



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., dieciséis (16) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2014-00407-01 (23538)
Demandante: Tambores de Colombia SAS
Demandada: DIAN

Temas: Devolución de saldo a favor. IVA. Operaciones con derecho a devolución del saldo a favor.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 19 de octubre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó pretensiones y se abstuvo de condenar en costas (f. 138).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La demandada negó la devolución de \$639.826.000, concerniente a una porción del saldo a favor autoliquidado en la declaración tributaria del 3.º bimestre del IVA de 2012 de la demandante. Esa decisión fue confirmada mediante el acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración (ff. 19 a 23 y 31 a 35). En la demanda, la actora pretende la devolución de \$470.204.000.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 3 y 4):

Primero. Que son nulos los siguientes actos administrativos: la Resolución nro. 6282-1605, del 16 de noviembre de 2012, por medio de la cual el jefe de la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes rechazó la devolución a la compañía que represento de la cantidad de \$639.825.000, correspondiente a parte del saldo a favor determinado en la declaración del impuesto de ventas correspondiente al 3.º bimestre del año 2012.

La Resolución nro. 633-0019, del 28 de noviembre de 2012, por medio de la cual el mismo funcionario indicado en el numeral anterior efectuó una corrección en cuanto al rechazo de la devolución solicitada, indicando que la verdadera cuantía es de \$639.826.000.

Resolución nro. 1015, del 12 de diciembre de 2013, por medio de la cual la subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra las resoluciones mencionadas.

Segundo. Que, como consecuencia de las nulidades impetradas, se declare que la compañía que represento tiene derecho a una devolución del impuesto de ventas correspondiente al 3.º bimestre de 2012, por valor de \$807.041.000, por lo cual, como ya se ordenó una devolución de \$336.837.000, queda un saldo en cuantía de \$470.204.000, cantidad que respetuosamente solicito se ordene devolver a la compañía que represento.

Tercero. Que se ordene a la DIAN el reconocimiento y pago de intereses corrientes sobre la cantidad de \$470.204.000, desde el 16 de noviembre de 2012, fecha de notificación de la Resolución 6282-1605, por medio de la cual se negó la devolución de la cantidad a que se refiere la presente demanda, hasta el día en que quede en firme la sentencia definitiva favorable en el presente caso, de conformidad con el inciso 2.º del artículo 863 del ET.

Cuarto. Que se ordene a la DIAN el reconocimiento y pago de intereses de mora a favor de la parte demandante a partir de la ejecutoria de la sentencia definitiva favorable en el presente proceso hasta la fecha del giro de la cantidad que se debe devolver, conforme al inciso 4.º del artículo 863 del ET.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 481, 488, 489, 490 y 850 del ET (Estatuto Tributario); y 30 del Decreto 1813 de 1984. El concepto de violación planteado se sintetiza así (ff. 7 y 8):

Interpretó que por ser exportador de bienes corporales muebles los artículos 481 y 850 del ET le conferían el derecho a obtener la devolución de la totalidad del saldo a favor que autoliquidó al imputar descuentos a las operaciones gravadas y exentas —por exportaciones— declaradas. Reprochó que la Administración invocara el artículo 490 *ibidem* para estimar que una porción del saldo a favor autoliquidado no era susceptible de devolución, toda vez que dicha norma regula la imputación proporcional de los descuentos destinados indistintamente a operaciones gravadas, exentas y excluidas del IVA, lo cual, según afirmó, si bien incide en el cálculo del descuento procedente y, por lo tanto, en el monto del saldo a favor, no afecta la determinación de la cuantía del saldo a favor susceptible de ser devuelto o compensado, pues el artículo 850 del ET no establece una limitación sobre el derecho a obtener la devolución de los saldos a favor del IVA. Ahora bien, precisó que el entendimiento de la autoridad provino de la sentencia del 30 de mayo de 2011 (exp. 17529, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) que equivocadamente interpretó que la solicitud de devolución y compensación de los saldos a favor presentada por contribuyentes del IVA debía corresponder a las operaciones gravadas que soportaron dicho impuesto en la adquisición de bienes y servicios «*directamente incorporados o vinculados a los bienes y/o servicios efectivamente exportados*», pero considera que en realidad la providencia debió aludir a los impuestos descuentos y no a la devolución de saldos a favor.

