

DETERMINACION DE LA CUANTIA – Incluye los intereses / ALEGATOS DE CONCLUSION – No es la etapa para plantear otras cuestiones que deben plantearse en otras oportunidades procesales

En efecto, como acertadamente lo concluyó el a quo, para determinar la cuantía era pertinente tener en cuenta no sólo el valor que la sociedad actora pretende que se devuelva, esto es, los \$78'921.000, sino también los intereses pretendidos al tiempo de la demanda, tal como lo precisa el artículo 20 del C. de P. C.. Como esas pretensiones tienen una cuantía superior a los 300 s.m.l.m.v., para la época en que se presentó la demanda, el asunto es de doble instancia, pues el demandante estimó la cuantía en \$114.296.765. La etapa de alegatos de conclusión no es la pertinente para alegar cuestiones que debieron plantearse en las oportunidades pertinentes previstas en el ordenamiento procesal.

FUENTE FORNAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 20

DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR DERIVADOS DE IMPUTACIONES SUCESIVAS – Termina para solicitarla / FECHA DE VENCIMIENTO DEL TERMINO PARA DECLARAR – Alcance / SALDOS A FAVOR DE IMPUTACIONES SUCESIVAS – La solicitud de devolución debe fundamentarse en una sola declaración

Cuando la norma precisa que la solicitud debe presentarse a más tardar dos años después de “la fecha de vencimiento del término para declarar” debe entenderse que esa fecha corresponde a la de vencimiento del término para presentar la declaración que arroja el saldo a favor y que sirve de fundamento a la solicitud de devolución o compensación. Esa misma regla se aplica para los saldos a favor derivados de imputaciones sucesivas, toda vez que, por una parte, el artículo 815, literal a) del E.T. permite la imputación sucesiva, y, por otra, el artículo 13 del Decreto 1000 de 1997 advierte que esa imputación sucesiva se puede hacer, así se genere un nuevo saldo a favor. En esa medida, aun cuando los saldos a favor que se van imputando de manera sucesiva se pueden ver reflejados en cada una de las declaraciones en las que se hizo el arrastre, la solicitud de compensación o devolución debe fundamentarse en una sola declaración. Esa declaración sería aquella que arroja el saldo a favor y que, a voluntad del contribuyente ya no se imputa al periodo siguiente, porque precisamente se solicita en devolución o compensación. Lo que se discute es a partir de qué momento se deben contabilizar los términos para solicitar la devolución de saldos a favor cuando la declaración que sirve de fundamento a la solicitud de devolución refleja saldos a favor imputados de manera sucesiva de periodos anteriores. Para la Sala, el plazo para solicitar la devolución del saldo a favor imputado de manera sucesiva se debe contabilizar a partir del vencimiento del plazo previsto para presentar la declaración que sirve de fundamento a la solicitud de devolución que, para el caso concreto, es la del 6º bimestre de 2001, pues independientemente de que puedan ser varias las declaraciones en que se vea reflejado el saldo a favor, para efectos del estudio de devolución, la DIAN debe partir del denunciado en el que se fundamenta la petición. Para efectos de establecer la oportunidad en la presentación de la solicitud basta, entonces con que se precise la declaración que arroja el saldo a favor, el plazo máximo en que debía presentarse y, a partir de esa fecha, contabilizar dos años. No es pertinente efectuar más análisis, porque lo que corresponde al asunto de fondo sobre la comprobación de la veracidad o exactitud de los saldos se debe hacer una vez se ha admitido la solicitud.

RECHAZO DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCION – Procede cuando no se acredite la inscripción en el Registro Nacional de exportadores / EXPORTADORES – Deben inscribirse en el Registro nacional de Exportadores previo a realizar operaciones que generen devolución del IVA / INSCRIPCION EN EL REGISTRO NACIONAL DE EXPORTADORES – La verificación de este requisito no implica la revisión de las liquidaciones de IVA / ADMISION DE LA SOLICITUD – Procedimiento. Requiere que se acredite previamente la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores / FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES PRIVADAS – Impide la revisión por parte de la DIAN de los saldos a favor

