gravados con el tributo, sin consideración a su calidad de personas jurídicas o naturales, como por ejemplo, los consorcios o los patrimonios autónomos, como en este caso, el patrimonio Lloreda 3.

Según el contrato de fiducia mercantil el patrimonio autónomo tenía por objeto adquirir producto terminado, administrarlo, distribuirlo y venderlo a través de un mandatario, así como la administración y recaudo de la cartera de CI VALLE en lo que se derive única y exclusivamente del contrato de fiducia. Por tanto, el patrimonio autónomo era el encargado de las operaciones gravadas con IVA; su declaración de IVA la presentó la sociedad Fiduciaria como vocera del patrimonio autónomo, utilizando, no su NIT, sino el NIT global que la DIAN le asignó a los patrimonios autónomos administrados por ella. En estas declaraciones se incorporaron las operaciones de venta y exportación, así como las operaciones de compra registradas en la contabilidad del patrimonio autónomo.

Planteó los mismos argumentos y citó los mismos conceptos de la DIAN citados en la apelación de Lloreda S.A., sobre la responsabilidad de los patrimonios autónomos frente al IVA.

Señaló que no era explicable cómo, si se consideraba que el patrimonio autónomo no podía contraer derecho y obligaciones, la DIAN presentara una demanda contra él. Lo DIAN debió expedir los actos para declarar sin valor las declaraciones presentadas por el patrimonio autónomo. El Tribunal no podía declarar sin validez las declaraciones presentadas por el patrimonio autónomo, pues, no fue solicitado por la DIAN. La demanda recayó sobre las resoluciones que ordenaron la devolución de un saldo a favor.

Enunció las mismas contradicciones y confusiones en las que incurrió el Tribunal sobre la responsabilidad del patrimonio autónomo frente al IVA, a la imposibilidad de que un patrimonio autónomo pueda obtener la devolución del impuesto y sobre la exigencia del registro nacional de exportadores.

Finalmente consideró que la sentencia apelada fue extrapetita, pues se ordenó la devolución de las sumas devueltas con intereses de mora desde que se hizo la devolución, sin embargo, la DIAN había solicitado los intereses moratorios a que hubiera lugar y esta entidad ha decidido en otras oportunidades que los intereses de mora se causan una vez transcurridos 30 días desde que el contribuyente solicitó la devolución ordenada por la Jurisdicción administrativa y no desde que se realizó el pago de lo no debido o en exceso, como lo dispuso el Tribunal.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

PATRIMONIOS AUTÓNOMOS COLPATRIA S.A., reiteró los argumentos expuestos en el escrito de apelación.

LLOREDA S.A., se refirió a la eficacia de las declaraciones del impuesto sobre las ventas y al respaldo del registro nacional de exportadores del mandatario no representativo para la devolución de saldos a favor del IVA.

Sobre el primer aspecto señaló que el Tribunal (folios 34 a 36 de la sentencia) se refirió a declaraciones de exportación presentadas por patrimonios autónomos, cuando se ha debido referir a declaraciones de IVA, pues, son éstas en las que se liquidan saldos a favor.

La sociedad Lloreda S.A., ejerció un mandato no representativo del Patrimonio Autónomo Lloreda 3, y como tal, el acto o negocio jurídico de que se trate figura a nombre del mandatario y no del mandante, como el caso de las declaraciones de exportación que fueron presentadas por esa sociedad.

Las declaraciones de IVA por las operaciones del Patrimonio Autónomo, conforme al artículo 102 numeral 5 del Estatuto Tributario, deben ser diligenciadas y presentadas por la sociedad fiduciaria, como en este caso, la Fiduciaria Colpatría S.A., que en forma separada de las declaraciones por operaciones propias, presentó la correspondiente a los patrimonios autónomos con un NIT (830.053.994-4) que identifica tales patrimonios, diferente del propio (800.144.467-6).

El hecho de que el NIT bajo el cual se presentaron las declaraciones y las solicitudes de devolución (830.053.994-4) figure a nombre de "Patrimonios Autónomos Fiduciaria Colpatría S.A.), no desvirtúa el hecho de que tales declaraciones fueron presentadas por la Fiduciaria, a través de su representante legal y revisor fiscal. Por esta razón no es válido dar aplicación al artículo 594-2 del Estatuto Tributario para desconocer los efectos jurídicos de las declaraciones.