Contestación de la demanda

Se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 69 a 81). Preciso que la demandante es una empresa manufacturera que realizó operaciones gravadas con el IVA y también realizó exportaciones de algunos de sus productos en tres períodos de declaración del año 2011; respecto de esas operaciones gravadas y exentas asoció de manera indistinta impuestos descuentos que generaron saldos a favor en los mencionados períodos; tales saldos a favor fueron imputados en las sucesivas declaraciones hasta el bimestre 3.º de 2012, pues respecto de esta solicitó en devolución la suma acumulada de saldos a favor por valor de \$807.041.000, la cual se encontraba registrada en el renglón informativo 65 «*saldo a favor de la casilla 64 susceptible de ser solicitado en devolución y/o compensación*». En el marco de ese contexto, argumentó que los impuestos

descontables de la demandante, que originaron el saldo a favor solicitado en devolución, estaban asociados indistintamente a las operaciones gravadas y exentas que realizó; por lo cual, estimó que a la luz del parágrafo 1.º del artículo 850 del ET, en concordancia con el artículo 490 *ibidem*, era necesario determinar la porción de los descontables atribuibles a las ventas exentas por exportación, pues el excedente del impuesto descontable que también arroja saldo a favor, esto es, el descontable imputado a las operaciones gravadas —que no a las exentas del 481 del ET—, no puede ser objeto de devolución ni compensación, sino, únicamente, de imputación en los períodos siguientes. Por lo anterior, concluyó que la demandante no tenía derecho a obtener la devolución de todo el saldo a favor autoliquidado, cuya cuantía no está en debate.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas (ff. 130 a 138), en consideración a que, si bien la demandante realizó operaciones exentas correspondientes a exportación de bienes corporales muebles (artículo 481, letra a., del ET) y, por ende, podía solicitar en devolución el saldo a favor, resulta que no todo el saldo era susceptible de ser devuelto y compensado, sino exclusivamente la porción que se originó en el impuesto descontable correspondiente al IVA soportado en la adquisición o producción de los bienes o servicios efectivamente exportados, tal como lo preceptúa el artículo 850 del ET. Al hilo de lo anterior, juzgó acertado el cálculo de proporcionalidad que efectuó la Administración, invocando el artículo 489 del ET, para establecer el saldo a favor pasible de devolución, habida cuenta de que la contribuyente efectuó operaciones tanto gravadas como exentas del IVA.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión (ff. 149 a 158). Con base en el artículo 28 de la Ley 153 de 1887, se opuso a que el tribunal sustentara y transcribiera el artículo 489 del ET, modificado por el artículo 59 de la Ley 1607 de 2012, puesto que la versión de esta norma no estaba vigente durante el 3.º bimestre del IVA de 2012, el cual autoliquidó el saldo a favor pretendido en devolución. Agregó que, limitar la devolución del saldo a favor en función de la proporción de los impuestos descontables comunes que resulten imputables a las operaciones exentas solo fue establecida desde la vigencia del mencionado artículo 59 de la Ley 1607 de 2012, de manera que antes de la entrada en vigencia de dicha norma no había limitación cuantitativa alguna que impidiera obtener la devolución de la totalidad del saldo a favor autoliquidado por la contribuyente. En ese orden de ideas, aseguró que la devolución de saldos a favor tiene regulación en el parágrafo 1.º del artículo 850 del ET, en consonancia con la letra a. del artículo 481 del mismo estatuto, según los cuales, los exportadores que liquiden saldos a favor tienen derecho a la totalidad de los saldos a favor autoliquidados en sus declaraciones privadas, sin limitaciones en la cuantía sobre el derecho a devolución.