El artículo 857 del E.T. establece que las solicitudes de devolución de saldos a favor podrán rechazarse de forma definitiva cuando no se acredite la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, previsto en el artículo 507 del E.T. Según las normas citadas, los exportadores, previo a realizar operaciones de exportación que den derecho a devolución del IVA, deben inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores. La falta de inscripción constituye, claramente, una causal de rechazo de la solicitud de devolución. La verificación de ese requisito no implica la revisión ni de forma ni de fondo de las liquidaciones privadas de IVA de los bimestres 5 y 6 de 1999 y 1 y 2 del año 2000, por cuanto, la revisión de las declaraciones privadas implica comprobar la veracidad y exactitud de los datos declarados, comprobación que no se logra con la simple verificación del requisito de inscripción. Para verificar la procedencia de la devolución de los saldos a favor reflejados en las declaraciones privadas de los contribuyentes, es necesario que, primero, que se admita la solicitud y, segundo que la DIAN ejerza la facultad de investigación previa a la devolución prevista en el artículo 857-1. Admitida la solicitud y ejercida la facultad de investigación, conforme con el párrafo 1º del artículo 13 del Decreto 1000 de 1997, si la DIAN encontraba improcedente un saldo a favor que hubiere sido imputado en periodos subsiguientes, las modificaciones a la liquidación privada las debe hacer con respecto al periodo en el cual el contribuyente o responsable se determinó dicho saldo a favor. Consecuente con lo anterior, el párrafo 2 del mismo artículo había dispuesto que cuando se imputara el saldo a favor del periodo anterior, la declaración tributaria que presentara el saldo a favor quedaría en firme si dos años después de la fecha de presentación de la declaración en la cual se imputó dicho saldo, no se ha notificado requerimiento especial, de conformidad con lo establecido en los artículos 705 y 705-1 del estatuto tributario. Sin embargo, ese párrafo fue anulado por esta sección en sentencia del 11 de febrero de 2000 M.P. Delio Gómez Leyva habida cuenta de que esa previsión se adoptó por decreto y no por ley. En la sentencia se aclaró que seguían operando las reglas de firmeza que estableció el Estatuto Tributario lo que implicó, que, en efecto, la DIAN no puede revisar de fondo las declaraciones privadas respecto de las que encuentre improcedente un saldo a favor que hubiere sido imputado en periodos subsiguientes, si tales declaraciones se encuentran en firme. Sin embargo, como se precisó, este no es el caso de la demandante, porque el requisito de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores no implica la revisión de fondo de las declaraciones privadas. En esa medida, no es pertinente el argumento del actor en cuanto alega que la DIAN no podía rechazar la solicitud de devolución del saldo a favor, pues, independientemente de que a la fecha de presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor las declaraciones de IVA por los bimestres 5 y 6 de 1999 y 1 y 2 del año 2000, se encontraran en firme, la DIAN debía verificar si el requisito de la inscripción previa a las operaciones de exportación por esos periodos, se había cumplido, pues ese es un requisito que se previó para el trámite de admisión o rechazo de las solicitudes de devolución.

INSCRIPCION EN EL REGISTRO NACIONAL DE EXPORTADORES – Es un requisito de procedimiento / REGISTRO NACIONAL DE EXPORTADORES – Facilita el control de esas operaciones y de los sujetos que las ejecutan / PRINCIPIO DE PREVALENCIA DEL DERECHO SUSTANCIAL SOBRE EL FORMAL – No tiene aplicación para efectos de admitir la solicitud de devolución sin cumplir el requisito de inscripción en el Registro Nacional de exportadores / REGISTRO NACIONAL DE EXPORTADORES - Se requiere la inscripción previamente a la realización de operaciones que dan derecho a devolución / DEVOLUCION DE SALDO A FAVOR - Se rechaza la solicitud si se origina antes de la inscripción en el Registro de Exportadores / REGISTRO NACIONAL DE EXPORTADORES - Si la inscripción inicial no es renovada pierde su vigencia un año después

La Sala precisa que si bien el requisito de la inscripción es un requisito de procedimiento, es menester tener en cuenta que las normas de procedimiento son de orden público y, por ende, de obligatorio cumplimiento, pues su finalidad es servir de medio para acceder a los derechos sustanciales, en procedimientos que deben guiarse por los principios de seguridad, certeza jurídica y debido proceso. Además, el registro de los exportadores y de las operaciones que estos realicen facilita el control no solo de esas operaciones y de los sujetos que las ejecutan, sino también de las operaciones conexas derivadas de las mismas, como por ejemplo, las derivadas de las operaciones cambiarias. Esa información sirve, adicionalmente, para medir la balanza de pagos, aspecto de fundamental importancia para la estabilidad económica del País. En esa medida, la inscripción en el entonces Registro Nacional de Exportadores y ahora, en el RUT no constituye un mero requisito de forma que pueda sacrificarse a instancia del principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma. Sobre este requisito, la doctrina judicial de esta Sección ha definido que las exportaciones que se realizan sin que esté vigente la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, o sin que éste se hubiera renovado, no dan derecho a reclamar la compensación o devolución.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Magistrado ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C., veintiocho (28) de junio de dos mil diez (2010).

Radicación número: 25000-23-27-000-2004-02159-01(16958)

Actor: PLASTICOS INDUSTRIALES LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante,

contra la sentencia del 2 de agosto de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO: NIÉGASE la excepción de **FALTA DE AGOTAMIENTO DE VÍA GUBERNATIVA** propuesta por la parte demandada (sic)

SEGUNDO: NIÉGANSE las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia. (...).” (Negritas del texto original).

ANTECEDENTES

PRETENSIONES

La sociedad Plásticos Industriales Ltda., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló la siguiente pretensión:

“ÚNICA.- Declarar la nulidad de las Resoluciones Nos. 608-1780 del 05 de diciembre de 2003 y 684-39 del 29 de junio de 2004, proferidas por la División de Recaudación – Grupo de Devoluciones y por la División Jurídica Tributaria, respectivamente, perteneciente a la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C.; y, en su lugar, a título de restablecimiento del derecho, disponga la devolución de la suma de setenta y ocho millones novecientos veintiún mil pesos (\$78'921.000), correspondiente al saldo a favor pendiente de devolución, contenido en la declaración del Impuesto sobre las Ventas del sexto bimestre del año 2001, más los intereses generados de conformidad con los artículo 863 y 864 del Estatuto Tributario ”

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículo 228.
- Estatuto Tributario: artículos 714, 850, 863 y 864.