Es obligación trasladar al mandante los efectos económicos y tributarios que se generan en la ejecución del contrato de mandato, lo cual impide considerar que las ventas realizadas por cuenta del mandante (Patrimonio Autónomo Lloreda 3) sean incluidas en las declaraciones bimestrales del mandatario (Lloreda S.A.). En conclusión, las operaciones únicamente podían registrarse en las declaraciones de IVA correspondientes al Patrimonio Autónomo, cuya presentación le correspondía a la Fiduciaria y no a Lloreda S.A., que era una simple mandataria.

La **DIAN** solicitó que se confirmara la sentencia apelada, pues, en el proceso obran las resoluciones que acreditan la calidad y la facultad de la apoderada para instaurar la acción. Tampoco se puede considerar que no existan actos administrativos que demandar, se tratan de las resoluciones que ordenaron erróneamente la devolución de un saldo a favor de unas declaraciones de IVA que no fueron presentadas por la sociedad competente para ello, la Fiduciaria Colpatría, sino por los patrimonios autónomos que carecen de personería para actuar.

Es procedente la acción de nulidad y restablecimiento del derecho porque los actos demandados son ilegales, pues, violaron no sólo normas tributarias, sino normas de comercio exterior, como la que exige el registro nacional de exportadores previo a la exportación por parte de la exportadora. Estos actos ocasionaron un perjuicio económico al devolverse una suma de dinero proveniente de un supuesto saldo a favor que no cumplió los requisitos de los artículos 815, 850 y 481 del Estatuto Tributario y los Decretos 1000 de 1997 y 2681 de 1999.

Como el patrimonio autónomo no es una persona, no puede actuar ante las autoridades aduaneras como importador, declarante o consignatario de mercancía. Era necesario que la Fiduciaria, como administradora actuara a su nombre y estuviera, para la época de los hechos, registrada en el Registro

Nacional de Exportadores, con el fin de que ella, a nombre del patrimonio, solicitara la devolución del saldo a favor o la compensación (Concepto 022210 de 16 de abril de 2002 de la DIAN).

Por último, no hubo fallo extrapetita, pues, frente al lucro obtenido indebidamente al reclamar y recibir dineros sin el lleno de los requisitos legales, es más que pertinente que se haya ordenado la devolución de las sumas devueltas junto con los intereses de mora calculados desde el momento que se hizo la devolución hasta el reintegro al Estado.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de las apelaciones interpuestas por LLOREDA S.A. y PATRIMONIOS AUTÓNOMOS FIDUCIARIA COLPATRIA S.A., la Sala debe decidir sobre la legalidad de las resoluciones por medio de las cuales la DIAN reconoció y ordenó devolver a PATRIMONIOS AUTÓNOMOS FIDUCIARIA COLPATRIA S.A., el saldo a favor de las declaraciones del impuesto sobre las ventas de los bimestres cuarto, quinto y sexto de 2000 presentadas por ésta. Previo a lo anterior se decidirá sobre las excepciones propuestas sobre hechos que constituyen inepta demanda.

Excepciones de inepta demanda

1. Indebida representación de la demandante. Según los apelantes, conforme al artículo 149 del Código Contencioso Administrativo el único que tiene competencia para otorgar poder especial a un abogado de la entidad es el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales y aunque el artículo 13 de la resolución 0164 de 1999 delega en el Administrador de Impuestos la facultad de presentar demanda contra sus propios actos de carácter particular, tal delegación no envuelve la facultad de subdelegar esta función. Por su parte, el artículo 8 ibídem establece la facultad para otorgar poder pero en los procesos que se hubieran instaurado contra la DIAN, que no es este el caso; además, no hay certificación de que la apoderada de la DIAN sea funcionaria de la Administración de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá.

Pues bien, conforme al artículo 149 del Código Contencioso Administrativo, las entidades públicas y las privadas que cumplan funciones públicas podrán obrar como demandantes, demandadas o intervinientes en los procesos Contencioso Administrativos, por medio de sus representantes, debidamente acreditados. Ellas pueden incoar todas las acciones previstas en este código si las circunstancias lo ameritan. En los procesos sobre impuestos, tasas o contribuciones, la representación de las entidades públicas la tendrán el director general de impuestos y aduanas nacionales en lo de su competencia, o el funcionario que expidió el acto.

En virtud de lo anterior, es claro que la representación en el caso de los impuestos administrados por la DIAN la tiene el Director General y la DIAN puede actuar ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativa como demandante por medio del Director General.