Alegatos de conclusión

Ambas partes reiteraron sus argumentos expuestos en la demanda, apelación y contestación (ff. 170 a 181 y 182 a 185). El ministerio público rindió concepto solicitando confirmar la sentencia apelada, pues, a su entender, el artículo 489 del ET aplicado por el tribunal estaba vigente para la época de la declaración tributaria que autoliquidó el saldo a favor solicitado y la demandante no probó que las operaciones de exportación realizadas estuvieran relacionadas con los bienes señalados en el artículo 481 *ibidem*.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de impugnación planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas. Concretamente, se debe juzgar si la demandante tiene derecho a obtener la devolución de la totalidad del saldo a favor registrado en la declaración de IVA del 3.º bimestre de 2012 como susceptible de ser devuelto o compensado, habida cuenta de que este se originó en la imputación de impuestos descontables destinados indistintamente tanto a operaciones gravadas como a exentas por exportaciones de bienes realizadas en períodos previos —en los que se autoliquidaron los saldos a favor imputados en la declaración en debate—. Con lo cual, en el *sub examine* las partes no discuten el monto del saldo a favor autoliquidado; como tampoco hace parte del debate la devolución de saldos a favor originados en descontables destinados exclusivamente a los bienes exportados, o resultantes de las retenciones en la fuente soportadas por el declarante del IVA.

2- La demandante, en calidad apelante única, invoca los artículos 481, 488, 489, 490 y 850 del ET para argumentar que, por ser exportadora de bienes materiales muebles, y en efecto haber declarado operaciones exentas por ese motivo, tiene derecho a obtener la devolución de la totalidad del saldo a favor autoliquidado, sin considerar el que los impuestos descontables que lo generaron se destinaron, de manera común, a esas operaciones exentas y también a unas operaciones gravadas realizadas en los mismos períodos declarados. En contraste, la Administración y el tribunal, partiendo del hecho de que el saldo a favor está originado en impuestos descontables comunes a operaciones gravadas y exentas, coinciden en que solo es posible acceder a la devolución de una porción del saldo a favor que resulte proporcional al monto de las operaciones exentas declaradas, por cuanto, al interpretar los artículos 477, 481, 488 a 490, y parágrafo 1.º del artículo 850 del ET, consideran que el derecho a obtener la devolución se restringe al monto del saldo a favor que esté originado en descontables destinados exclusivamente a operaciones exentas (*i.e.* exportaciones de bienes), para lo cual también invocan sentencias de esta Sección; de manera que el monto del saldo a favor en debate, no es susceptible de devolución sino, únicamente, de imputación en el siguiente período de declaración.

En ese orden de ideas, le corresponde a la Sala decidir si el saldo registrado en la declaración de IVA del 3.º bimestre del año 2012 es susceptible de devolución en su totalidad.

3- En lo pertinente, para dirimir la controversia, se pone de presente que los saldos a favor en las autoliquidaciones del IVA son resultado de la fórmula prescrita por la letra *a.* del artículo 483 del ET; esto es, por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas y el IVA soportado que da lugar a impuestos descontables; además, del originado en el monto del impuesto correspondiente a las retenciones en la fuente soportadas en virtud del artículo 437-1 del ET, las cuales se imputan al saldo a favor (o saldo a pagar, según) del respectivo período declarado o en el «*correspondiente a cualquiera de los dos periodos fiscales inmediatamente siguientes*» (artículo 484-1 *ibidem*).

3.1- Los artículos 815, 815-1 y 850 del ET establecen las distintas posibilidades que tienen los contribuyentes del IVA para disponer del saldo a favor autoliquidado. Señaladamente, podrán imputarlo en la declaración correspondiente al período gravable

siguiente o, por el contrario, solicitarlo en devolución y/o compensación. Con todo, la devolución o la compensación de los saldos a favor está restringida para ciertos eventos específicos previstos por el legislador. En ese sentido, el parágrafo 1.º del artículo 850 del ET, en la versión vigente para la época de los hechos, dispuso expresamente que la devolución de los saldos a favor originados en las declaraciones del IVA solo podía ser solicitada por los responsables de los bienes y servicios exentos de que trata el artículo 481 del ET, por los productores de los bienes exentos del artículo 477 del ET y por aquellos que hayan sido objeto de retención en la fuente (en concordancia con el artículo 815-1 *ejusdem*); previsión similar, pero respecto de la compensación del saldo a favor, se encuentra en el parágrafo del artículo 815 del ET. Además, en lo que interesa al *sub examine*, es pertinente destacar que tal precepto del artículo 850 guarda armonía con el mandato incorporado en el artículo 481 *ibidem*, pues esta disposición prevé expresamente que «*Únicamente conservan la calidad de exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución de impuestos: a) Los bienes corporales muebles que se exporten [...]*», exención que es objetiva y no subjetiva, por cuanto está dada en razón del hecho de que bienes corporales muebles sean exportados y no por una calidad subjetiva —de «*exportador*»— que pueda tener el responsable del IVA, lo cual es consonante con la naturaleza real y objetiva del impuesto al valor agregado.

En definitiva, juzga la Sala que el derecho a obtener la devolución de los saldos a favor de IVA, cuando estos se originan en el exceso de descontables sobre el IVA generado (artículo 483, letra a., del ET), de acuerdo con la previsión expresa del parágrafo 1.º del artículo 850 del ET, solo está conferido en favor de los contribuyentes del IVA que realizan las ventas y prestaciones de servicios exentas de que tratan los artículos 481 y 477 *ibidem*, cuyos impuestos descontables estaban autorizados en los términos del entonces vigente artículo 489 *ejusdem*. Ahora bien, que el legislador a través de los referidos preceptos haya restringido el derecho a obtener la devolución y/o compensación a las hipótesis bajo análisis, no supone que los responsables del IVA que realizan actividades gravadas o, al menos, no realizan exclusivamente las actividades exentas en mención, carecen del derecho a imputar impuestos descontables o autoliquidar saldos a favor en sus declaraciones del IVA. Sino que, como consecuencia del mandato restrictivo de los artículos 815 y 850 del ET, tales contribuyentes solo pueden disponer de los saldos a favor autoliquidados mediante la imputación al período de declaración inmediatamente siguiente, tal como lo habilita el artículo 815, letra a. del ET.

3.2- En sintonía con lo antedicho, y en atención a que es posible que impuestos descontables se destinen de manera común o indistinta por parte de un mismo contribuyente a actividades gravadas y a actividades exentas, esta Sección ha fijado, con antelación, como criterio de decisión¹ que el reconocimiento de la devolución de los saldos a favor, originados en la imputación de impuestos descontables empleados de forma común a operaciones exentas y gravadas, atenderá a la porción del saldo a favor que corresponda de forma directa a los impuestos descontables por las operaciones exentas declaradas. Así, dado que las normas sobre devolución y/o compensación solo confieren tales derechos a quienes están incurso en las ventas de bienes y servicios exentos de los artículos 477 y 481 del ET, es de advertirse que en los eventos donde, además de esas actividades exentas, en la declaración privada se liquiden saldos a favor asociadas a operaciones gravadas, los cuales no darán lugar a devolución, sino a imputación en la declaración periódica siguiente, deberá establecerse cuánto del saldo a favor declarado obedece a las operaciones exentas a efectos de reconocer el derecho a

¹ Sentencias del 25 de septiembre de 2006 (exp. 14035, CP: Héctor J. Romero Díaz); del 30 de mayo de 2011 (exp. 17529, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez); y del 21 de mayo de 2015 (exp. 20371, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

la devolución sobre la porción del saldo a favor asociada a dichas operaciones y no a las gravadas con el IVA. Además, valga anotar que ese entendimiento se acompasa con la regla proporcionalidad que establece el artículo 490 del ET y reglamenta el artículo 15 del Decreto 522 de 2003, a efectos de cuantificar el impuesto descontable procedente que corresponde a costos o gastos comunes a actividades gravadas, exentas y excluidas. Con todo, finalmente el artículo 59 de la Ley 1607 de 2012 modificó el artículo 489 del ET precisamente para introducir, ahora como derecho positivo, una regla dirigida a establecer la porción del monto del saldo a favor que es susceptible de devolución bimestral cuando el responsable del IVA, además de realizar operaciones exentas del artículo 481 del ET, realiza operaciones gravadas, pues tal como señaló la exposición de motivos del proyecto de ley: *«[e]l objetivo de las modificaciones al artículo 489, es aclarar los procedimientos mediante los cuales se solicitan los impuestos descontables en operaciones exentas, para así facilitarles la vida a los responsables del impuesto y hacer más transparente el proceso de devolución de IVA a los que tienen derecho»*.

Así, sin perjuicio de que solo desde la Ley 1607 de 2012 el ordenamiento contempla reglas de derecho positivo para cuantificar la porción del saldo a favor susceptible de ser devuelto, cuando este se encontraba originado en descontables comunes a actividades gravadas y exentas, las normas contenidas en los artículos los artículos 481, 488, 489 y el parágrafo 1.º del artículo 850 del ET, y la señalada jurisprudencia de esta Sección, conducen a concluir que solo el saldo a favor originado en los descontables asociados a las actividades exentas de los artículos 477 y 481 del ET, sin perjuicio de la hipótesis del artículo 815-1 del ET, es el susceptible de ser objeto de devolución.

4- Para juzgar si la demandante tiene derecho a obtener la devolución de la totalidad del saldo a favor solicitado a la autoridad de impuestos, la Sala encuentra acreditados los siguientes hechos relevantes:

(i) La actora, en los bimestres 3.º a 5.º de 2011 declaró operaciones gravadas e ingresos por exportaciones. En relación con los ingresos por operaciones gravadas, registró las sumas de: \$1.520.619.000, \$1.704.399.000, \$1.622.363.000, respectivamente, e igualmente, en lo atinente a ingresos por exportaciones declaró los valores de: \$739.817.000, \$17.710.000 y \$506.549.000, respectivamente (ff. 37 a 39). De acuerdo con ello, en el 3.º bimestre de 2011 autodeterminó un saldo a favor por el monto de \$322.909.000 que fue arrastrado al 4.º período en el que, a su vez, autoliquidó un saldo a favor de \$125.672.000, para un total de saldo de \$448.581.000, que también fue arrastrado al 5.º período, en el que se generó un saldo por \$363.561.000, que incrementó el saldo en arrastre a la cifra de \$812.142.000. En los bimestres 6.º de 2011 y 1.º a 3.º de 2012, la demandante no hizo exportaciones, pero sí declaró operaciones gravadas con el tributo y siguió incrementando el saldo a favor, de manera que, para el 3.º bimestre del IVA de 2012, ya tenía un saldo a favor de \$976.663.000, de los cuales pidió en devolución \$807.041.000 (ff. 26 y 27, 34 y 35, 37 a 45).

(ii) A través de la Resolución nro. 6282-1605, del 16 de noviembre de 2012, la demandada reconoció como saldo susceptible de devolución la suma de \$336.837.480, valor que obedece al cálculo de proporción efectuado para establecer los impuestos descontables asociados a las exportaciones declaradas en los bimestres 3.º a 5.º de 2011 (ff. 612 a 614 caa4). De igual forma, negó la devolución de \$639.826.000 que correspondía al saldo por operaciones gravadas, en el entendido que el monto global pretendido en devolución era de \$976.663.000. En la demanda judicial, la actora aclara que la suma que pidió en devolución era de \$807.041.000, por lo que reclama que se ordene la devolución del excedente no reconocido por \$470.204.000 (ff. 4, 19 a 21).

(iii) En la Resolución nro. 1015, del 12 de diciembre de 2013, que resolvió el recurso interpuesto y confirmó el acto administrativo del ítem anterior, la Administración le indicó a la actora que no procedía el reconocimiento del excedente no devuelto, en la medida en que no correspondía a un saldo originado en operaciones exentas, para lo cual transcribió la hoja de trabajo en el que hizo un cálculo para determinar el saldo asociado a las operaciones exentas declaradas en los bimestres 3.º a 5.º de 2011, de acuerdo con los impuestos descontables declarados en esas vigencias. En sustento de ello, mencionó la sentencia del 30 de mayo de 2011 (exp. 17529, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), en la que también se hizo el cálculo de proporción para indicar el saldo a devolverse, con base en el artículo 490 del ET (ff. 31 a 35).

5- De acuerdo con los medios probatorios que obran en el plenario, la Sala observa que la demandante, durante los períodos de declaración de IVA de los bimestres 3.º a 5.º del 2011, además de realizar operaciones gravadas con el impuesto también declaró operaciones exentas correspondientes a exportaciones de bienes corporales muebles, a las cuales se imputaron de manera indistinta descontables que originaron saldos a favor en cada una de esas declaraciones, cada uno de los cuales se imputó sucesivamente hasta la declaración del 3.º bimestre del IVA de 2012, de manera que en esta declaración la actora registró en el renglón informativo 65 «*saldo a favor de la casilla 64 susceptible de ser solicitado en devolución y/o compensación*» la suma de \$807.041.000. Dicho monto total fue objeto de solicitud de devolución, de la cual la demandada solo reconoció como susceptible de ser devuelta la suma de \$336.837.480, que obtuvo de establecer el porcentaje que ocupaban los ingresos por exportaciones dentro de los ingresos exentos y gravados, para luego establecer cuánto de los impuestos descontables declarados fueron por operaciones exentas a fin de discriminar el saldo a favor imputado a los impuestos descontables por exportaciones (exentas). La actora no cuestiona el cálculo efectuado por la Administración para hallar el monto que finalmente le fue reconocido en devolución, de ahí que en su petición reclame la devolución de la porción del saldo a favor que no le fue reintegrado y que asciende a \$470.204.000, sin que en su sustentación aduzca que ese valor corresponda también a sus operaciones exentas; de manera que no controvierte la afirmación de la demandada acerca de que el valor no reconocido corresponde al saldo a favor por los impuestos descontables de operaciones gravadas con el IVA. En suma, la disputa se cierne sobre el hecho jurídico de que, para la apelante, la totalidad del saldo a favor debe ser devuelto, con indiferencia de si parte o todo el saldo a favor obedezca a los impuestos descontables de operaciones gravadas o exentas, dado que concluye que al ser exportadora y liquidar saldo a favor tenía derecho a la devolución del monto total del saldo a favor autoliquidado.

Precisado lo anterior, se extrae que el único cuestionamiento de la parte actora radica en que la totalidad de los saldos a favor son susceptibles de ser devueltos cuando quien lo solicita es exportador. Sin embargo, la Sala encuentra que, de acuerdo con lo explicado en el fundamento jurídico nro. 3 de las consideraciones de esta providencia, tratándose de saldos autoliquidados relacionados con las operaciones gravadas, no procede la devolución, sino su imputación y arrastre al período de declaración inmediatamente siguiente. En contraste, solo el saldo a favor originado en las actividades exentas del artículo 481 del ET es susceptible de devolución.

En lo que respecta al cuestionamiento de la apelante, acerca de que el tribunal reafirmó la legalidad de los actos demandados invocando el artículo 489 del ET modificado por la Ley 1607 de 2012, debe advertirse que para la época de los hechos regía la versión anterior del artículo 489 del ET; sin embargo, esa modificación a la norma se hizo para dar claridad acerca del procedimiento a emplearse para establecerse el saldo a favor susceptible de devolución en la medida en que corresponda a las operaciones exentas;



siendo relevante indicar que antes de la reforma de la Ley 1607 de 2012 también era necesario asociar el saldo a favor a las operaciones exentas, de acuerdo con los artículos 815, 815-1 , párrafo 1.º del artículo 850 del ET, pues solo este era pasible de devolución. Adicionalmente, debe aclararse que los actos acusados al efectuar el cálculo del saldo a favor procedente en devolución, si bien se trató de un procedimiento de proporcionalidad inspirado en el artículo 490 del ET, este sustituyó el procedimiento de haber asociado directamente el saldo según las operaciones exentas, sin que la actora haya pretendido demostrar el monto que se hubiera obtenido de haberse revisado de forma directa el impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios vinculados a las exportaciones declaradas. Así, dado que la demandante no cuestiona el cálculo efectuado por la Administración, ni adujo que la totalidad del saldo correspondiera a operaciones exentas (lo cual además tendría que haberse probado), se impone desestimar el cargo de apelación y confirmar el fallo apelado, por las razones expuestas.

6- Finalmente, no se impondrá condena en costas en esta instancia, toda vez que no se encuentran acreditadas las exigencias que hace el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP para su procedencia.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. **Reconocer** personería al abogado Gustavo Adolfo Mosquera Abello, como apoderado de la demandada, conforme al poder conferido (f. 186).

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Salvo voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN