

REGISTRO NACIONAL DE EXPORTADORES - Se requiere estar vigente al momento de realizar las operaciones que dan derecho a la devolución / SOLICITUD DE DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR - Procede el rechazo si no se ha renovado oportunamente el Registro Nacional de Exportadores / REGISTRO NACIONAL DE EXPORTADORES - Finalidad

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. 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. La exigencia de la inscripción y renovación del Registro Nacional de Exportadores no es una simple formalidad carente de utilidad y de sentido, pues, como lo sostuvo la Corte Constitucional, dicho registro cumple funciones estratégicas en materia de comercio exterior, tales como mantener información actualizada sobre la composición, perfil y localización de las empresas exportadoras, así como sobre la competitividad de los productos colombianos y los obstáculos en los trámites de importaciones y exportaciones, entre otras funciones. Está probado en el proceso, y no es objeto de discusión entre las partes, que la sociedad actora se inscribió en el Registro Nacional de Exportadores, el 3 de mayo de 1993 y sólo renovó la inscripción el 9 de agosto de 1999. Significa lo anterior que en el período en el que se realizaron las operaciones que dieron origen al saldo a favor registrado por la demandante en la liquidación oficial de corrección de ventas del bimestre 1 de 1997, sobre el cual formuló la solicitud de devolución objeto de rechazo, que, a su vez, es producto de la imputación del saldo a favor del período anterior, no se encontraba vigente el Registro de Exportadores. En consecuencia, la DIAN debía rechazar la solicitud de devolución por cuanto la demandante no cumplió con la obligación de renovar oportunamente la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, requisito que, como se precisó, no puede omitirse so pretexto de la realidad de las exportaciones efectuadas.

PRUEBAS NO DECRETADAS CON OCASION DEL RECURSO - No significa no haber decidido el recurso / SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO - No se presenta cuando la DIAN no decreta las pruebas pedidas pero decide de fondo el recurso

Sostiene el recurrente que hubo silencio administrativo positivo respecto del recurso de reconsideración contra la resolución que rechazó la solicitud de devolución, pues la DIAN no decretó las pruebas que había solicitado con ocasión del recurso interpuesto el 27 de enero de 2000, que acreditaban la realidad de las exportaciones ni se pronunció acerca de las mismas. La Sala encuentra que no asiste razón al apelante, puesto que si bien la DIAN no se pronunció acerca de la prueba pedida en el recurso, esto es, la inspección a los documentos que acreditaban la realidad de las exportaciones, tal omisión no significa que la reconsideración no se hubiera decidido, dado que, por el contrario, consta en el expediente que por Resolución 900146 de 26 de diciembre de 2000, notificada el 25 de enero de 2001, la demandada resolvió el referido medio de impugnación en el sentido de confirmar el acto administrativo de rechazo de la devolución.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá, D.C., veintidós (22) de septiembre de 2005

Radicación número: 25000-23-27-000-2001-01082-01(13791)

Actor: DUPONT DE COLOMBIA S.A

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Referencia: IMPUESTO-VENTAS-DEVOLUCIÓN

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la sentencia de 27 de noviembre de 2002 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, proferida en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos que rechazaron la solicitud de devolución del saldo a favor determinado por la actora en la declaración de IVA correspondiente al primer bimestre de 1997.

ANTECEDENTES

El 20 de octubre de 1999 DUPONT DE COLOMBIA S.A., presentó, ante la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, solicitud de devolución del saldo a favor determinado en la Liquidación Oficial de Corrección 173 de 24 de octubre de 1997, correspondiente al bimestre 1 de 1997, por valor de \$328.851.000. (folios 98 a 101 y 106 c.a).

Por Resolución 729 de 30 de noviembre de 1999, la DIAN rechazó la solicitud de devolución de DUPONT DE COLOMBIA S.A, porque no acreditó la renovación del Registro Nacional de Exportadores, previa a la realización de las operaciones que daban derecho a la devolución. Con la Resolución 900146 de 26 de diciembre de 2000 se confirmó en reconsideración el rechazo de la devolución. (folios 130 y 131 y 172 a 183 c.a)

LA DEMANDA

DUPONT DE COLOMBIA S.A, demandó la nulidad de la resolución que rechazó la solicitud de devolución y la resolución que decidió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho pidió la devolución de la suma rechazada, debidamente ajustada, junto con los intereses previstos en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario.

La actora alegó la violación de los artículos 29 y 228 de la Constitución Política, 507, 730 [6], 742, 744 [4], 815 y 850 del Estatuto Tributario y como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La DIAN debió practicar la prueba que se le solicitó en vía gubernativa, esto es, la inspección de los documentos que acreditaban que hubo exportaciones por los años 1995 a 1997. Además, como se desconoció la calidad de exportador del contribuyente, éste podía aducir las pruebas para destruir el indicio y demostrar el derecho a la devolución.

De los artículos 507 y 857 [3] del Estatuto Tributario se desprende que el requisito para la procedencia de la solicitud de devolución es la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, no su renovación.

En razón de la prevalencia del derecho sustancial no puede rechazarse la devolución del saldo a favor por la falta de una formalidad, pues debe prevalecer el hecho de que en el lapso durante el cual no se renovó la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, el contribuyente realizó exportaciones que daban derecho a impuestos descontables.

Es procedente la devolución del saldo a favor dado que la liquidación que lo determinó se encuentra en firme.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con los argumentos que se resumen así:

La inscripción en el Registro Nacional de Exportadores no es una simple formalidad, dado que, tal como lo precisó la Corte Constitucional, corresponde a una herramienta necesaria para asegurar que las personas cumplan sus obligaciones tributarias.

De los artículos 507 y 857 [3] del Estatuto Tributario se concluye que la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores es un requisito indispensable para tener derecho a la devolución del saldo a favor; por tanto, no basta con que realmente se hayan efectuado las exportaciones que dan derecho a los impuestos descontables.

El rechazo de la solicitud de devolución por la no renovación del Registro Nacional de Exportadores no pretende el desconocimiento de las exportaciones, por cuanto no se está cuestionando la declaración privada y la única consecuencia es, precisamente, el rechazo de la devolución. No es procedente, entonces, decretar las pruebas solicitadas por la actora, tendientes a demostrar la realidad de las exportaciones que dan derecho a los impuestos descontables.

Para tener derecho a la devolución del saldo a favor, además de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, es necesaria la renovación del referido registro, como expresamente lo prevé el artículo 43 [2] del Decreto 2076 de 1992 y lo precisó el Consejo de Estado.

LA SENTENCIA DEL A QUO

El Tribunal Administrativo Cundinamarca negó las súplicas de la demanda, con base en las consideraciones que se compendian de la siguiente manera:

El Registro Nacional de Exportadores que lleva el INCOMEX sólo tiene vigencia por un año, contado a partir de la fecha de su inscripción, término que debe ser renovado anualmente y de manera previa a las operaciones que dan derecho al exportador a la devolución de los saldos a favor. En el caso sub exámine, se advierte que si bien la actora se inscribió en el Registro Nacional de Exportadores el 13 de mayo de 1993, sólo renovó el registro en el año 1998 (sic), por lo cual no es procedente la devolución de los saldos a favor generados por las operaciones realizadas durante el período en que no hizo la renovación.

A pesar de que la liquidación que da lugar al saldo a favor se encuentra en firme, en el asunto sub judice no se está cuestionando la declaración; se está negando una solicitud de devolución de un saldo a favor por no cumplir los requisitos de ley.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso recurso de apelación y lo fundamentó así:

La sentencia apelada desconoció la prevalencia del derecho sustancial por cuanto sólo tuvo en cuenta el incumplimiento del deber formal de renovar el Registro Nacional de Exportadores e hizo caso omiso del hecho de que en ningún momento la actora dejó de exportar. El fallo también violó los derechos del exportador a que no se graven con IVA los ingresos provenientes de las exportaciones, a que se reconozcan los impuestos descontables y a obtener la devolución del saldo a favor resultante de los descuentos.

La sentencia ha debido ordenar la devolución del saldo a favor dado que la liquidación que lo determinó se encuentra en firme.

La DIAN resolvió el recurso de reconsideración contra la resolución que rechazó la devolución sin decretar las pruebas que acreditaban la realidad de las exportaciones y sin pronunciarse sobre las mismas, por lo cual operó el silencio positivo y, por ende, el recurso debió declararse resuelto a favor de la actora.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los planteamientos del recurso de apelación.

La demandada alegó de conclusión en los siguientes términos:

Si bien la actora se encontraba inscrita en el Registro Nacional de Exportadores desde el 3 de mayo de 1993, la inscripción no se había renovado; como el saldo a favor solicitado y generado en la declaración de IVA del primer bimestre de 1997 no correspondía a operaciones realizadas durante la vigencia de la inscripción, procedía su rechazo definitivo.

De acuerdo con la sentencia de la Corte Constitucional C-170 de 2001 y los fallos de la Sección Cuarta de 4 de febrero y 17 de marzo de 2000, expedientes 9573 y 9572, respectivamente, la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores no es una simple formalidad por cuanto es un requisito que permite evitar devoluciones improcedentes y fraudes al Estado, además de asegurar la justicia y equidad tributarias.

Aun cuando la liquidación que da lugar al saldo a favor se encuentra en firme, los actos acusados no cuestionan el fondo de la declaración sino que rechazan la solicitud de devolución por no haberse dado cumplimiento al artículo 507 del Estatuto Tributario.

El Ministerio Público consideró improcedente la devolución solicitada, dada que la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores tiene una vigencia de un año. Lo anterior, con fundamento los artículos 507 del Estatuto Tributario y 43 del Decreto 2076 de 1992, en virtud de los cuales cada año debe renovarse el registro so pena de que éste pierda su eficacia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Debe la Sala decidir si se ajustan o no a derecho los actos administrativos por los cuales la DIAN rechazó la devolución del saldo a favor de IVA por el primer bimestre de 1997, originado en las operaciones de exportación realizadas por la actora durante el período en el cual no había sido renovada la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores.

Para tal fin y en los precisos términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, se estudiará si en razón de la prevalencia del derecho sustancial podía obviarse el requisito de la renovación del registro, si procedía la devolución del saldo a favor dada la firmeza de la declaración privada y, por último, si hubo o no silencio administrativo positivo en relación con el

recurso de reconsideración.

1. El Registro Nacional de Exportadores no es requisito inocuo.

Expresa la apelante que la inscripción o renovación en el Registro Nacional de Exportadores es un requisito de forma que no puede prevalecer frente a la realidad de las exportaciones efectuadas por el contribuyente. Frente a lo anterior, la Sala precisa que no le asiste razón al recurrente, tal como pasa a explicarse.

El artículo 507 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 69 de la Ley 6 de 1992, estableció que es requisito indispensable para los exportadores, solicitantes de devoluciones o compensaciones por los saldos del impuesto sobre las ventas, la inscripción en el "Registro Nacional de Exportadores, previamente a la realización de las operaciones que dan derecho a devolución".

En concordancia con la anterior disposición, el artículo 857 [3] del mismo Estatuto, prevé como causal de rechazo definitivo de la solicitud de devolución o compensación, "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".

Por su parte, el artículo 43 del Decreto Reglamentario 2076 de 1992, vigente para la época de los hechos de que da cuenta este proceso, dispuso que "La renovación del registro será anual". Y, por mandato del artículo 3 de la Resolución 437 de 1993 del INCOMEX, "El registro tendrá validez por un año, contado a partir de la fecha de la inscripción". Del texto de las normas anteriores se concluye, sin duda alguna, que si la inscripción inicial no es renovada oportunamente, pierde su vigencia por vencimiento del término.

A su vez, el artículo 6 del Decreto 1000 de 1997 prevé como requisito para la solicitud de devolución del saldo a favor, la copia de la inscripción o renovación en el Registro Nacional de Exportadores, "la cual debe encontrarse vigente al momento de realizar las operaciones que dan lugar a la devolución o compensación".

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. 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.

La exigencia de la inscripción y renovación del Registro Nacional de Exportadores no es una simple formalidad carente de utilidad y de sentido, pues, como lo sostuvo la Corte Constitucional, dicho registro cumple funciones estratégicas en materia de comercio exterior, tales como mantener información actualizada sobre la composición, perfil y localización de las empresas exportadoras, así como sobre la competitividad de los productos colombianos y los obstáculos en los trámites de importaciones y exportaciones, entre otras funciones. Acerca de la importancia del Registro Nacional de Exportadores en materia tributaria, la Corte Constitucional

precis:

"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 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 procedimentales, 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.

Mediante sentencia C-170 de 2001, en la cual se estudió la exequibilidad del Registro Nacional de Exportadores, la Corte Constitucional, a propósito del principio de la prevalencia del derecho sustancial, que consideró no vulnerado, reiteró que éste "debe entenderse en el sentido, según el cual la forma y contenido deben ser inseparables en el debido proceso, es decir, las normas procesales son instrumentales para la efectividad del derecho sustancial."

Está probado en el proceso, y no es objeto de discusión entre las partes, que la sociedad actora se inscribió en el Registro Nacional de Exportadores, el 3 de mayo de 1993 (folio 6 c de a.) y sólo renovó la inscripción el 9 de agosto de 1999 (folio 112 c.a).

Significa lo anterior que en el período en el que se realizaron las operaciones que dieron origen al saldo a favor registrado por la demandante en la liquidación oficial de corrección de ventas del bimestre 1 de 1997, sobre el cual formuló la solicitud de devolución objeto de rechazo, que, a su vez, es producto de la imputación del saldo a favor del período anterior, no se encontraba vigente el Registro de Exportadores.

En consecuencia, la DIAN debía rechazar la solicitud de devolución por cuanto la demandante no cumplió con la obligación de renovar oportunamente la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, requisito que, como se precisó, no puede omitirse so pretexto de la realidad de las exportaciones efectuadas.

2. La firmeza de la liquidación que arroja el saldo a favor

Sostiene el recurrente que como la declaración de IVA por el bimestre 1 de 1997 se encuentra en firme, la DIAN debía ordenar la devolución del saldo a favor allí determinado, por cuanto su monto no fue controvertido. Al respecto, precisa la Sala que son distintos los procedimientos de determinación del tributo y de devolución de saldos a favor, a tal punto que de acuerdo con el artículo 670 del Estatuto Tributario, las devoluciones o compensaciones que se hayan efectuado no constituyen un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente y en el trámite de determinación del impuesto la DIAN, mediante liquidación oficial de revisión, puede modificar o

rechazar el saldo a favor devuelto o compensado.

Además, dentro del procedimiento de devolución de saldos a favor, la DIAN no rechazó impuestos descontables; se limitó a aplicar el artículo 857 del Estatuto Tributario que prevé expresa y taxativamente las causales de rechazo de la solicitud de devolución, siendo una de ellas, 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" (numeral 3).

Como, se repite, en el caso sub examine está probado que los saldos a favor, objeto de solicitud de devolución corresponden a exportaciones que se efectuaron cuando el Registro Nacional de Exportadores no se encontraba vigente, por lo cual necesariamente la DIAN debía rechazar la solicitud en mención, en acatamiento de la normatividad especial que regula el trámite de las solicitudes de compensación o devolución.

3. Silencio administrativo positivo

Sostiene el recurrente que hubo silencio administrativo positivo respecto del recurso de reconsideración contra la resolución que rechazó la solicitud de devolución, pues la DIAN no decretó las pruebas que había solicitado con ocasión del recurso interpuesto el 27 de enero de 2000, que acreditaban la realidad de las exportaciones ni se pronunció acerca de las mismas.

La Sala encuentra que no asiste razón al apelante, puesto que si bien la DIAN no se pronunció acerca de la prueba pedida en el recurso, esto es, la inspección a los documentos que acreditaban la realidad de las exportaciones, tal omisión no significa que la reconsideración no se hubiera decidido, dado que, por el contrario, consta en el expediente que por Resolución 900146 de 26 de diciembre de 2000, notificada el 25 de enero de 2001, la demandada resolvió el referido medio de impugnación en el sentido de confirmar el acto administrativo de rechazo de la devolución.

Por lo demás, y aun cuando se hubiera decretado y practicado la prueba, la decisión de la Administración no podía ser distinta a la que finalmente tomó, dado que, inevitablemente, se reitera, la DIAN debía rechazar la solicitud de devolución por encontrarse acreditado que en el período en que se realizaron las operaciones que dieron lugar al saldo a favor en la liquidación de IVA del bimestre 1 de 1997, no se encontraba vigente el Registro Nacional de Exportadores.

Las anteriores razones son suficientes para confirmar la providencia apelada.

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

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ LIGIA LÓPEZ DÍAZ

Presidente de la Sección

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA HÉCTOR ROMERO DÍAZ

Raúl Giraldo Londoño

Secretario



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

Normograma de la Administradora Colombiana de Pensiones - Colpensiones

ISSN 2256-1633

Última actualización: 31 de agosto de 2019