Ahora bien, por medio de la resolución 0164 de agosto de 1999 la Directora General de Impuestos y Aduanas Nacionales delegó en los Directores Regionales, Administradores Especiales, Locales de Impuestos Nacionales, de Impuestos y

Aduanas Nacionales y de Aduanas Nacionales, la facultad de presentar demanda y a efectuar la representación procesal en nombre de la Nación – Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en los procesos contenciosos que deban promoverse contra sus propios actos de carácter particular, ante el respectivo Tribunal en única o en primera instancia.

Significa lo anterior que conforme a esta resolución, el Director General de Impuestos, quien por ley (artículo 149 Código Contencioso Administrativo) le corresponde la representación de la Nación en los procesos contencioso administrativos relativos a impuestos, delegó esta representación procesal en el Administrador Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales. La delegación fue no sólo para promover el proceso, sino para velar porque se hagan valer los derechos e intereses de la Entidad.

Ahora bien, la facultad de presentar demanda y representar procesalmente a la entidad, incluye evidentemente la de otorgar poder a un abogado para que pueda comparecer al proceso y lleve a cabo la representación judicial de la DIAN.

En efecto, una cosa es que la DIAN pueda ser parte en un proceso y esté representada por el Director General de Impuestos, quien a su vez delegó tal representación en el Administrador de Impuestos y otra cosa, es que en virtud del artículo 151 del Código Contencioso Administrativo, en concordancia con el artículo 63 del Código de Procedimiento Civil, deba constituir un abogado para su comparecencia al proceso.

El artículo 63 del Código de Procedimiento Civil establece el derecho de postulación y señala que las personas que hayan de comparecer al proceso deberán hacerlo por conducto de abogado inscrito, excepto en los casos en que la ley permite su intervención directa.

Por su parte, el artículo 151 del Código Contencioso Administrativo, en cuanto a comparecencia de las entidades públicas en los procesos contencioso administrativos, consagra que las entidades públicas deberán estar representadas mediante abogado titulado e inscrito en los procesos en que intervengan como demandantes, demandados o terceros. Los abogados vinculados a las entidades públicas pueden representarlas en los procesos contencioso administrativos mediante poder otorgado en la forma ordinaria o manifestación expresa en el momento de la notificación personal.

Conforme a lo anterior, está probado en el proceso que la Administradora Especial de Impuestos Nacionales de Grandes Contribuyentes de Bogotá de la DIAN, en virtud de la delegación conferida a través del artículo 13 de la resolución 0164 de 9 de agosto de 1999, otorgó poder a una abogada para que presentara demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos de devolución de los saldos a favor de las declaraciones de IVA por los bimestres 4, 5 y 6 de 2000 a Patrimonios Autónomos Fiduciaria Colpatria S.A.

A juicio de la Sala, el ejercicio de la delegación por parte de la Administradora de Impuestos se ajustó a derecho, pues el otorgamiento del poder no significa una subdelegación de sus funciones administrativas, ya que, como se mencionó la delegación en la Administradora para presentar la demanda y representarla procesalmente, confiere una serie de facultades que incluye la de otorgar poder a un abogado, para su comparecencia.

En efecto, vale la pena citar la siguiente la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia:

“[...] la llamada ‘capacidad para ser parte’ es un presupuesto procesal que difiere de la denominada ‘capacidad para comparecer al proceso’. La primera alude a la capacidad para ser sujeto de derechos y obligaciones y, en términos del proceso, para ser sujeto de las relaciones jurídicas generadas a su interior, tal y como lo reza el artículo 44 del Código de Procedimiento Civil, [...]; en tanto que, la segunda se traduce en la facultad de poderse ejercer por sí mismo, y sin que medie representación o autorización de otros, los diversos actos del proceso.

[...] La capacidad procesal lo resulta igualmente respecto de la capacidad para obrar en aquel campo del derecho, presumiéndose para quienes han accedido a la mayoría, pero que, en tratándose de personas jurídicas, incapaces u otros entes habilitados por la ley para ser partes en el proceso, debe ejercerse a través de quienes son válidamente sus representantes, tutores, albaceas, gestores, etc.

