



**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA
- SUBSECCIÓN "B"-**

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de enero de dos mil dieciocho (2018)

Magistrado Ponente: Dr. JOSÉ ANTONIO MOLINA TORRES

EXPEDIENTE: 25000 23 37 000 2015 01361 00
DEMANDANTE: AMERICAFLOR FUSIONADA SAS
DEMANDADO: DIAN
ASUNTO: IVA 4° BIMESTRE GRAVABLE 2009

SENTENCIA

AMERICAFLOR FUSIONADA SAS presentó demanda en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos a través de los cuales la DIAN le profirió a C.I. CULTIVOS DEL CARIBE SAS¹ liquidación oficial de revisión del IVA del 4° bimestre del año gravable 2009.

PARTE ACTORA

DECLARACIONES Y CONDENAS

La parte actora formuló las siguientes pretensiones:

- 2.1 Que por los motivos de ilegalidad que expondré en la sección séptima de esta demanda, se anulen los siguientes actos administrativos:
 - Resolución número 312412014000026 del 5 de marzo de 2014, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN-, por medio de la cual se profirió Liquidación Oficial por el Impuesto sobre las ventas correspondiente al bimestre⁴ del año gravable 2006 (en adelante “LOR”).
 - Resolución número 900160 de fecha 27 de febrero de 2015, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto, confirmando en todas sus partes la resolución antes identificada.
- 2.2 Que, como consecuencia, se restablezca a mi representada en la plenitud de sus derechos de conformidad con la acción contenciosa que con esta demanda se interpone y, por tanto, se declare que la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al 4 bimestre del año gravable 2009, presentada por CULTIVOS DEL CARIBE se encuentra en firme.
- 2.3 De manera subsidiaria, y solo en caso de no prosperar la pretensión principal, solicito se revoque la sanción por inexactitud dado que la modificación efectuada por la DIAN en la declaración del impuesto sobre las ventas en mención, obedece a una clara

¹ Esta sociedad fue absorbida por AMÉRICAFLOR FUSIONADA SAS dentro del proceso de fusión llevado a cabo mediante Escritura Pública 4497 de 27 de agosto de 2014 de la Notaría 24 del Círculo de Bogotá (fol. 3).

diferencia de criterios respecto de la interpretación del derecho aplicable.

HECHOS

Los supuestos fácticos de la demanda se resumen así:

1. El 9 de septiembre de 2009 C.I. CULTIVOS DEL CARIBE SAS presentó la declaración de IVA correspondiente al 4° bimestre del año gravable 2009, en la que liquidó un saldo a favor \$36.848.000.
2. El 13 de junio de 2011 CULTIVOS DEL CARIBE solicitó la devolución y/o compensación del saldo a favor.
3. Mediante Requerimiento Especial nro. 312382013000130 de 7 de junio de 2013, la DIAN propuso a la citada sociedad eliminar el saldo a favor y en su lugar, liquidar un impuesto por \$47.137.000, más la correspondiente sanción por inexactitud.
4. El 11 de septiembre de 2013 el contribuyente dio respuesta al requerimiento especial.
5. Mediante Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412014000026 de 5 de marzo de 2014, la demandada modificó a CULTIVOS DEL CARIBE la declaración de IVA en el sentido de desconocer el saldo a favor registrado, al tiempo que determinó un impuesto a cargo de \$47.137.000 e impuso sanción por inexactitud de \$134.376.000.
10. Contra el anterior acto, el 7 de mayo de 2014 CULTIVOS DEL CARIBE interpuso recurso de reconsideración.
11. Por Resolución nro. 900160 de 27 de febrero de 2015, la DIAN confirmó la liquidación oficial de revisión.

NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

CONSTITUCIONALES

- Artículos 29, 83, 338 y 363 de la Constitución Política.

LEGALES

- Artículos 420, 424, 447, 468, 481 y 647 del Estatuto Tributario.
- Artículo 2 del Decreto 1740 de 1994.

1. Falsa motivación – indebida interpretación del artículo 481 literal b) del ET y falta de aplicación del artículo 2 del Decreto 1740 de 1994

Expuso que por el 4° bimestre de 2009 la DIAN desconoció ingresos brutos por exportaciones por \$474.512.000, exentos de IVA, debido a que estas ventas se hicieron a través de comercializadoras internacionales domiciliadas en Colombia y por tanto, no fueron realizadas directamente por la sociedad demandante.

Señaló que lo anterior es violatorio del literal b) del artículo 481 del ET que establece como únicos requisitos para que opere la exención de IVA que los bienes sean vendidos a una comercializadora internacional y que los mismos sean efectivamente exportados.

Dijo que de acuerdo con el literal a) del artículo 2 del Decreto 1740 de 1994, se presume que el proveedor efectúa la exportación desde el momento en que la sociedad de comercialización internacional recibe las mercancías y expide el certificado al proveedor

(CP), el cual, según el párrafo 1° de la misma norma es documento suficiente para tener derecho a la exención del impuesto sobre las ventas.

Destacó que la referida norma no estableció una definición de proveedor, por lo que de conformidad con el artículo 28 del Código Civil dicha palabra deberá ser entendida en su sentido natural y obvio, que según la definición de la RAE, es la persona o empresa que provee o abastece de todo lo necesario para un fin a grandes grupos, asociaciones, comunidades, etc.

Expresó que para el caso concreto, el proveedor es la persona jurídica (CULTIVOS DEL CARIBE) que suministra a otra (sociedades de comercialización) los bienes que serán objeto de exportación.

Puntualizó que CULTIVOS DEL CARIBE vendió y entregó sus productos a comercializadoras internacionales, por lo que estas emitieron el respectivo CP y por tanto, conforme al artículo 2 del Decreto 1740 de 1994 se consolidó la exportación. En consecuencia, se cumplieron los requisitos del artículo 481 para que proceda la exención de IVA sobre dichas ventas.

De otra parte, precisó que los ingresos reclasificados por la DIAN consistieron en ventas de flores producidas directamente por CULTIVOS DEL CARIBE por valor de \$476.660.304 como lo certificó el revisor fiscal de dicha sociedad. Asimismo, aclaró que durante el periodo fiscalizado la sociedad adquirió a terceros flores por valor de \$15.593.370, por lo cual, tanto los bienes producidos como los adquiridos a terceros están debidamente probados.

Adujo que no existe prohibición legal para que una comercializadora como CULTIVOS DEL CARIBE venda los bienes producidos a otras comercializadoras y mucho menos que esa circunstancia implique la pérdida del beneficio tributario vertido en el artículo 481 del ET.

Violación del debido proceso

Manifestó que la DIAN violó el debido proceso a CULTIVOS DEL CARIBE porque no dio valor probatorio a los CP aportados, y por el contrario, exigió pruebas adicionales a las exigidas por el artículo 2 del Decreto 1740 de 1994, tendientes a probar que las mercancías habían sido efectivamente exportadas, lo cual es violatorio del debido proceso y del principio de buena fe.

Dijo que en el evento de que la comercializadora internacional no exporte la mercancía comprada la DIAN puede iniciar el respectivo proceso e imponer las sanciones a que haya lugar según lo previsto por el artículo 5 de la Ley 67 de 1979, pero no desconocer al proveedor el beneficio tributario.

Vulneración del principio de irretroactividad de la ley tributaria

Afirmó que para la época de los hechos no existía restricción para que una comercializadora vendiera producto propio o revendiera a otra comercializadora productos previamente adquiridos, ya que dicha prohibición solo fue establecida por el artículo 40-5 del Decreto 380 de 2012, la cual fue derogado por el artículo 1° del Decreto 2766 de 2012.

Acotó que no obstante la DIAN aplicó la citada disposición por lo cual violó principio de irretroactividad tributaria.

Violación al principio de libertad de empresa

Adujo que la DIAN vulneró el principio de libertad de empresa al determinar que las sociedades de comercialización internacional no pueden vender productos entre ellas, para luego desconocer el beneficio tributario previsto en el artículo 481 del ET.

Expuso que los particulares podrán hacer todo aquello que no esté prohibido por la Constitución Política y la ley; por consiguiente, al no estar prohibido que entre comercializadoras puedan venderse mercancías, no puede la DIAN pretender prohibir dicha práctica comercial. Además CULTIVOS DEL CARIBE no incumplió su objeto social, pues además de realizar exportaciones directas (cuyo valor es superior al generado por las exportaciones realizadas en las ventas a otras sociedades de comercialización internacional), vendió producto propio por valor de \$474.512.000, bienes que por motivos logísticos y comerciales fueron vendidos a otras comercializadoras internacionales.

La DIAN gravó productos excluidos de IVA

Señaló que el artículo 424 del ET establece la partida 12.09 correspondiente a «*semillas, frutos y esporas para la siembra*», como producto excluido del impuesto sobre las ventas; que en aplicación de esta norma CULTIVOS DEL CARIBE declaró como no gravado con el impuesto los productos de micropropagación, MIC, correspondientes a plántulas o plantas jóvenes que hace poco brotaron de la semilla, utilizadas por su comprador para generar la raíz de las plantas a sembrar en el cultivo de flores, pues esta partida describe bienes en forma genérica dentro de los que se pueden clasificar los MIC, dada su naturaleza y finalidad.

Sanción por inexactitud

Afirmó que no hubo inexactitud en la declaración de IVA del 4° bimestre de 2009 en relación con las operaciones consideradas por CULTIVOS DEL CARIBE como exentas o excluidas del impuesto, razón por la cual no es procedente la sanción por inexactitud de acuerdo con los cargos de la demanda, que en todo caso no fueron desvirtuados; además no se cumple ninguno de los presupuestos del artículo 647 del ET para la imposición de la sanción.

Consideró que si en gracia de discusión se establece que no era procedente la exención de IVA en las ventas reclasificadas por la DIAN, debe considerarse que ello obedece a una diferencia de criterio entre la Administración y CULTIVOS DEL CARIBE frente al derecho aplicable y no a una omisión fraudulenta y malintencionada.

II. ENTIDAD DEMANDADA

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

Falsa motivación – indebida interpretación del artículo 481 literal b) del ET y falta de aplicación del artículo 2 del Decreto 1740 de 1994

Manifestó que los actos están debidamente motivados porque la Administración expuso de manera clara y concreta los supuestos fácticos y los fundamentos de derecho que soportaron la modificación de la declaración de IVA a CULTIVOS DEL CARIBE.

Expuso que para la época de los hechos la citada sociedad era una comercializadora internacional que por el hecho de fomentar la exportación de productos tiene beneficios tributarios como la exención de IVA sobre las ventas de bienes que se exporten y los que se vendan a sociedades de comercialización internacional, siempre y cuando dichos productos sean exportados efectivamente.

Anotó que este último requisito no fue cumplido por CULTIVOS DEL CARIBE, pues no exportó efectiva y directamente los bienes, sino que los vendió en el territorio nacional a otras sociedades de comercialización internacional, sin que exista prueba de que tales productos fueron exportados, convirtiendo esa venta por valor de \$474.512.000 en una operación

gravada en los términos del literal a) del artículo 420 del ET.

Precisó que en consideración a lo anterior, se pudo establecer que por el 4° bimestre del año gravable 2009 CULTIVOS DEL CARIBE obtuvo ingresos por concepto de exportaciones por \$2.068.902.000 de los cuales \$1.594.390.000 correspondían a operaciones de comercio exterior y el restante \$474.512.000 a ventas con otras comercializadoras.

Aseveró que si bien se aportaron los respectivos CP, lo que hace presumir que los bienes fueron exportados, tal presunción quedó desvirtuada por el hecho de que no se aportó prueba que acreditara que los productos fueron efectivamente exportados.

Consideró que con la venta de los bienes a otras comercializadoras se desnaturalizó el objeto social de CULTIVOS DEL CARIBE, ya que se entregaron productos a otras sociedades para que efectuaran la labor para la cual fue creada y contratada la sociedad, lo cual, sumado al hecho de que no se probó la efectiva exportación, conlleva la desestimación del cargo.

Violación del debido proceso

Adujo que no hubo violación del debido proceso por presuntamente no tener en cuenta los CP, pues al determinarse que CULTIVOS DEL CARIBE no exportó directa, sino que vendió a otras sociedades de comercialización internacional, queda desvirtuado el supuesto del artículo 2 del Decreto 1740 de 1994, que presume la exportación cuando se expide el CP.

Violación del principio de irretroactividad tributaria

Sostuvo que este cargo no tiene vocación de prosperidad porque el Decreto 380 de 2012 no fue el sustento de la legal de la decisión adoptada, sino que su cita fue únicamente con fines ilustrativos; además, la DIAN nunca sostuvo que la venta de bienes entre sociedades de comercialización estuviera prohibida.

Dijo además que la restricción de vender bienes entre sociedades de comercialización internacional, so pena de que no opere la exención, está dada en los requisitos para su procedencia establecidos en el artículo 481 del ET.

Violación a la libertad de empresa

Expresó que este cargo no tiene vocación de prosperidad porque no es del resorte de la DIAN calificar la legalidad de las ventas entre comercializadoras internacionales o prohibirlas, pero sí es de su competencia calificar el cumplimiento de los requisitos para la procedencia de la exención de IVA en el caso de bienes exportados, los cuales no se cumplieron en el caso concreto.

La DIAN gravó con IVA productos excluidos

Expuso que a través de las facturas de venta nros. VEX 440 y 442 de agosto de 2009, CULTIVOS DEL CARIBE incluyó por concepto de ingresos excluidos de IVA el valor de \$50.394.000, correspondiente a material de micropropagación MIC de flores vendido a C.I. CULTIVOS NICOLÁS; que no obstante, en otras facturas de venta por esos mismos productos se liquidó el IVA, lo que denota que para dicha sociedad tales bienes no están exentos del impuesto.

Agregó que la DIAN pudo verificar que la mentada sociedad también adquirió estos productos a otras compañías del grupo empresarial, en cuyas facturas aparece plenamente identificado el IVA generado.

Sanción por inexactitud

Expuso que se configura el hecho sancionable porque CULTIVOS DEL CARIBE incluyó en su declaración ingresos por ventas como exentos de IVA sin tener derecho a ello, lo que dio lugar a su reclasificación como ingresos por operaciones gravadas; es decir, dicha sociedad incluyó en su declaración datos equivocados, lo cual derivó en un menor saldo a pagar, configurándose de esta manera inexactitud sancionable al tenor del artículo 647 del ET.

Argumentó que no existe la diferencia de criterios entre la DIAN y el contribuyente, toda vez que las normas tributarias son especiales y los beneficios tributarios de aplicación restrictiva, lo que de suyo implica la desestimación del argumento de la demandante en el sentido de que era factible la venta de bienes entre comercializadoras internacionales a efectos de aplicar la exención de IVA a estas operaciones por no estar legalmente prohibidas, máxime cuando no se acreditó que estas mercancías hubieran sido efectivamente exportadas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** alegó escrito de alegatos finales en los que de manera general reiteró lo dicho en la demanda.

La **DIAN** reiteró en términos generales lo dicho en la contestación de la demanda.

MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público solicitó negar las pretensiones de la demanda con base en las siguientes consideraciones:

Dijo que ante las glosas propuestas por la DIAN, correspondía a la actora demostrar que las mercancías compradas a proveedores o vendidas a comercializadoras internacionales fueron efectivamente exportadas, como lo exige el artículo 481 literal b) del artículo del ET.

Manifestó que si bien existe la presunción legal de que el proveedor efectúa la exportación desde el momento en que la comercializadora internacional recibe la mercancía y expide el CP, esta puede ser desvirtuada, que fue lo que ocurrió en el presente caso. Ante tal situación, se insiste, correspondía a la demandante exhibir las pruebas que acreditaran que los bienes fueron efectivamente exportados.

Agregó que no hubo violación del principio de irretroactividad tributaria porque la cita del Decreto 380 de 2012 en los actos demandados fue únicamente con fines ilustrativos y no para resolver el asunto.

Asimismo consideró que no hubo violación del principio de libertad de empresa porque la DIAN no prohibió a CULTIVOS DEL CARIBE que celebrara operaciones de venta de bienes con otras comercializadoras internacionales sino que verificó el incumplimiento de unos de los requisitos para que procediera la exención de IVA, cual es demostrar que las mercancías fueron efectivamente exportadas.

En lo que respecta al gravamen de productos exentos de IVA, aseguró que en otras operaciones de venta CULTIVOS DEL CARIBE aplicó el IVA a los productos de micropropagación, MIC, y también lo ha pagado cuando ha comprado este bien a otras comercializadoras, lo que demuestra que es un producto gravado con IVA.

Finalmente dijo que no hay lugar a levantar la sanción por inexactitud por cuanto no se dan los supuestos de la diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente frente al derecho aplicable, sino de la inaplicación de tributos en operaciones gravadas con IVA.

CONSIDERACIONES

1. El Caso Concreto

La *litis* se centra en determinar la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN le profirió a la actora liquidación oficial de revisión del IVA del 4° bimestre del año gravable 2009.

2. Régimen Jurídico

El artículo 481 del ET², para la época de los hechos establecía lo siguiente:

ARTÍCULO 481. BIENES QUE CONSERVAN LA CALIDAD DE EXENTOS. Únicamente conservarán la calidad de bienes exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución de impuestos:

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

(...)

El artículo 424³ *ibidem* para la época de los hechos establecía:

ARTÍCULO 424. Los siguientes bienes se hallan excluidos del impuesto y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto a las ventas. Para tal efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria Nandina vigente:

(...)

12.09 Semillas para siembra.

(...)

Artículo 2 del Decreto 1740 de 1994 «*Por el cual se dictan normas relativas a las Sociedades de Comercialización Internacional*», que prevé:

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

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

- a) El momento en que la Sociedad de Comercialización Internacional recibe las mercancías y expide el Certificado al Proveedor, CP, o
- b) Cuando de común acuerdo con el proveedor, la Sociedad de Comercialización Internacional expide un solo Certificado al Proveedor que agrupa las entregas por ésta recibidas, durante un período no superior a dos meses correspondientes a un bimestre calendario. En este caso, para efecto de los incentivos otorgados por el Gobierno Nacional

² Artículo modificado por el artículo 189 de la Ley 1819 de 2016.

³ Artículo modificado por las leyes 1607 de 2012 y 1819 de 2016.

en desarrollo de lo dispuesto por los artículos 1 y 4 de la Ley 67 de 1979, solamente tendrán validez los Certificados al Proveedor, CP, expedidos a más tardar el día quince (15) del mes siguiente al correspondiente bimestre calendario de compra.

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

Parágrafo 2. El Ministerio de Comercio Exterior determinará la forma y contenido del Certificado al Proveedor, CP, e implementará el oportuno envío electrónico de dichos certificados a la Dirección General de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio Exterior, cada cuatro (4) meses”.

El artículo 647 *ibidem* que establece lo siguiente:

ARTICULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

(...)

3. Acervo Probatorio

3.1 Declaración de IVA del 4° bimestre de 2009, presentada por C.I. CULTIVOS DEL CARIBE SAS donde registró entre otros, ingresos brutos por exportaciones por valor de \$2.068.902.000 y un saldo a favor de \$36.848.000 (fol. 86).

3.2 Solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor declarado, presentada el 13 de junio de 2011 (fol. 23 cuad. 1).

3.3 Requerimiento Especial nro. 312382013000130 de 7 de junio de 2013 por medio del cual la DIAN propuso a CULTIVOS DEL CARIBE modificar la declaración de IVA en el sentido de reclasificar la suma de \$474.512.000 registrados en «*ingresos brutos por exportaciones*» y \$50.394.000 correspondiente a «*ingresos brutos por operaciones excluidas*» al renglón «*ingresos brutos por operaciones gravadas*»; desconocer el saldo a favor declarado; liquidar un IVA de \$47.137.000 e imponer sanción por inexactitud en cuantía de \$134.376.000 (fols. 649-659 cuad. 4).

3.4 Respuesta al requerimiento especial, presentada el 11 de septiembre de 2013 (fols. 678-695 cuad. 4).

3.5 Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412014000026 de 5 de marzo de 2014, que

modificó la declaración de IVA del 4° bimestre del año gravable 2009 de CULTIVOS DEL CARIBE, en los términos propuestos en el requerimiento especial (fols. 75-83).

3.6 Recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión (fols. 759-785 cuad. 11).

3.7 Resolución nro. 900.160 de 27 de febrero de 2015, que confirmó la liquidación oficial de revisión (fols. 62-73).

3.8 Certificados al proveedor – CP- expedidos por sociedades de comercialización internacional por ventas realizadas a estas por CULTIVOS DEL CARIBE (fols. 88-96).

3.9 Certificado de revisor fiscal de la citada sociedad que certifica de la venta de flores a otras comercializadoras internacionales por valor de \$474.660.304 y la compra de flor por valor de \$15.593.370 (fols. 97-98).

4. Análisis de la Sala

La discusión tiene como propósito determinar: i) si las operaciones de venta de bienes (flores) a otras comercializadoras internacionales para su exportación se encuentran exentas de IVA según lo dispuesto por el artículo 481 literal b) del ET, o son operaciones gravadas al no cumplir los requisitos de la citada disposición (este cargo comprende la presunta aplicación retroactiva del Decreto 380 de 2012 y la violación del principio de libertad de empresa); ii) si los productos denominados de micropropagación (MIC) vendidos en las facturas nros. 440 y 442 de 17 de julio de 2009 están excluidos del IVA, de conformidad con el artículo 424 del ET; y iii) si es procedente la sanción por inexactitud.

Por regla general el IVA se aplica sobre la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos (artículo 420 numeral a) del ET).

El artículo 479 del ET establece exenciones de IVA para algunos bienes en los siguientes términos:

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

A su turno, el artículo 481 *ibidem*, vigente para la época de los hechos, establecía que únicamente conservan la calidad de bienes exentos de IVA, con derecho a devolución de impuestos, entre otros, *«los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados, así como los servicios intermedios de la producción que se presten a tales sociedades, siempre y cuando el bien final sea efectivamente exportado».*

El artículo 395 del Decreto 2685 de 1999 (Estatuto Aduanero) define la exportación como la venta y salida a mercados externos de los bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados por los usuarios industriales y comerciales, de acuerdo con los términos y condiciones establecidos en dicho decreto.

De conformidad con el artículo 2 del Decreto 1740 de 1994 *«Por el cual se dictan normas relativas a las Sociedades de Comercialización Internacional»*, se presume que se efectúa la exportación desde el momento en que la sociedad de comercialización internacional recibe las mercancías y expide el Certificado al Proveedor – CP-, entendido este según la misma

norma como el documento mediante el cual las sociedades de comercialización internacional reciben de sus proveedores productos colombianos adquiridos a cualquier título en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas, y se obligan a exportarlos en su mismo estado o una vez transformados, dentro de los términos establecidos en el artículo 3 de dicho decreto.

Asimismo el parágrafo 1 de la norma en mención prevé que *«para los efectos previstos en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario y en el artículo 1 del Decreto 653 de 1990, el Certificado al Proveedor, CP, será documento suficiente para demostrar la exención del impuesto sobre las ventas y de la retención en la fuente, respectivamente»*.

De lo anterior se colige que la prueba necesaria para que se presuma que los bienes fueron exportados y para que opere la exención del impuesto sobre las ventas es el Certificado al Proveedor, CP.

Pues bien, es un hecho aceptado por la demandada, de que con el objeto de desvirtuar la glosa de la DIAN consistente en el desconocimiento de \$474.512.000 clasificado en la declaración de IVA del 4° del año gravable 2009 como *«ingresos brutos por exportaciones»* y reclasificado por la DIAN como *«ingresos brutos por operaciones gravadas»*, C.I. CULTIVOS DEL CARIBE SAS aportó los certificados al proveedor – CP- expedidos por las respectivas sociedades de comercialización internacional.

No obstante, para la DIAN esa prueba no fue suficiente, pues según ella la sociedad debió probar que los bienes vendidos a dichas comercializadoras fueron efectivamente exportados. Sin embargo, la Administración no hizo alusión ni especificó la prueba necesaria que a su juicio debió aportar el contribuyente para demostrar tanto la exportación como el derecho a la exención del impuesto.

Al efecto, en la Resolución nro. 900.160 de 27 de febrero de 2015 *«por la cual se decide un recurso de reconsideración»* se dijo lo siguiente:

En la investigación adelantada se estableció que por los meses de julio y agosto del año gravable 2009, la sociedad obtuvo ingresos brutos declarados por concepto de exportaciones en la suma de \$2.068.902.000, **de los cuales la cantidad de \$474.512.000 corresponden a operaciones de ventas con otras comercializadoras internacionales dentro del territorio nacional, sin que obre prueba de la efectiva y directa exportación por parte del contribuyente.**

Sobre el argumento del recurrente sobre los requisitos que se deben cumplir para acceder al beneficio tales como: i) que la comercializadora produzca o adquiera en el territorio nacional bienes para su exportación, ii) que se expida el certificado al proveedor, para la adquisición de dichos bienes, iii) que las mercancías sean efectivamente exportadas, se observa lo siguiente:

Referente al primer requisito, en la contabilidad del contribuyente no existe distinción de cuantos de los bienes que generaron ingresos por el cuarto (4°) bimestre de 2009, fueron producidos por la misma sociedad y cuales fueron adquiridos para terceros a fin de cumplir con los procesos de exportación, así como cuantos fueron entregados a otras comercializadoras internacionales, por lo tanto al solo contar con el valor de las operaciones de comercio exterior se presupone que todos los bienes producidos directamente fueron exportados directamente por la sociedad y no comercializados a nivel interno (venta a otra comercializadora), en esta etapa procesal no anexa prueba de la distinción de los bienes, con lo cual se pueda precisar cuántos bienes se adquirieron por terceros y la producción interna, por lo cual solo se pueden detallar de bienes adquiridos fueron para cumplir el objeto principal que es la realización de operaciones de comercio exterior.

En cuanto al segundo requisito, **obran dentro del expediente los correspondientes certificados al proveedor, expedidos por las otras comercializadoras internacionales y de los cuales no se tiene ninguna objeción y se cumple lo establecido en el artículo 2° del Decreto 1740 de 1994.**

Y en relación al tercer requisito, **se debe demostrar que las mercancías vendidas a otras comercializadoras internacionales fueron efectivamente exportadas, dentro del expediente no existe prueba de la exportación, y si bien la expedición del certificado al proveedor da la presunción de que los bienes se remitieron al exterior, la misma puede ser desvirtuada y por lo tanto se debió exponer los documentos pertinentes que llevaran a convencimiento sobre el último requisito exigido por la norma.**

(...)