En el concepto de violación, se formularon los siguientes cargos:

1. Violación de los artículos 714 y 850 del E.T.

La demandante adujo que la DIAN desconoció que como los saldos a favor reclamados se originaron en las declaraciones de IVA de los periodos 5 y 6 del año 1999, y 1 y 2 del año 2000, éstas quedaron en firme en los dos años siguientes a la fecha en que debieron presentarse.

Citó la sentencia de esta Sección del 11 de febrero de 2000¹ para concluir que cuando se anuló el parágrafo 2º del artículo 13 del Decreto 1000 de 1997 se aclaró que el Estatuto Tributario no había establecido un término especial para la firmeza de las declaraciones en las que se imputara un saldo a favor y, que por tanto, el término de firmeza debía contabilizarse a partir del vencimiento del plazo para declarar.

Recordó que, de conformidad con el Decreto Reglamentario 2652 de 1998, el plazo para presentar las declaraciones del IVA para los periodos 5 y 6 de 1999 vencía el 23 de noviembre de 1999 y el 25 de enero de 2000, respectivamente.

¹ M.P. Delio Gómez Leyva, expediente N° 9629.

Que, al igual, de conformidad con el Decreto 2588 de 1999, el plazo para presentar las declaraciones de IVA de los periodos 1 y 2 del año 2000 vencía el 17 de marzo y el 16 de mayo de 2000, respectivamente. Que, en consecuencia, las declaraciones de los periodos mencionados quedaban en firme el 23 de noviembre de 2001, el 25 de enero de 2002, el 17 de marzo de 2002 y el 16 de marzo de 2002, respectivamente.

Dijo, de otro lado, que por la firmeza de las declaraciones tributarias que presentaban saldos a favor, la administración no podía verificar el cumplimiento de los requisitos de la solicitud de devolución. Que, de conformidad con el artículo 850 del E.T., la única opción para la administración era decidir sobre la solicitud de devolución del saldo a favor, pues la declaración se presentó en debida forma.

2. Violación del artículo 228 de la Constitución Política

Manifestó que, además, en virtud del artículo 228 de la Constitución Política, debía prevalecer el derecho sustancial sobre el procesal y que, por ende, la DIAN no podía desconocer el derecho a que se le devolviera el saldo a favor reclamado.

3. Violación de los artículos 864 y 869 del E.T.

Dijo, por último, que, en los términos de los artículos 863 y 864, la administración debía reconocer los intereses corrientes sobre la suma reclamada.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN contestó la demanda y se opuso a las pretensiones.

Propuso la excepción de indebido agotamiento de vía gubernativa para resaltar que en sede administrativa la demandante no pidió el reconocimiento de los intereses corrientes reclamados en la demanda y que, por ende, debía preferirse fallo inhibitorio.

En cuanto al fondo del asunto, dijo que el rechazo de la devolución de \$78'921.000 obedeció a que la sociedad demandante no acreditó la vigencia de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores para los periodos comprendidos entre el 15 de junio de 1997 y el 12 de octubre de 1998, y entre el 14 de octubre de 1999 y el 1º de mayo de 2000². Adujo que a partir del 1º de enero de 1993 ese requisito debían acreditarlo los exportadores al momento de solicitar la devolución del IVA, conforme con los artículos 507 y 857 del E.T. y el Decreto 2681 de 1999.

En lo que tiene que ver con la firmeza de la declaración, adujo que como la parte demandante optó por la imputación a que se refiere el artículo 815 del E.T. el término para la firmeza de las declaraciones comenzaba a correr *“a partir de la imputación en el periodo subsiguiente, y si se decreta inspección tributaria, ese término se suspende en la forma mencionada (en el artículo 706 del E.T.)”*.

Manifestó que, en consecuencia, al *“haberse traslado la suma de \$78.921.000, este saldo entra a hacer parte de la nueva declaración que para el sexto bimestre del año 2001 corresponde al renglón saldo a favor del periodo fiscal anterior (GN) y que aplica en la reducción de su saldo a pagar por el periodo*

² Sobre este punto, se refirió, *in extenso*, a los requisitos del Registro Nacional de Exportadores para concluir que la parte demandante no cumplió con la obligación de renovar la inscripción.

gravable respectivo.”

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en la sentencia impugnada, declaró no probada la excepción de falta de agotamiento de vía gubernativa y negó las pretensiones de la demanda.

En cuanto a la excepción propuesta, concluyó que el reconocimiento de intereses guardaba identidad con las reclamaciones presentadas en sede administrativa. Que ese era un mejor argumento para que se anularan los actos acusados.