Así como no pueden confundirse las dos figuras anunciadas, tampoco lo puede ser la capacidad para ser parte en un proceso con la llamada ‘legitimación en causa’ (legitimatio ad causam), pues ésta última hace relación es a la titularidad de la situación jurídica material discutida en juicio, la cual puede o no coincidir con la calidad de quien es parte en el proceso; y la segunda, con el conocido ‘ius postulandi’ o capacidad de postulación, que es la prerrogativa que ostentan los abogados para representar directamente los intereses de las partes del proceso, habida cuenta de las exigencias técnicas que requiere adelantar la actuación, como del derecho y carga que le asiste a éstas de contar con un patrocinio profesional para la adecuada defensa de sus derechos” (Subraya fuera del texto)².

En el presente caso, los apelantes confunden la delegación de la función administrativa con el ius postulandi, pues, en ningún momento la Directora General de Impuestos está otorgando un mandato a los Administradores Especiales, como abogados, para la representación judicial de una de las partes.

La delegación de funciones administrativas está consagrada en el artículo 9 de la Ley 489 de 1998 en los siguientes términos:

ARTICULO 9o. DELEGACION. Las autoridades administrativas, en virtud de lo dispuesto en la Constitución Política y de conformidad con la presente ley, podrán mediante acto de delegación, transferir el ejercicio de funciones a sus colaboradores o a otras autoridades, con funciones afines o complementarias.

Sin perjuicio de las delegaciones previstas en leyes orgánicas, en todo caso, los ministros, directores de departamento administrativo, superintendentes, representantes legales de organismos y entidades que posean una estructura independiente y autonomía administrativa podrán delegar la atención y decisión de los asuntos a ellos confiados por la ley y los actos orgánicos respectivos, en los empleados públicos

² Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Laboral, M.P. Isaura Vargas Díaz, radicación 27.975, sentencia de 22 de julio de 2009.

de los niveles directivo y asesor vinculados al organismo correspondiente, con el propósito de dar desarrollo a los principios de la función administrativa enunciados en el artículo 209 de la Constitución Política y en la presente ley.

PARÁGRAFO. Los representantes legales de las entidades descentralizadas podrán delegar funciones a ellas asignadas, de conformidad con los criterios establecidos en la presente ley, con los requisitos y en las condiciones que prevean los estatutos respectivos.

El artículo 10 ibídem dispone que en el acto de delegación, que siempre será escrito, se determinará la autoridad delegataria y las funciones o asuntos específicos cuya atención y decisión se transfieren.

En virtud de lo anterior, concluye la Sala que por medio de la resolución 0164 de 1999 el Director General de la DIAN trasladó a los Administradores Especiales la facultad que el ordenamiento le otorgó para que como representante legal de la entidad (artículos 2 Decreto 1071 de 1999, 149 Código Contencioso Administrativo) promoviera la acción correspondiente contra sus propios actos y llevara en los procesos contencioso administrativos la vocería de la DIAN, función que puede ejercer el Administrador en los mismos términos en que la ley le permite hacerlo a él. Esto significa que puede hacerlo directamente si se es abogado, o en caso de no serlo o de requerirlo, por conducto de abogado a quien debe conferirse poder en la forma señalada en la ley.

En consecuencia, como cada entidad con capacidad para comparecer al proceso, debe hacerlo conforme al ordenamiento jurídico, esto es, a través de su representante legal y por conducto de abogado debidamente constituido y reconocido, se concluye que el poder especial otorgado por la Administradora de Impuestos, cuya calidad se encuentra acreditada en el proceso³, a un profesional de la DIAN para instaurar la acción de la referencia, se ajustó a derecho, por lo que la parte actora está debidamente representada sin que tenga vocación de prosperidad la excepción planteada.

2. Inepta demanda porque no existe un acto administrativo susceptible de ser demandado ante la Jurisdicción. En la apelación se aduce que los actos que ordenan la devolución de un saldo a favor no ponen fin a un proceso administrativo y que en caso de que la DIAN haya efectuado una devolución improcedente debe adelantar el procedimiento del artículo 670 del Estatuto Tributario para revocar la devolución y exigir el reintegro de esa suma.

Pues bien, el artículo 850 del Estatuto Tributario dispone que los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución. Y conforme al artículo 853 ibídem, corresponde al Jefe de la Unidad de Devoluciones o de la Unidad de Recaudo encargada de dicha función, proferir los actos para ordenar, rechazar o negar las devoluciones y las compensaciones de los saldos a favor de las declaraciones tributarias o pagos en exceso, de conformidad con lo dispuesto en este título.

Si en el proceso de verificación de la devolución se hace necesario adelantar una investigación porque se ha evidenciado, entre otros casos, que alguna retención o impuesto descontable es inexistente, el término para devolver se podrá suspender hasta por un máximo de noventa días, para que la División de Fiscalización adelante la correspondiente investigación. Terminada la investigación, si no se

³ Folios 20, 21 y 22 del cppal.

produce requerimiento especial, se procederá a la devolución o compensación del saldo a favor (artículo 857-1 ibídem).

Conforme a lo anterior, el acto que ordena la devolución de un saldo a favor es un acto administrativo definitivo porque decide directamente el fondo de la solicitud de devolución, es decir, pone fin a una actuación iniciada por el contribuyente en interés particular (artículos 4 numeral 2 y 50 del Código Contencioso Administrativo). Es expedido por un funcionario competente y produce efectos frente al contribuyente titular de ese derecho y frente a la DIAN que debe efectuar la correspondiente devolución.

En consecuencia, es un acto administrativo definitivo susceptible de ser demandado en acción de nulidad y restablecimiento del derecho, tanto por el contribuyente que no está conforme con la decisión administrativa como por la DIAN cuando considera que es violatorio de normas legales y requiere que sea anulado por la Jurisdicción competente.

Ahora bien, el hecho de que el artículo 670 ibídem señale que las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor, no significa que su reconocimiento no sea mediante un acto administrativo definitivo susceptible de ser demandado ante un juez administrativo. Lo que significa es que la decisión que ese acto administrativo contiene no impide que la entidad adelante un proceso de fiscalización con el fin de determinar la exactitud de la obligación tributaria sustancial a cargo del contribuyente.

Por eso, la norma establece que si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial, rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%). Este incremento es lo que constituye realmente la sanción por devolución improcedente, que se impone previo traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder.

De otra parte, para la Sala el procedimiento sancionatorio previsto en la norma referida no constituye una revocatoria de la decisión de devolución. La misma disposición señala que tal reconocimiento no es definitivo para el contribuyente, lo que da a entender es que si bien pudo haber devolución, la misma se torna en improcedente si el saldo a favor se modifica o rechaza mediante liquidación de revisión. El objeto de este procedimiento es sancionar el hecho de haberse devuelto improcedentemente un saldo a favor, lo que significa que se acepta que el acto administrativo que reconoció y ordenó la devolución produjo efectos y queda incólume.

Además, los procesos de devolución, fiscalización y sancionatorio se adelantan de manera independiente y persiguen un objeto diferente, aunque se relacionen entre sí. Cada uno de esos procesos culmina con actos administrativos definitivos que deciden sobre el fondo de cada uno de sus asuntos, de manera que para desvirtuar su legalidad deben demandarse individualmente con el cumplimiento, respecto de cada uno de ellos, de los presupuestos procesales y requisitos de procedibilidad de la acción.

Por lo demás, como en este caso lo que se discute no es el monto del saldo a favor sino la legitimación de quien lo solicitó, tal aspecto no podía cuestionarse por

la Administración, a través de la liquidación de revisión ni del procedimiento sancionatorio, pues únicamente hace parte del trámite para la solicitud de devolución (artículos 815 a 822 y 850 a 865 del Estatuto Tributario y Decreto 1000 de 1997).

En consecuencia, en este caso sí existen actos administrativos susceptibles de demandarse, como en efecto lo fueron, por lo cual, la excepción no está llamada a prosperar.

3. Inepta demanda por improcedencia de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. A juicio de los recurrentes la acción en mención no es la procedente porque para que la DIAN pudiera instaurarla era necesario que hubiera sufrido algún perjuicio con los actos demandados, situación que no se presentó, porque lo que se discutió fue el beneficiario formal de la devolución y no el monto del saldo a favor.

Pues bien, según el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo “toda persona que se crea lesionada en un derecho amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo y se le restablezca en su derecho”.

Para que proceda la acción basta, entonces, que del acto administrativo se desprenda que se puede afectar el interés de una persona y, por lo tanto, que esa persona **considere** que con la expedición de un acto se le causó una lesión a un derecho amparado en una norma jurídica. Si hubo o no lesión, lo define el juez en la sentencia. El hecho de que el demandado crea que la DIAN no sufrió perjuicio alguno, no significa que no sea procedente la acción. Eventualmente, puede llevar a que se nieguen las pretensiones de nulidad y restablecimiento del derecho, no a impedir el derecho de acción.

Así como, mediante la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, los contribuyentes pueden pedir la nulidad de un acto de devolución que, a su juicio, no se expidió legalmente, la DIAN, mediante la misma acción, también tiene derecho a discutir la legalidad del acto de devolución que expidió, a su parecer, con violación del ordenamiento jurídico a que debía sujetarse, con el consecuente restablecimiento del derecho.

Esta acción es la que la doctrina denomina como de lesividad (artículo 136 numeral 7 del Código Contencioso Administrativo). De manera que la acción procedente para dilucidar la legalidad del acto administrativo que ordenó la devolución a un contribuyente es la de nulidad y restablecimiento del derecho, sea que la instaure el particular o la Administración, según el caso.

Adicionalmente, el argumento de la excepción de que no hubo perjuicio porque, aunque la devolución se hubiera hecho a quien no se debía, en todo caso del patrimonio de la DIAN deben salir \$2.809.180.000, so pena de un enriquecimiento indebido, no tiene que ver con la procedencia de la acción y la legitimación de la DIAN para demandar. No prospera la excepción.

Tema de fondo

En cuanto a la discusión de fondo, la Sala analizará la legalidad de las resoluciones 00004 y 00005 de 5 de enero de 2001 y 00163 del 19 de febrero de 2001, por medio de las cuales la DIAN reconoció y ordenó devolver a Patrimonios Autónomos Fiduciaria Colpatria S.A., los saldos a favor de las declaraciones del

impuesto sobre las ventas por los bimestres 4, 5 y 6 de 2000 por \$787.355.000, \$1.249.490.000 y \$772.350.000, respectivamente.

La DIAN considera que son nulas las mencionadas resoluciones porque la devolución se ordenó a favor de PATRIMONIOS AUTÓNOMOS FIDUCIARIA COLPATRIA S.A., que no es exportador, ni puede serlo porque no es persona jurídica; entonces, tampoco puede inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores. Considera igualmente que no podía declarar sus operaciones, sino que debió hacerlo a través de la FIDUCIARIA COLPATRIA S.A., que era su vocera. Además, esta sociedad es quien, como persona jurídica, tiene capacidad para actuar como exportador.

El Tribunal anuló los actos demandados, en síntesis, porque los Patrimonios Autónomos Fiduciaria Colpatria S.A., no son persona jurídica ni poseen capacidad para serlo, de manera que no son responsables del IVA, ni pueden ser exportadores, por lo que tampoco pueden estar inscritos en el Registro Nacional de Exportadores. La Fiduciaria es quien debe actuar en nombre de ellos y quien tiene la obligación formal de declarar. Como las declaraciones de exportación fueron presentadas por los patrimonios autónomos, en virtud del artículo 594-2 del Estatuto Tributario, carecen de validez, así como la devolución que se otorgó con base en ellas.

Conforme a lo anterior, la Sala debe establecer si los Patrimonios Autónomos tenían derecho a la devolución del saldo a favor de las declaraciones del impuesto sobre las ventas por los bimestres 4, 5 y 6 de 2000, para lo cual se analizarán las normas que regulan este procedimiento y que fueron invocadas en la demanda como violadas.

El artículo 850 del Estatuto Tributario señala que los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución. El párrafo dispone que cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la devolución de saldos a favor originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, sólo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481, y por aquellos que hayan sido objeto de retención.

Por su parte, el artículo 481 señala, entre otros, que 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”.

El artículo 2 del Decreto 1000 de 1997 establece quiénes son exportadores para efectos de la devolución o compensación en el impuesto sobre las ventas y señala como tales a:

“a) Quienes vendan al exterior desde el territorio nacional bienes corporales muebles, incluidas las ventas al exterior realizadas por Usuarios Industriales de Zonas Francas, de conformidad con lo establecido en el Decreto 2233 de 1996;

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 transformados⁴;

c) Quienes presten servicios intermedios de la producción a Sociedades de Comercialización Internacional, siempre que el bien final sea efectivamente exportado;

d) Quienes presten servicios en el país que se utilicen exclusivamente en el exterior, de acuerdo con lo previsto en el artículo 23 del Decreto 380 de 1996”.

Por su parte, el artículo 507 ibídem, vigente para la época de los hechos, establecía la obligación de inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores en los siguientes términos⁵:

“ARTICULO 507. OBLIGACIÓN DE INSCRIBIRSE EN EL REGISTRO NACIONAL DE VENDEDORES. [...] A partir del 1o. de enero de 1993, constituirá requisito indispensable para los exportadores, solicitantes de devoluciones o compensaciones por los saldos del impuesto sobre las ventas, generados por operaciones efectuadas desde tal fecha, la inscripción en el "Registro Nacional de Exportadores" previamente a la realización de las operaciones que dan derecho a devolución. Para los efectos previstos en este artículo se tendrá en cuenta el registro nacional de exportadores que lleve el Instituto Colombiano de Comercio Exterior -INCOMEX-.”

Ahora bien, el artículo 857 citado establece:

ARTICULO 857. RECHAZO E INADMISION DE LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN. *Las solicitudes de devolución o compensación se rechazarán en forma definitiva:*

- 1. Cuando fueren presentadas extemporáneamente.*
 - 2. Cuando el saldo materia de la solicitud ya haya sido objeto de devolución, compensación o imputación anterior.*
 - 3. En el caso de los exportadores, cuando el saldo a favor objeto de solicitud corresponda a operaciones realizadas antes de cumplirse con el requisito de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores* previsto en el artículo 507.*
- [...]*”

En sentencia del 26 de noviembre de 2009, que negó la nulidad del literal b) del artículo 2 del Decreto 1000 de 1997, la Sala precisó que la obligación de inscribirse en el registro nacional de exportadores, es sólo para los exportadores propiamente dichos (artículos 481 literal a) y 395 del Decreto 2685 de 1999⁶) y

⁴ La Sala mediante sentencia de 26 de noviembre de 2009, Exp. 16524, negó la nulidad del 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.

⁵ 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.

⁶ 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,

no para los que se entienden como tales (artículo 2 literal b) del Decreto 1000 de 1997). En consecuencia, sólo respecto de los exportadores propiamente dichos procede el rechazo de la solicitud de devolución en caso de que no cumplan con el requisito de inscribirse en el registro nacional de exportadores.

Está demostrado en el proceso que el 16 de marzo de 2000 la sociedad Lloreda S.A., firmó un contrato de fiducia mercantil irrevocable de Administración, Garantía y Pagos con Fiduciaria Colpatria S.A., con el objeto de que *“el FIDUCIARIO reciba a título de fiducia mercantil los bienes y derechos relacionados a continuación, con el fin de conformar y administrar un patrimonio autónomo (Fiduciaria Colpatria Lloreda 3), encargado de adquirir con los activos existentes en dicho patrimonio, producto terminado de propiedad de CI VALLE y/o de terceros, resultante del proceso productivo derivado de la actividad social del FIDEICOMITENTE. Una vez adquirido dicho producto terminado por el patrimonio autónomo, igualmente hará parte del negocio fiduciario, su entrega al FIDEICOMITENTE o a cualquier tercero, a fin de que desarrolle a nombre del patrimonio autónomo la administración, mercadeo, distribución y ventas de dicho producto y así mismo el recaudo de los recursos derivados de las ventas citadas, para con ellos servir de garantía y fuente de pago a LOS ACREEDORES del presente contrato. PARÁGRAFO.- En desarrollo del objeto antes referido, el patrimonio autónomo podrá realizar entre otras, las siguientes actividades, con el fin de maximizar el patrimonio del FIDEICOMITENTE y procurar el desarrollo de su operación industrial: a) Distribución y venta directa o a través de terceros de productos alimenticios [...] d) La exportación de productos y materias primas nacionales [...]”*⁷.

Ahora bien, en desarrollo de lo anterior, el Patrimonio Autónomo Lloreda 3 firmó un contrato de prestación de servicios con Lloreda S.A., para que el fideicomitente, directamente o a través de su intermediario Lloreda Distribuciones S.A., comercializara, distribuyera y vendiera el producto terminado de propiedad del Patrimonio Autónomo Fiduciaria Colpatria Lloreda 3, que se le entregara para tal fin.

Se estipuló igualmente que *“La contratación de terceros que requiera la labor a ejecutar se realizará por EL CONTRATISTA (Lloreda S.A.), en ejercicio de un mandato sin representación que mediante el presente contrato le confiere EL CONTRATANTE al CONTRATISTA, dejando previa constancia de que éstos gastos no corresponden a los propios de la labor ejecutada por el mandatario, los cuales podrán ser entre otros: Distribución, transporte y publicidad”*⁸.

De lo anterior, es claro para la Sala que, en virtud del contrato de fiducia, el propietario de los bienes era el Patrimonio Autónomo, que en tal calidad los exportó a través de su mandatario, Lloreda S.A., que a su vez es el fideicomitente. Estas exportaciones fueron las que originaron los saldos a favor del exportador por los bimestres 4, 5 y 6 de 2000.

Cabe precisar que el mandato sin representación que ejercía Lloreda S.A., no lo convertía en exportador de los bienes del Patrimonio Autónomo, porque los efectos del mandato sin representación son frente a terceros y no frente a la propia realidad de la exportación o a la calidad de las partes mandante y mandatario.

transformados, elaborados o almacenados por los usuarios industriales y comerciales, en los términos fijados en dicho Decreto.

⁷ Folio 120 c.a. 2.

⁸ Folios 37 y 38 c.a.3.

Ahora bien, aunque el Patrimonio Autónomo fue el exportador, en este caso, no puede considerarse como un exportador propiamente dicho, porque el fideicomiso se constituyó, no para exportar, sino para administrar los recursos provenientes de la venta de los productos terminados y servir de fuente de pago para los acreedores del fideicomitente. Cosa distinta es que para cumplir ese objeto, el Patrimonio Autónomo pudiera, ocasionalmente y si fuera necesario, exportar productos y materias primas nacionales.

No sobra advertir que el Patrimonio Autónomo Fiduciaria Colpatria S.A. Lloreda 3, como cualquier patrimonio autónomo, esto es, sin personería jurídica, adquirió los bienes transferidos por el fideicomitente y los exportó a través de la Fiduciaria Colpatria S.A., como vocera de aquél⁹.

En tal sentido, a través de la Fiduciaria, como su vocera, el Patrimonio Autónomo presentó las declaraciones de exportación e IVA por los bimestres 4, 5 y 6 de 2000 (folios 15, 31 y 40 c.3) y solicitó la devolución de los saldos a favor que ellas arrojaron (folios 1, 75 y 155 c.3), para cuyo efecto, usó el NIT asignado por la DIAN (NIT 830.053.994, folios 483 y 484 c.1).

En consecuencia, el Patrimonio Autónomo era el beneficiario de la exención, con derecho a devolución (artículos 850 y 481 literal a) del E.T.).

Como no existe duda de que el Patrimonio Autónomo era el exportador, se encontraba legitimado para pedir la devolución de los saldos a favor de las declaraciones de IVA de los bimestres 4, 5 y 6 de 2000 y tenía derecho a obtenerla, como en efecto lo decidió la DIAN, mediante las resoluciones demandadas.

Y, por cuanto no es un exportador propiamente dicho, la DIAN no puede ahora pretender que se anulen las resoluciones que ordenaron la devolución por la falta del registro nacional de exportadores, pues, se insiste, dicho registro solamente es exigible a los exportadores propiamente dichos.

Por lo demás, no puede desconocerse la realidad de los hechos, es decir, que el Patrimonio Autónomo, a través de su vocera, exportó unos bienes corporales muebles en desarrollo de un contrato de fiducia de administración y pagos y, por lo tanto, debía declarar el IVA derivado de esas operaciones y, de manera correlativa, tenía el derecho a pedir y obtener la devolución del tributo.

Por último, no asiste razón al Tribunal cuando sostiene que no procedía la devolución porque las declaraciones de exportación presentadas por el Patrimonio Autónomo carecían de validez según el artículo 594-2 del Estatuto Tributario.

Lo anterior, porque, de una parte, el artículo 594-2 del Estatuto Tributario se refiere sólo a las declaraciones tributarias. Y, de otra, la razón del Tribunal no es causal de rechazo del artículo 857 ibídem¹⁰.

⁹ Artículo 1226 Código de Comercio.

¹⁰ En sentencia de 17 de noviembre de 2000, Exp. 9941, se declaró la nulidad parcial del artículo 8 del Decreto Reglamentario 1000 de 1997, que establecía como causal adicional de rechazo definitivo de las solicitudes de devolución o compensación el que “la declaración en que se fundamenta la solicitud se presente por un contribuyente o responsable no obligado a declarar, de conformidad con lo previsto en el artículo 594-2 del Estatuto Tributario porque no estaba prevista en el artículo 857 del Estatuto Tributario como causal de rechazo.

Las razones que anteceden son suficientes para revocar la decisión y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda.

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,

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar:

DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

RECONÓCESE a la abogada Nidia Amparo Pabón Pérez como apoderada de la DIAN.

RECONÓCESE al abogado Mauricio Alfredo Plazas Vega como apoderado de Llorede S.A.

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