Las ventas que se efectuaron a otras comercializadoras internacionales desvirtúan el objeto principal del contribuyente, ya que los bienes producidos o adquiridos a terceros no fueron exportados efectivamente, sino que se entregaron a otras sociedades para que efectuaran la labor para la cual fue creada y contratada la sociedad, porque al desnaturalizar su cometido y generar una compra – venta de sus bienes consignados para que se remitieran al exterior, hace que se pierda el beneficio consagrado en la norma. (fols. 62-73). (Destaca la Sala)

Conforme a lo anterior, para DIAN, además de que no se probó la efectiva exportación de los bienes, el hecho de que CULTIVOS DEL CARIBE que tiene la naturaleza de sociedad de comercialización internacional, hubiera efectuado operaciones de venta de bienes con otras comercializadoras internacionales para que estas últimas exportaran tales productos, hace que se pierda el beneficio pues se estaría desnaturalizando el objeto de dicha sociedad. Además dijo que no existe claridad acerca de cuáles de los productos vendidos a otras comercializadoras fueron producidos por la misma sociedad y cuáles fueron adquiridos para terceros a fin de cumplir con los procesos de exportación.

Según el artículo 1 del Decreto 1740 de 1994, las comercializadoras internacionales son aquellas sociedades nacionales o mixtas que tienen por objeto la comercialización y venta de productos colombianos en el exterior, adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas, con inscripción vigente en el Registro de Comercializadoras Internacionales del Ministerio de Comercio Exterior.

De acuerdo con el certificado de existencia y representación legal, C.I. CULTIVOS DEL CARIBE tenía por objeto social el siguiente:

OBJETO SOCIAL: Como objeto principal tendrá el de efectuar operaciones de comercio exterior y principalmente orientar sus actividades hacia la promoción y comercialización de productos colombianos en los mercados externos. **Será también objeto de la sociedad la agricultura y comercialización de productos agrícolas en todos sus ramos, pero especialmente en el área de la floricultura, con el objeto de atender el mercado interno y el internacional.** (fol. 697 cuad. 4). (Resalta la Sala).

Así, además de las operaciones de comercio exterior CULTIVOS DEL CARIBE tenía dentro del objeto social la agricultura en el campo de las flores; es decir, tenía la condición de sociedad comercializadora internacional y agricultora de flores.

Es un hecho no discutido que el desconocimiento de \$474.512.000 por operaciones de venta de flores exentas de IVA corresponde a la enajenación de estos bienes a otras sociedades de comercialización internacional.

A juicio de la Sala era perfectamente factible que CULTIVOS DEL CARIBE vendiera estos productos a otras comercializadoras internacionales porque fueron bienes producidos por la sociedad, como lo demuestra el certificado de revisor fiscal con sus respectivos anexos; es decir, no correspondía a la compra de flores a proveedores para su exportación.

En tal caso, como lo sostuvo la demandante, CULTIVOS DEL CARIBE actuó en calidad de proveedor de sociedades de comercialización internacional y no como comercializadora internacional, pues se reitera, ha de tenerse en cuenta que está dentro de su objeto social la agricultura, concretamente el cultivo de flores.

En efecto, según el citado certificado del revisor fiscal de CULTIVOS DEL CARIBE de 3 junio de 2015 y sus soportes, el cual fue expedido de conformidad con el artículo 777 del ET (fols. 97-113), por los meses de agosto y septiembre de 2009 la referida sociedad vendió flores a sociedades de comercialización internacional por valor de \$474.660.304, las cuales están respaldadas con los respectivos certificados al proveedor, CP, (fols. 88-96), como expresamente lo reconoce la DIAN en los actos demandados, y también efectuó compras de flores a terceros por valor de \$15.593.370, por lo que la manifestación de la demandada en sentido contrario no tiene asidero.

Cabe anotar que para la época de los hechos no existía prohibición para que CULTIVOS DEL CARIBE vendiera a otras sociedades de comercialización internacional las flores que ella misma produjo. En ese evento, se insiste, la mentada sociedad actuó como proveedora de flores de las comercializadoras internacionales para que se surtiera su exportación en los términos de los artículos 481 del ET y 2 del Decreto 1740 de 1994; por consiguiente, los requisitos para que se entendiera realizada la exportación, y por ende, la procedencia de la exención de IVA sobre dicha venta, son los mismos que aplican para cualquier otro proveedor; esto es, la recepción de la mercancía por parte de la sociedad de comercialización internacional y la expedición del respectivo certificado al proveedor – CP-. Estos requisitos fueron plenamente acreditados por CULTIVOS DEL CARIBE, como lo reconoce la DIAN.

Con arreglo a lo anterior, no era procedente la reclasificación de \$474.512.000 de la casilla «*ingresos brutos por exportaciones*» en el renglón «*ingresos brutos operaciones gravadas*». Prospera el cargo.

De otra parte la Sala advierte que la DIAN desconoció a CULTIVOS DEL CARIBE ingresos excluidos de IVA en cuantía de \$50.394.000 al tenor de las facturas nros. VEX 440 y VEX 442 de 17 de julio de 2009, correspondiente a ventas realizadas a la sociedad C.I. CULTIVOS SAB NICOLÁS, en atención a que dichos productos no estaban clasificados como bienes excluidos del impuesto.

Los productos de micropropagación, MIC, son descritos por la demandante como **plántulas**, es decir, una planta joven de flor que hace poco brotó de la semilla, las cuales son utilizadas por sus compradores para generar la raíz de fuente de las plantas de flores, por lo cual, fueron clasificados por CULTIVOS DEL CARIBE dentro de la partida «*12.09 semillas, frutos y esporas para siembra*», pues en su opinión reúnen las condiciones para ser considerados como semillas.

Como bien lo reconoce la sociedad demandante, en estricto sentido los productos de micropropagación (MIC) no son una semilla, pues en realidad corresponden **a una planta joven que hace poco brotó de la semilla**, por lo cual no podría clasificarse dentro de la partida que pretende la demandante a efectos de que puedan ser considerados como excluidos del impuesto sobre las ventas.

Expediente 25000 23 37 000 2015 01361 00
AMERICANFLOR FUSIONADA SAS VS. DIAN
IVA 4° BIMESTE GRAVABLE 2009

Además, como lo determinó la DIAN, estos mismos productos fueron comercializados como bienes gravados con IVA del 16%, tal como se puede corroborar en la factura nro. VEX 532 de 19 de agosto de 2009 (fols. 584-588 cuad. 3).

Igualmente, esos mismos productos (MIC) fueron comprados por CULTIVOS DEL CARIBE a otras compañías, los cuales se encuentran facturados con el respectivo IVA del 16%(fols. 186-189 y 193-197 cuad. 1). Lo anterior demuestra que los denominados productos de micropropagación, MIC, son bienes gravados con IVA.

Por lo demás, la demandante no demostró que dichos bienes en realidad correspondieran a semillas, pues simplemente se limitó a alegar tal condición, sin que haya aportado prueba que respaldara su dicho. En consecuencia, se niega el cargo.

Conforme a las anteriores consideraciones, solo es procedente la reclasificación de \$50.394.000 al renglón «*ingresos brutos operaciones gravadas*». En consecuencia la liquidación de IVA queda así:

LIQUIDACION

CONCEPTOS	LIQ.PRIVADA	LIQ.DIAN	LIQ.TRIBUNAL
INGRESOS BRUTOS POR EXPORTACIONES	2.068.902.000	1.594.390.000	2.068.902.000
INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES EXCLUÍDAS	50.394.000	0	0
INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES NO GRAVADAS	27.404.000	27.404.000	27.404.000
INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES GRAVADAS	522.261.000	1.047.167.000	572.655.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS RECIBIDOS DURANTE EL PERIODO	2.668.961.000	2.668.961.000	2.668.961.000
MENOS: DEVOLUCIONES VENTAS ANULADAS, RESCINDIDAS, RESUELTAS	209.511.000	209.511.000	209.511.000
TOTAL INGRESOS NETOS RECIBIDOS DURANTE EL PERIODO	2.459.450.000	2.459.450.000	2.459.450.000
COMPRAS Y SERVICIOS GRAVADOS	662.509.000	662.509.000	662.509.000
COMPRAS NO GRAVADAS	762.205.000	762.205.000	762.205.000
TOTAL COMPRAS E IMPORTACIONES BRUTAS	1.424.714.000	1.424.714.000	1.424.714.000
MENOS: DEVOLUCIONES COMPRAS ANULADAS, RESCINDIDAS, RESUELTA	0		
TOTAL COMPRAS NETAS REALIZADAS DURANTE EL PERIODO	1.424.714.000	1.424.714.000	1.424.714.000
IMPUESTO GENERADO A LA TARIFA DEL 10%	1.557.000	1.557.000	1.557.000
IMPUESTO GENERADO A LA TARIFA DEL 16%	81.071.000	165.056.000	89.134.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO IMP. GENERADO POR OPERACIONES GRAVADAS	82.628.000	166.613.000	90.691.000
IMPUESTO DESCONTABLE POR OPERACIONES GRAVADAS	88.093.000	88.093.000	88.093.000
IMPUESTO DESCONTABLE POR OPERACIONES REGIMEN SIMPLIFICADO	457.000	457.000	457.000
IVA RESULTANTE DEVOLUCIONES EN VENTAS ANULADAS, RESCINDIDAS	30.926.000	30.926.000	30.926.000
TOTAL IMPUESTO DESCONTABLE	119.476.000	119.476.000	119.476.000
SALDO A PAGAR DEL PERIODO FISCAL	0	47.137.000	0
SALDO A FAVOR DEL PERIODO FISCAL	36.848.000	0	28.785.000
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	0	47.137.000	0
SANCIONES	0	134.376.000	8.063.000
TOTAL SALDO A PAGAR	0	181.513.000	0
O TOTAL SALDO A FAVOR	36.848.000	0	20.722.000
TOTAL SALDO A FAVOR SUCEPTIBLE SER SOLICITADO EN DEVOLUCION	36.848.000	0	20.722.000

Sanción por inexactitud

Teniendo en cuenta que prosperó el cargo referente a la venta de flores de CULTIVOS DEL CARIBE a otras sociedades de comercialización internacional con el fin de que se surtiera el proceso de exportación de estos bienes, solo debe analizarse la procedencia de la sanción por inexactitud respecto del segundo cargo, esto es, frente a la venta de productos de micropropagación (MIC).

A juicio de la actora debe levantarse la sanción por inexactitud porque existe una diferencia de criterios entre CULTIVOS DEL CARIBE y la DIAN frente a la aplicación del artículo 424 del ET, concretamente, en cuanto a si los productos de micropropagación (MIC) pueden ser clasificados en la partida «12.09 semillas, frutos y esporas para siembra».

Conforme al artículo 647 del ET «*constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable*».

Frente a la *diferencia de criterios* entre la oficina de impuestos y el contribuyente, el Consejo de Estado se ha pronunciado en los siguientes términos:

2.3.2 Respecto de los errores de apreciación o de la diferencia de criterios, la Sala ha dicho que debe versar sobre el derecho aplicable, con la condición que los hechos y cifras declaradas sean veraces y completos. De esta manera, existe diferencia de criterio “cuando la discrepancia debe basarse en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente, pero no ocurre lo mismo, cuando a pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable”⁴.

(...)

2.3.4 En casos como el presente, en el que la parte actora alega una diferencia de criterios en cuanto a la norma aplicable, es imprescindible que se parta del hecho que la redacción de la norma induce a varias interpretaciones, incluida la otorgada por el contribuyente, por lo que se descarta la exoneración de la sanción por inexactitud cuando la norma es clara o cuando se hace una interpretación forzada o carente de argumentación⁵.

Con base en el anterior criterio jurisprudencial, la Sala advierte que en el presente asunto no se configura la diferencia de criterio entre la actora y la DIAN respecto del derecho aplicable, porque la discrepancia de la sociedad demandante relativa a si los productos de micropropagación (mic) deben circunscribirse dentro de la partida «12.09 semillas, frutos y esporas para siembra» del artículo 424 del ET no se basa en una argumentación sólida ni tiene fundamento objetivo y razonable, dado que como lo reconoce CULTIVOS DEL CARIBE, dichos productos son una planta joven que es utilizada en la siembra de flores, lo que de suyo implica que no pueda catalogarse dentro de ninguna de las acepciones que la RAE da a la palabra «semilla» según las siguientes definiciones: «1. f. Parte del fruto de las fanerógamas, que contiene el embrión de una futura planta, protegido por una testa, derivada de los tegumentos del primordio seminal. 2. f. Grano que en diversas formas produce las plantas y que al caer o ser sembrado produce nuevas plantas de la misma especie. 3. f. Fragmento de vegetal provisto de yemas, como tubérculos, bulbos, etc. 4. f. Cosa que es causa u origen de que proceden otras. 5. f. pl. Granos que se siembran, exceptuados el trigo y la cebada».

Además, la sociedad demandante no aportó las pruebas que respaldaran su argumento o que por lo menos hicieran plausible su interpretación del artículo 424 del ET en el sentido de

⁴ Sentencia del 12 de marzo de 2009, radicado No. 16575, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia. Reiterada en la sentencia del 6 de agosto de 2014, radicado Nro. 250002327000-2009-00220-01 [19288], C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁵ Sección Cuarta, sentencia de 10 de agosto de 2017, Exp. 20951, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

que los productos de micropropagación pueden ser considerados como semillas, dada su finalidad y características.

Ahora bien, la inclusión de ingresos brutos por operaciones de venta excluidas de IVA, sin tener derecho a ello, se tradujo en un mayor saldo a favor en cuantía de \$8.063.000, según la liquidación que antecede, hecho sancionado al tenor del artículo 647 del ET, por corresponder a una inexactitud en la declaración.

Para la época de los hechos la citada norma establecía que la sanción por inexactitud era equivalente al 160% de **la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente** o responsable.

Sin embargo, el artículo 648 del ET, modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, aplicable al caso concreto en virtud del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁶, rebajó el porcentaje de la sanción al 100%.

Por consiguiente, la sanción por inexactitud liquidada por la Sala de conformidad con el artículo 648 del ET, se aplicó de la siguiente manera:

Saldo a favor declarado por C.I. CULTIVOS DEL CARIBE SAS	\$36.848.000
Saldado a favor determinado por el Tribunal	\$28.785.000
Diferencia entre saldo a favor declarado y el saldo favor determinado	\$8.063.000
Base de cálculo de sanción por inexactitud	\$8.063.000
Sanción por inexactitud determinada (100%)	\$8.063.000

Con arreglo a lo anterior, se declara la nulidad parcial de los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho se fija la sanción por inexactitud en \$8.063.000.

Por no haberse causado, no se condena en costas.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley,

FALLA:

1. Se **DECLARA LA NULIDAD PARCIAL** de las resoluciones nros. 312412014000026 de 5 de marzo de 2014 y 900.160 de 27 de febrero de 2015, por las cuales la DIAN profirió a C.I. CULTIVOS DEL CARIBE SAS liquidación oficial de revisión del IVA por el 4° bimestre del año gravable 2009.
2. A título de restablecimiento del derecho se fija sanción por inexactitud en \$8.063.000.
3. Se **NIEGAN** las demás pretensiones.
4. Por no haberse causado no se condena en costas.
5. En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del remanente de gastos del proceso, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias y anotaciones de rigor.

⁶ **ARTÍCULO 282.** Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

(...)

PARÁGRAFO 5o. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.

Expediente 25000 23 37 000 2015 01361 00
AMERICANFLOR FUSIONADA SAS VS. DIAN
IVA 4° BIMESTE GRAVABLE 2009

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Aprobado según consta en acta de la fecha.

JOSÉ ANTONIO MOLINA TORRES
Magistrado

LINA ÁNGELA MARÍA CIFUENTES CRUZ
Magistrada

CARMEN AMPARO PONCE DELGADO
Magistrada