Respecto de la firmeza, concluyó que cuando se registraban saldos a favor y se imputaban a periodos siguientes, las declaraciones quedaban en firme “*sí pasados los dos (2) años siguientes del vencimiento del término para presentar la declaración que arrojó el saldo a favor no se notificó requerimiento especial*”.

Que, adicionalmente, la solicitud de devolución de los saldos a favor debía presentarse dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del término para declarar.

Que, en el caso concreto, las solicitudes de devolución se habían presentado el 24 de enero de 2003, cuando, según el plazo que tenía para declarar, debieron presentarse el 23 de noviembre de 2001 (ventas 5º bimestre de 1999), el 25 de enero de 2002 (ventas 6º bimestre de 1999), el 17 de marzo de 2002 (ventas 1º bimestre de 2000), y el 16 de mayo de 2002 (ventas 2 bimestre de 2000). Es decir que se presentaron extemporáneamente y que, de conformidad con el artículo 857 del E.T., procedía el rechazo de la solicitud de devolución.

Adujo, por otra parte, que, de conformidad con el artículo 507 del E.T., la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores es un requisito para la devolución de un saldo a favor. Que como la demandante no acreditó que tuviera vigente la inscripción en dicho registro procedía el rechazo la solicitud del saldo a favor.

Que, en consecuencia, tanto la extemporaneidad de la solicitud de devolución como la falta de inscripción vigente en el Registro Nacional de Exportadores facultaban a la DIAN para rechazar la solicitud de devolución.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia.

En primer lugar, hizo alusión a la procedencia del recurso de apelación y a que el proceso era de doble instancia, habida cuenta de que, por la cuantía, el *a quo* inicialmente rechazó el recurso pues consideró que se trataba de un asunto de única instancia³. No obstante, también explicó que, mediante auto del 22 de noviembre de 2007⁴, el Tribunal repuso esa decisión, y concluyó que el recurso de apelación era procedente y, por lo tanto, el proceso era de doble instancia.

En cuanto al asunto de fondo, precisó que el Tribunal *a quo*, en la sentencia

³ Auto del 14 de septiembre de 2007. Fl. 132 a 135 c.p.

⁴ Fls. 144 a 147 c.p.

apelada desconoció las normas invocadas en la demanda, porque equivocadamente entendió que se discutía la devolución de saldos a favor del IVA de los bimestres 5, 6 de 1999, y 1 y 2 de 2000, cuando lo cierto es que se discutía la devolución del saldo a favor que se declaró en el sexto bimestre de 2001. Que como partió de esa premisa errada, el Tribunal determinó que la solicitud de devolución era extemporánea pues contabilizó los términos para solicitar la devolución a partir del vencimiento del término para presentar las declaraciones de los bimestres 5, 6 de 1999, y 1 y 2 de 2000, cuando lo pertinente era que se contabilizaran a partir del vencimiento del término para presentar la declaración del IVA del 6º bimestre de 2001. En ese orden de ideas, adujo que como el saldo a favor de \$446'106.000 se consignó en la declaración de IVA del bimestre 6 de 2001 y el plazo para presentar esa declaración vencía el 16 de enero de 2002 (Decreto 2795 de 2001), el término para presentar la solicitud de devolución del saldo a favor venció el 16 de enero de 2004. En consecuencia, concluyó que la solicitud no fue extemporánea.

Insistió en que, en todo caso, el término para solicitar el saldo a favor se contaba a partir del vencimiento del término para declarar, así el saldo a favor se hubiera arrastrado de periodos anteriores.

Adujo que, conforme con los artículos 815 y 815-1 del E.T., y 13 del Decreto 1000 de 1997, la imputación de saldo a favor en declaraciones posteriores puede implicar que se genere un nuevo saldo a favor. Que el Tribunal no podía desconocer el efecto jurídico de la imputación del saldo a favor en declaraciones posteriores y que, por ende, tampoco podía concluir que la solicitud de devolución era extemporánea, pues lo cierto es que la solicitud de devolución del saldo a favor fue presentada oportunamente, esto es, el 28 de octubre de 2003.

En cuanto a la falta de renovación de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, insistió en que, en virtud de la firmeza de las declaraciones, la DIAN no podía formular reparos de orden formal ni sustancial sobre las declaraciones de IVA de los bimestres 5, 6 de 1999, y 1 y 2 de 2000.

Dijo, por ultimo, que en los actos demandados se incurrió en una falta de motivación, ya que se fundamentaron en normas que se habían declarado nulas. Que, en efecto, el parágrafo 2º del artículo 13 del Decreto 1000 de 1997 se había anulado con sentencia de esta Sección del 11 de febrero de 2000, M.P. Delio Gómez Leyva, y que, en esa sentencia, la Sala dijo que la firmeza de las declaraciones con saldo a favor y con imputaciones a periodos siguientes debía contarse a partir del vencimiento del término para declarar.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DIAN**, en general, reiteró los argumentos de la contestación de la demanda.

No obstante, añadió que el asunto era de única instancia, habida cuenta de que la cuantía estimada al momento de presentación de la demanda era de \$78'921.000, esto es, era inferior a 300 s.m.l.m.v. Que la cuantía fue razonada nuevamente en el recurso de apelación y se incluyeron los intereses causados, todo eso para que el asunto tuviera vocación de segunda instancia.

Que, por lo tanto, no podía desatarse el recurso de apelación, por tratarse de un proceso de única instancia.

La parte demandante insistió en las razones expuestas en la demanda y en el recurso de apelación.

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos acusados, en cuanto negaron a la sociedad demandante la devolución del saldo a favor acumulado por valor de \$78'921.000.

Conforme con el recurso interpuesto, son dos los asuntos que debe dilucidar la Sala. El primero, determinar si era extemporánea la solicitud de devolución, que presentó la actora. El segundo, si la no renovación de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores era causal de rechazo de la solicitud de devolución presentada por la parte demandante.

Cuestión preliminar

Antes de resolver el asunto de fondo, precisa la Sala que la DIAN, en los alegatos de conclusión solicita que se rechace el recurso de apelación, pues a juicio de la entidad demandada, el proceso, en razón de la cuantía, es de única instancia y, por lo tanto, la Sala no sería competente para analizar el asunto.

Al respecto, la Sala precisa que sí es competente para resolver este asunto en segunda instancia, en razón de la cuantía.

En efecto, como acertadamente lo concluyó el *a quo*, para determinar la cuantía era pertinente tener en cuenta no sólo el valor que la sociedad actora pretende que se devuelva, esto es, los \$78'921.000, sino también los intereses pretendidos al tiempo de la demanda, tal como lo precisa el artículo 20 del C. de P. C.⁵ Como esas pretensiones tienen una cuantía superior a los 300 s.m.l.m.v., para la época en que se presentó la demanda, el asunto es de doble instancia, pues el demandante estimó la cuantía en \$114.296.765⁶

Además, llama la atención de la Sala que la DIAN no hubiera cuestionado el auto que concedió el recurso de apelación ni el que lo admitió en esta instancia, pues, bien pudo cuestionar la improcedencia del recurso de apelación a que aludió mediante el ejercicio de los recursos de ley. La etapa de alegatos de conclusión no es la pertinente para alegar cuestiones que debieron plantearse en las oportunidades pertinentes previstas en el ordenamiento procesal.

Precisado lo anterior, se procede a analizar el asunto de fondo.

Asunto de fondo

- De la oportunidad para solicitar la devolución de saldos a favor derivados de imputaciones sucesivas.

⁵ "Artículo 20. Modificado. D.E. 2289/89, art. 1º, num 8º. Determinación de la cuantía. La cuantía se determinará así: 1. Por el valor de las pretensiones al tiempo de la demanda, sin tomar en cuenta los frutos, intereses, multas o perjuicios reclamados como accesorios, **que se causen con posterioridad a la presentación de aquella.** (...)"

⁶ Incluye la liquidación estimada de los intereses moratorios y corrientes con corte a la fecha de presentación de la demanda.

La discrepancia de la actora radica en que el Tribunal consideró que la devolución del saldo a favor era extemporánea, pues contabilizó los términos, así⁷:

IMPUESTO – PERIODO	PLAZO PARA DECLARAR	TÉRMINO DE (2) DOS AÑOS	FECHA DE LA SOLICITUD
VENTAS 5º BIMESTRE	23 de noviembre de 1999 Decreto 2652 de 1998	23 de noviembre de 2001	24 de enero de 2003
VENTAS 6º BIMESTRE	25 de enero de 2000 Decreto 2656 de 1998	25 de enero de 2002	24 de enero de 2003
VENTAS 1º BIMESTRE	17 de marzo de 2000 Decreto 2588 de 1999	17 de marzo de 2002	24 de enero de 2003
VENTAS 2º BIMESTRE	16 de mayo de 2000 Decreto 2588 de 1999	16 de mayo de 2002	24 de enero de 2003

La parte demandante adujo que el término para solicitar la devolución se debe contabilizar a partir del vencimiento de la fecha para presentar la declaración del 6º bimestre de 2001 y que, en esa medida, la solicitud no es extemporánea.

La Sala considera que tiene razón la sociedad demandante, por las razones que pasan a exponerse.

El artículo 854 del E.T., respecto del término para solicitar la devolución de saldos a favor dice:

“ARTICULO 854. TÉRMINO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. *La solicitud de devolución de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.*

Cuando el saldo a favor de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios o sobre las ventas, haya sido modificado mediante una liquidación oficial y no se hubiere efectuado la devolución, la parte rechazada no podrá solicitarse aunque dicha liquidación haya sido impugnada, hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo.”

Cuando la norma precisa que la solicitud debe presentarse a más tardar dos años después de “la fecha de vencimiento del término para declarar” debe entenderse que esa fecha corresponde a la de vencimiento del término para presentar la declaración que arroja el saldo a favor y que sirve de fundamento a la solicitud de devolución o compensación.

Esa misma regla se aplica para los saldos a favor derivados de imputaciones sucesivas, toda vez que, por una parte, el artículo 815, literal a) del E.T.⁸ permite la imputación sucesiva, y, por otra, el artículo 13 del Decreto 1000 de

⁷ Folio 104 cuaderno principal.

⁸ “ARTICULO 815. COMPENSACIÓN CON SALDOS A FAVOR. *Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán:*

1997⁹ advierte que esa imputación sucesiva se puede hacer, así se genere un nuevo saldo a favor.

En esa medida, aun cuando los saldos a favor que se van imputando de manera sucesiva se pueden ver reflejados en cada una de las declaraciones en las que se hizo el arrastre, la solicitud de compensación o devolución debe fundamentarse en una sola declaración. Esa declaración sería aquella que arroja el saldo a favor y que, a voluntad del contribuyente ya no se imputa al periodo siguiente, porque precisamente se solicita en devolución o compensación.

En el caso concreto, está probado que la declaración que sirvió de fundamento a la solicitud de devolución del saldo a favor por \$78'921.000 es la del 6º bimestre de 2001, pues así se reseñó en la solicitud de devolución¹⁰.

Sin embargo, conforme con esa declaración, el saldo a favor consignado fue de \$466.106.000¹¹. La administración no desconoció que hacía parte de ese saldo a favor los \$78'921.000. Es más, las partes están conformes en cuanto a que ese valor procede de los saldos a favor que se generaron en las declaraciones de IVA de los periodos 5 y 6 de 1999, y 1 y 2 del año 2000.

Lo que se discute es a partir de qué momento se deben contabilizar los términos para solicitar la devolución de saldos a favor cuando la declaración que sirve de fundamento a la solicitud de devolución refleja saldos a favor imputados de manera sucesiva de periodos anteriores.

Para la Sala, el plazo para solicitar la devolución del saldo a favor imputado de manera sucesiva se debe contabilizar a partir del vencimiento del plazo previsto para presentar la declaración que sirve de fundamento a la solicitud de devolución que, para el caso concreto, es la del 6º bimestre de 2001, pues independientemente de que puedan ser varias las declaraciones en que se vea reflejado el saldo a favor, para efectos del estudio de devolución, la DIAN debe partir del denuncia en el que se fundamenta la petición.

Para efectos de establecer la oportunidad en la presentación de la solicitud basta, entonces con que se precise la declaración que arroja el saldo a favor, el plazo máximo en que debía presentarse y, a partir de esa fecha, contabilizar dos años. No es pertinente efectuar más análisis, porque lo que corresponde al asunto de fondo sobre la comprobación de la veracidad o exactitud de los saldos se debe hacer una vez se ha admitido la solicitud.

En ese orden de ideas, conforme con el Decreto 2795 de 2001, la declaración de IVA del bimestre 6 de 2001 podía presentarse hasta el 16 de enero de 2001. Luego, los dos años para pedir la devolución vencían el 16 de enero de 2004.

a) *Imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable.
(...)*"

⁹ **“ARTÍCULO 13. IMPUTACIÓN DE LOS SALDOS A FAVOR.** Los saldos a favor originados en las declaraciones de renta y ventas, se podrán imputar en la declaración tributaria del período siguiente por su valor total, aun cuando con tal imputación se genere un nuevo saldo a favor.

(...)"

¹⁰ Folio 1 del cuaderno de antecedentes.

¹¹ Folio 177

Como la solicitud se presentó el 24 de enero de 2003, habrá de concluirse que fue oportuna.

Por lo tanto, este cargo contra la sentencia del Tribunal a quo, prospera. Además, porque la extemporaneidad de la solicitud de devolución no fue el motivo que suscitó el rechazo de la solicitud de devolución conforme con los actos administrativos demandados.

- **De la inscripción y renovación en el Registro Nacional de Exportadores**

Conforme con el recurso de apelación, la discrepancia radica en que el Tribunal *a quo* denegó las pretensiones de la demanda, porque la demandante no renovó la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores y, por ende, esa inscripción no estuvo vigente en los periodos 5 y 6 de 1999 y 2 de 2000. En esa medida, para el Tribunal se configuró la causal de rechazo de la solicitud de devolución, conforme lo determinó la DIAN en los actos administrativos demandados.

Para la actora ese argumento no es de recibo, porque la DIAN carecía de facultad para revisar aspectos de forma y de fondo de las declaraciones de IVA citadas, toda vez que, para la fecha en que se presentó la solicitud de devolución del saldo a favor, esas declaraciones ya se encontraban en firme. La actora ni alegó, ni desvirtuó el cumplimiento de la obligación de inscripción en el Registro Nacional de Exportadores.

Contrario a lo alegado por la sociedad demandante, la Sala considera que sí era procedente rechazar de plano la solicitud de devolución, por las siguientes razones.

El artículo 857 del E.T. establece que las solicitudes de devolución de saldos a favor podrán rechazarse de forma definitiva cuando no se acredite la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, previsto en el artículo 507 del E.T.

Esas normas disponen lo siguiente:

“Artículo 507.- (...)

*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-.” (negrilla fuera de texto)

“ARTICULO 857. RECHAZO E INADMISIÓN DE LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN. Las solicitudes de devolución o compensación se rechazarán en forma definitiva:
(...)

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 el mismo sentido, el artículo 43 del Decreto 2076 de 1992¹² establece que:

“Artículo 43. Los exportadores que realicen operaciones durante el primer trimestre de 1993, que den derecho a devoluciones y/o compensaciones, deberán inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores a más tardar el 31 de marzo de 1993 y sólo a partir de dicha fecha podrá exigirse el cumplimiento de tal requisito para efecto de proceder a la respectiva devolución o compensación por las operaciones efectuadas desde el primero de enero de 1993.

La renovación del registro será anual y deberá efectuarse en las fechas que para el efecto señale el Gobierno Nacional.” (Se destaca).

El literal h) del artículo 6 del decreto 1000 de 1997, por su parte, dispone: **“ARTÍCULO 6. REQUISITOS ESPECIALES EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.** *Si la solicitud se origina en un saldo a favor liquidado en la declaración del impuesto sobre las ventas, deberá adjuntarse además:*

(...)

h) Copia de la inscripción o su renovación en el Registro Nacional de Exportadores que lleve el Incomex, la cual debe encontrarse vigente al momento de realizar las operaciones que dan lugar a la devolución o compensación;

Según las normas citadas, los exportadores, previo a realizar operaciones de exportación que den derecho a devolución del IVA, deben inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores¹³. La falta de inscripción constituye, claramente, una causal de rechazo de la solicitud de devolución.

La verificación de ese requisito no implica la revisión ni de forma ni de fondo de las liquidaciones privadas de IVA de los bimestres 5 y 6 de 1999 y 1 y 2 del año 2000, por cuanto, la revisión de las declaraciones privadas implica comprobar la

¹² Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones.

¹³ En la actualidad el registro se debe hacer en el RUT y toda referencia al Registro Nacional de Exportadores se deben entender hechas al RUT.

Ley 863 de 2003. Artículo 19. *Registro Único Tributario.* Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo 555-2:

“Artículo 555-2. Registro Único Tributario - RUT. El Registro Único Tributario, RUT, administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables del Régimen Común y los pertenecientes al régimen simplificado; los agentes retenedores; los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales esta requiera su inscripción.

El Registro Único Tributario sustituye el Registro de Exportadores y el Registro Nacional de Vendedores, los cuales quedan eliminados con esta incorporación. Al efecto, todas las referencias legales a dichos registros se entenderán respecto del RUT. (...)” (negrilla y cursiva fuera de texto)

veracidad y exactitud de los datos declarados, comprobación que no se logra con la simple verificación del requisito de inscripción.

Para verificar la procedencia de la devolución de los saldos a favor reflejados en las declaraciones privadas de los contribuyentes, es necesario que, primero, que se admita la solicitud y, segundo que la DIAN ejerza la facultad de investigación previa a la devolución prevista en el artículo 857-1.

Admitida la solicitud y ejercida la facultad de investigación, conforme con el párrafo 1º del artículo 13 del Decreto 1000 de 1997, si la DIAN encontraba improcedente un saldo a favor que hubiere sido imputado en periodos subsiguientes, las modificaciones a la liquidación privada las debe hacer con respecto al periodo en el cual el contribuyente o responsable se determinó dicho saldo a favor.

Consecuente con lo anterior, el párrafo 2 del mismo artículo había dispuesto que cuando se imputara el saldo a favor del periodo anterior, la declaración tributaria que presentara el saldo a favor quedaría en firme si dos años después de la fecha de presentación de la declaración en la cual se imputó dicho saldo, no se ha notificado requerimiento especial, de conformidad con lo establecido en los artículos 705 y 705-1 del estatuto tributario.

Sin embargo, ese párrafo fue anulado por esta sección en sentencia del 11 de febrero de 2000 M.P. Delio Gómez Leyva habida cuenta de que esa previsión se adoptó por decreto y no por ley. En la sentencia se aclaró que seguían operando las reglas de firmeza que estableció el Estatuto Tributario lo que implicó, que, en efecto, la DIAN no puede revisar de fondo las declaraciones privadas respecto de las que encuentre improcedente un saldo a favor que hubiere sido imputado en periodos subsiguientes, si tales declaraciones se encuentran en firme.

Sin embargo, como se precisó, este no es el caso de la demandante, porque el requisito de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores no implica la revisión de fondo de las declaraciones privadas.

En esa medida, no es pertinente el argumento del actor en cuanto alega que la DIAN no podía rechazar la solicitud de devolución del saldo a favor, pues, independientemente de que a la fecha de presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor las declaraciones de IVA por los bimestres 5 y 6 de 1999 y 1 y 2 del año 2000, se encontraran en firme, la DIAN debía verificar si el requisito de la inscripción previa a las operaciones de exportación por esos periodos, se había cumplido, pues ese es un requisito que se previó para el trámite de admisión o rechazo de las solicitudes de devolución.

El demandante no controvertió que, en efecto no cumplió ese requisito y, además, en el expediente obran las pruebas que dan cuenta de ese hecho, pues, hay dos certificaciones del Ministerio de Comercio Exterior que precisan que la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores de la demandante no estuvo vigente en los periodos comprendidos entre el 15 de junio de 1997 hasta el 12 de octubre de 1998 y el 14 de octubre de 1999 hasta el 01 de mayo de 2001. Esto teniendo en cuenta que el Registro Nacional de Exportadores de bienes y servicios tenía una vigencia de un año.¹⁴

¹⁴ Fls. 18 y 19

Ahora bien, el demandante alega que ese requisito es de forma y no de fondo y, por tanto, se debe privilegiar la sustancia sobre la forma.

La Sala precisa que si bien el requisito de la inscripción es un requisito de procedimiento, es menester tener en cuenta que las normas de procedimiento son de orden público y, por ende, de obligatorio cumplimiento, pues su finalidad es servir de medio para acceder a los derechos sustanciales, en procedimientos que deben guiarse por los principios de seguridad, certeza jurídica y debido proceso.

Además, el registro de los exportadores y de las operaciones que estos realicen facilita el control no solo de esas operaciones y de los sujetos que las ejecutan, sino también de las operaciones conexas derivadas de las mismas, como por ejemplo, las derivadas de las operaciones cambiarias. Esa información sirve, adicionalmente, para medir la balanza de pagos, aspecto de fundamental importancia para la estabilidad económica del País.

En esa medida, la inscripción en el entonces Registro Nacional de Exportadores y ahora, en el RUT no constituye un mero requisito de forma que pueda sacrificarse a instancia del principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma.

Sobre este requisito, la doctrina judicial de esta Sección ha definido que las exportaciones que se realizan sin que esté vigente la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, o sin que éste se hubiera renovado, no dan derecho a reclamar la compensación o devolución. Así, por ejemplo, en sentencia del 9 de noviembre de 2006, expediente 14538, M.P. Héctor J. Romero, se concluyó que¹⁵:

“En consecuencia, para obtener la devolución de los saldos a favor no basta con que el exportador se haya inscrito en el Registro Nacional de Exportadores, se requiere, además, que se demuestre que al momento de realizar las operaciones que dan derecho a la devolución, el registro se encuentre vigente, esto es, renovado.

Al respecto, ha sido reiterada y uniforme la jurisprudencia de la Sala, en el sentido de que si las operaciones que generan saldo a favor se realizan sin que el exportador haya efectuado la renovación de su inscripción en el Registro Nacional de Exportadores y, por la misma razón, el registro inicial ha perdido su vigencia, procede el rechazo de la solicitud de devolución de los saldos a favor.¹⁶

Acerca de la importancia del Registro Nacional de Exportadores en materia tributaria, la Corte Constitucional precisó¹⁷:

“Y en materia fiscal, la inscripción en el registro desarrolla cometidos constitucionales importantes pues evita que ocurran devoluciones improcedentes.(...) En tales circunstancias, es natural que el Estado diseñe mecanismos, como la inscripción

¹⁵ En el mismo sentido, se pronunció la Sección en la sentencia del 23 de agosto de 2002, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

¹⁶ Sentencias de 12 de septiembre de 2002, Exp.12962 C. P. Ligia López Díaz, 30 de abril de 2003, Exp. 13270 M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 15 de mayo de 2003, Exp. 13277 y 12 de mayo de 2003, Exp. 13117 M. P. María Inés Ortiz Barbosa, entre otras.

¹⁷ Ibídem

en un registro, para controlar que únicamente se hagan devoluciones o compensaciones tributarias por impuesto a las ventas a quienes tienen derecho a ellas, por haber efectivamente realizado las operaciones exportadoras que generan la exención. Por tal razón, la obligación de inscribirse en ese registro no es un requisito formal irracional o innecesario, y la exigencia de cumplirlo no puede considerarse contraria al principio de prevalencia del derecho sustancial.”

Ahora bien, el hecho de que el artículo 228 de la Carta Política dé prevalencia al derecho sustancial sobre el procedimental no quiere decir que hayan desaparecido del ordenamiento jurídico las normas de procedimiento, dado que son éstas las que permiten concretar y hacer efectivos los derechos sustanciales de los asociados; además, tales preceptos hacen parte del debido proceso que debe cumplir toda actuación judicial y administrativa (artículo 29 ibídem), lo cual es más evidente en casos como el sub judice, pues en materia tributaria la inscripción y renovación del Registro Nacional de Exportadores fue previsto por el legislador como requisito para la procedencia de la devolución del saldo a favor con el fin de evitar devoluciones improcedentes y fraudes al Estado, quien necesita recursos para poder satisfacer sus cometidos.

En consecuencia, la falta de renovación de la inscripción del Registro Nacional de Exportadores era una causa legalmente admitida para que se rechazara de plano la solicitud de devolución, conforme lo dispone el numeral 3 del artículo 857 del E.T.

Por consiguiente, el cargo contra la sentencia no prospera y, en consecuencia, la Sala confirmará la sentencia apelada, pero por estas razones.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1° CONFÍRMASE la sentencia del 2 de agosto de 2007, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, pero por las razones expuestas.

2° RECONÓCESE personería jurídica a la abogada BIVIANA NAYIBE JIMÉNEZ GALEANO, para actuar en representación de la DIAN, en los términos del poder conferido.

Cópiese, notifíquese, y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO