CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., nueve (9) de septiembre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	76001-23-33-000-2023-00361-01 (30626)
Demandante	REFINADORA NACIONAL DE ACEITES Y GRASAS S.A.S.
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	IVA período 1 del año 2018. Exención de IVA en la venta de bienes y servicios a usuarios industriales de bienes y servicios de zonas francas. Alcance del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario. Sanción por inexactitud. Reiteración jurisprudencial.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 30 de abril de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala Segunda de Decisión, que decidió lo siguiente[1]:

> **PRIMERO**: **NEGAR** las pretensiones de la demanda, por las consideraciones expuestas.
>
> **SEGUNDO:** Sin condena en costas, de conformidad con lo expuesto en las consideraciones de la presente sentencia. […]

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 22 de marzo de 2018, la Refinadora Nacional de Aceites y Grasas S.A.S. (en adelante Refinal) presentó la declaración del impuesto sobre el valor agregado IVA del primer bimestre del año 2018. Esta declaración fue corregida el 22 de mayo del mismo año, aumentando el saldo a favor.

Previa expedición del requerimiento especial, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN profirió la liquidación oficial de revisión 2022015050000001 del 20 de enero de 2022, que modificó la declaración, en el sentido de reclasificar ingresos exentos a gravados, lo que generó un impuesto a pagar y la imposición de la sanción por inexactitud en la tarifa del 100%.

La demandante presentó recurso de reconsideración y la administración confirmó la decisión mediante la resolución 000480 del 26 de enero de 2023.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo

[1] Samai de tribunal, índice 34, pág. 17.

Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante formuló en la reforma a la demanda las siguientes pretensiones[2]:

2.1. Primero: Que se declare la nulidad total de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos:

2.1.1. La Liquidación Oficial de Revisión No. **2022015050000001 del 20 de enero de 2022**, proferida por la División de Fiscalización y Liquidación Tributaria Intensiva (A) de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Palmira, y

2.1.2. La **Resolución No. 000480 del 26 de enero de 2023**, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a través de la cual se resolvió el recurso de reconsideración.

2.2. Segundo: Que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad de dichos actos administrativos, a título de restablecimiento del derecho se declare lo siguiente:

2.2.1. Que la declaración del IVA del primer (1) bimestre del año 2018 presentada por la Compañía se encuentra en firme;

2.2.2. Que no procede ningún ajuste a los ingresos obtenidos por la venta de aceite de soya refinado y por tanto los mismos se encuentran exentos del IVA de acuerdo con el literal e) del artículo 481 del ET;

2.2.3. Que en consecuencia, no procede la liquidación del mayor impuesto ni de la sanción por inexactitud sobre la declaración de IVA del primer (1) bimestre del año gravable 2018 presentada por la Compañía; y

2.2.4. Que se cancelen los registros contables que la DIAN hubiere abierto a Refinal como deudora de IVA por el primer (1) bimestre del año 2018.

2.3. Tercero: Que se declare que no son de cargo de la Compañía las costas en que incurra la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

2.4. Cuarto: Que se condene a La Nación a pagar las costas del presente proceso, conformadas por las expensas y las agencias en derecho.

2.5. Quinto: Como pretensión subsidiaria, se anule parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión y la Resolución a través de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, en el punto correspondiente a la sanción por inexactitud impuesta a la Compañía bajo la causal prevista en el parágrafo 2 del artículo 647 del ET.

Lo anterior, considerando la clara interpretación razonable del derecho que hizo mi poderdante para determinar el tratamiento tributario de sus operaciones, el amplio ejercicio probatorio realizado en sede administrativa y judicial, así como la inexistencia de los elementos para configurar la sanción que se impone, se solicita esta última pretensión en caso de no acceder a la petición de nulidad total de los actos demandados.

Invocó como normas violadas**,** el preámbulo y los artículos 1, 2, 4, 6, 29, 121, 123, 150 (numerales 11 y 12), 300 (ordinal 4), 313 (ordinal 4), 338 y 363 de la Constitución Política; 481 (literal e), 647 y 788 del Estatuto Tributario; 1630 y 1849 del Código Civil; 905 del Código de Comercio; 174 del Código General del Proceso; 395 del Decreto 2685 de 1999; el Decreto 4051 de 2007; y los artículos 73 y 74 del Decreto 2147 de 2016, y 369 de la Resolución 4240 de 2000. El concepto de violación se resume a continuación:

Destacó que en el presente proceso se discutía la **aplicación del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario**; razón por la cual, en los actos demandados no se expuso la existencia de una simulación en las operaciones con CAC Maquila, por lo que no eran procedentes las consideraciones sobre asuntos similares proferidas por el Consejo de Estado, ya que «la discusión debe centrarse entonces en que ocurrió después de realizada la venta y si existió un incumplimiento porque no haya ingresado efectivamente la

[2] Samai de tribunal, índice 12. PDF reforma demanda, págs. 5 y 6. Se precisa que el escrito y los anexos fueron radicados por correo electrónico y ventanilla virtual, esta última se observa *ibidem*, índice 13.

mercancía a la zona franca y no se haya empleado en el objeto social del usuario, para el caso de C.A.C. MAQUILA como lo afirma la DIAN, debe determinarse quién fue el responsable de tal incumplimiento, y por tanto, a quién le compete responder por el pago del IVA que inicialmente fue tratado como exento, además de los intereses por mora y las sanciones a que hubiere lugar»[3].

Explicó el **proceso de venta de aceite de soya refinado** a compradores ubicados en zona franca y/o comercializadores internacionales, puntualmente con CAC Maquila S.A., manifestó que el aceite es importado por la sociedad, el cual es dispensado en tanques de depósito en su sede. Indicó que los adquirientes emiten una orden de compra con la cantidad de producto, y la orden de cargue que especifica los datos del vehículo cisterna y del conductor que acude a Refinal para el correspondiente cargue.

Precisó que, de acuerdo con el derecho civil y comercial, a partir de la entrega del aceite queda perfeccionado el contrato de compraventa, por lo que desde ese momento el control y la custodia queda bajo la responsabilidad del comprador hasta su ingreso a zona franca; aclarando que la transacción ejecutada correspondió a una operación desde el territorio aduanero nacional con destino a zona franca, y no a una operación desde el resto del mundo con destino a zona franca.

Resaltó que, de conformidad con los artículos 367 y 369 de la resolución 4240 de 2000, cuando se enajenan bienes de empresas ubicadas en territorio aduanero nacional con destino a una zona franca, se debe solicitar y tener como prueba el respectivo formulario de movimiento de mercancías o formulario de ingreso, sin acompañar algún documento adicional.

Por lo tanto, alegó que no estaba obligada a cumplir con lo exigido por la DIAN, en cuanto a la verificación del uso del aceite refinado para el desarrollo del objeto social del comprador.

Adujo la indebida [4] **aplicación del artículo 788 del Estatuto Tributario**, ya que la venta exenta de IVA beneficia únicamente al comprador, por lo que no es procedente que la administración pretenda exigir a Refinal el cumplimiento de los requisitos dispuestos en el artículo 481 literal e) *ibidem*. Así, en calidad de vendedor solo debía facturar el impuesto, recaudarlo y trasladar el pago a la DIAN, puesto que esta nunca asume económicamente el pago del tributo, siendo entonces responsabilidad de CAC Maquila el demostrar las circunstancias que lo hacen acreedor de la exención[5].

Sostuvo que la autoridad violó el mencionado literal e) del artículo 481 por **interpretación errónea** de los Decretos 4051 de 2007 y 2147 de 2016, debido a que no existe ningún parámetro normativo que indique cómo deben probarse los requisitos para la exención del impuesto.

Si bien el inciso final del artículo consagra que los materiales vendidos deben ser necesarios para el desarrollo del objeto social de los usuarios industriales de zona franca, no especifica cómo debe acreditarse dicha situación; en ese sentido, el término necesario «no puede ser entendido como que el bien se haya usado, sino que tenga la aptitud de ser usado en algún momento en el futuro, luego de efectuada su adquisición, de acuerdo con el objeto social del usuario industrial»[6], por lo que el vendedor solo debe verificar que el bien tiene la aptitud o virtud de ser usado para el objeto social del comprador.

---

[3] *Ibidem*, pág. 11.
[4] Citó la sentencia del 15 de marzo de 2012, exp. 16660. M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
[5] Hizo referencia a la exposición de motivos de la Ley 1004 de 2005, como los Oficios 069119 del 18 de julio de 2008 y 031989 del 30 de diciembre de 2019 y los conceptos 014667 del 3 de diciembre de 2014 y 1323 del 21 de diciembre de 2020, expedidos por la DIAN.
[6] Samai de tribunal, índice 12. PDF reforma demanda, pág. 22.

Agregó que la única forma para establecer la respectiva tarifa del IVA, con la verificación del cumplimiento del requisito exigido por la DIAN, sería que la compañía esperara hasta dicho momento para expedir la correspondiente factura; situación que consideró ilógica, toda vez que se entregaría la mercancía sin la correspondiente factura de compra, además de no saber el tiempo de espera para efectos de la utilización de la materia prima, ni cómo validar el uso dado por el comprador, lo cual iría en contravía a la naturaleza de causación del impuesto. Además, esto desconocería que para el ingreso de la mercancía a la zona franca se necesita el formulario de movimiento y la factura.

Destacó que al no existir la reglamentación la sociedad solo podía verificar dicho requisito de forma previa con documentos como el certificado de existencia y representación legal, el RUT y el acto de calificación del comprador como usuario industrial de bienes o servicios expedido por el operador de la zona franca, tal y como se realizó en el caso en concreto.

En ese sentido, respecto a la **verificación de antecedentes legales y formales** como usuarios industriales de zona franca de los compradores, señaló que la autoridad tributaria omitió los documentos de prueba[7] y argumentos expuestos en sede administrativa, que demostraban el deber de diligencia que ejecutó la compañía[8]. Empero, alegó que no hay regla o norma que estipule que el proveedor de bienes deba estudiar exhaustivamente que el tercero comprador cumple a cabalidad sus obligaciones legales.

Sobre los **requisitos legales tributarios para la exención de IVA**, adujo que el beneficio establecido en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, debía armonizarse con el artículo 395 del Decreto 2685 de 1999, modificado en 2007, y no con el artículo 396 *ibidem* que se aplica para efectos aduaneros. Destacó que para proceder y validar la exención mencionada solo era necesario el formulario de ingreso de las mercancías, sin requerirse prueba adicional, ni la obligación de verificar el destino de los bienes introducidos a la zona franca, razón por la cual actuó de buena fe. Agregó que, los formularios entregados por el comprador no presentan irregularidades que indiquen falsedad o visos de ser anómalos.

Con relación a los supuestos fácticos para la **procedencia de la exención con CAC Maquila**, sostuvo que la mercancía ingresó a zona franca, como lo acreditan los formularios de movimiento de mercancías o formularios de ingresos que se entregaron a Refinal; advirtiendo que no tenía los medios para validar que dichos documentos eran auténticos y que el camión que se esperaba ingresara a la zona franca no lo hizo, por lo que la operación se apegó al presupuesto constitucional de la buena fe, presunción de legalidad y autenticidad. Agregó que la DIAN tampoco aportó un documento de la investigación penal o judicial contra CAC por engañar al operador de la zona franca de Barranquilla.

Precisó que el comprador cumplía con el requisito de encontrarse ubicado en una zona franca reconocida, siendo un usuario plenamente habilitado para los años 2017 y 2018.

Expuso que los **pagos efectuados por el deudor**, de forma directa o indirecta a través de terceros, eran eficaces, válidos y legales, de conformidad con la normativa

[7] Mencionó el RUT, el certificado de existencia y representación legal, consulta de antecedentes efectuada por Comfinagro S.A., estudio de prevención de riesgo elaborado por Lozano Vila & Asociados Consultores Ltda., y acto de calificación como usuario industrial de zona franca

[8] Citó la sentencia C-123 del 22 de febrero de 2006.

general en materia de obligaciones en derecho civil, toda vez que, autorizan que terceros ajenos efectúen el pago por cuenta y riesgo del deudor[9].

Sobre la **validez y eficacia de los formularios de ingreso a zona franca**, sustentó que CAC Maquila estuvo plenamente habilitada para operar como usuario industrial en la zona franca de Barranquilla durante el año 2018, por lo que para ese momento no había perdido su calificación ni tenía investigaciones. Indicó que la DIAN omitió un deber legal, puesto que, si la manifestación realizada por la zona franca de Barranquilla acerca de que los formularios expedidos por dicha compañía no correspondían a los autorizados por el operador, debió inhabilitarla como usuario industrial e imponer la sanción a la que hubiera lugar; por lo que no era posible que un vendedor como Refinal tuviese la oportunidad de objetar documentos que fueron expedidos de forma legal por un tercero, sin tener superioridad jerárquica, administrativa o financiera.

A esto se suma la respuesta que dio la administración a un derecho de petición del que se puede inferir que esa entidad no cuenta con la capacidad de verificar la autenticidad de los formularios de movimiento, por lo que se hace evidente la imposibilidad de la demandante de cumplir con esta carga.

Recalcó que el **traslado de pruebas** realizado desde el expediente que era de conocimiento de la DIAN Seccional Bogotá vulneró el debido proceso y el derecho de contradicción, porque no se hizo en debida forma y con apego al artículo 174 de la Ley 1564 de 2012[10]; lo que la hace nula de pleno derecho.

Por último, adujo que no era procedente la **sanción por inexactitud** impuesta, porque las cifras reportadas se derivan de una sana y debida contabilidad, siendo las operaciones comprobables formal y materialmente. Agregó que, en cualquier caso, se configura una diferencia de criterios que exime de responsabilidad al sujeto pasivo del impuesto.

Oposición de la demanda

La DIAN solicitó negar las pretensiones de la demanda[11]. Precisó que la jurisprudencia proferida por el Consejo de Estado, a la que se refiere la demandante, reconoce que la carga de la prueba le corresponde al acreedor de la exención, así como la facultad con la que cuenta la administración para verificar el cumplimiento de los requisitos legales, por lo que carecía de fundamento la solicitud de no tener en cuenta los pronunciamientos que se relacionan para el estudio de la legalidad de las actuaciones realizadas en el presente asunto.

Señaló que, si bien le asiste razón a la demandante respecto a la autonomía contractual en el proceso de venta de aceite refinado, esta no era objeto de reparo, ni era competencia de la entidad; ya que la discusión se centra únicamente sobre si las operaciones entre la demandante y CAC Maquila cumplieron con los requisitos dispuestos en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario. Razón por la que los documentos de las operaciones de venta allegados al proceso solo se encaminan a comprobar la relación comercial, sin que esto acredite realmente el cumplimiento de los requisitos expuestos.

---

9 Citó la sentencia del exp. 20047 de 2014 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado sin identificar fecha ni ponente correspondiente; así como la sentencia 7651 del 23 de abril de 2003 proferida por la Corte Suprema de Justicia, M.P. Silvio Fernando Trejos Bueno.
10 Citó las sentencias T-204-18 y C-496 de 2015.
11 Samai de tribunal, índice 22. PDF contestación reforma a la demanda.

Indicó que no se vulneró el artículo 788 del Estatuto Tributario, puesto que Refinal al ser responsable de IVA y al incluir dentro de su declaración privada del impuesto ventas exentas que no contaban con el lleno de todos los requisitos legales, era susceptible de fiscalización por parte de la entidad. Así, consideró improcedente que la sociedad pretendiera relevarse de la carga de la prueba que le asiste como sujeto titular de una exención[12].

Expuso que, tampoco se violó el literal e) del artículo 481 *ibidem* por errónea interpretación, toda vez que en el expediente administrativo se encuentra la respuesta de la zona franca de Barranquilla en la que se indicó que para el año 2018 no hubo ningún registro de movimiento sobre aceite de soya refinado, ni que fuese proveniente de Refinal; con lo que se demostró el incumplimiento de los supuestos para reconocer el beneficio tributario.

Agregó que, en sede administrativa se valoraron los documentos aportados por la sociedad, como los registros de salida de productos, en los cuales se observó que no se registró como destino la zona franca de Barranquilla, puesto que solo en 3 de ellos se señaló de manera general esta ciudad, lo que no implicaba su ingreso a la respectiva zona franca.

Destacó que de conformidad con el mencionado artículo 788, el contribuyente que pretenda aplicar una exención tributaria deberá acreditar las circunstancias que lo hacen acreedor de la misma, cuestión que no ocurrió en el caso en concreto por parte de la demandante.

Con relación a los requisitos legales tributarios para la exención de IVA, advirtió que el artículo a aplicar es el 396 del Decreto 2685 de 1999 porque regula el aspecto tributario de la operación comercial y consagra que la materia prima debe ser necesaria para el desarrollo del objeto social del usuario de bienes y servicios y que debe ser efectivamente recibida por este. Así, la demandante debía consultar directamente al usuario operador de zona franca para verificar el ingreso de la mercancía.

Respecto de la procedencia de la exención adujo que, el operador de la zona franca de Barranquilla certificó que el usuario no tuvo movimientos de entrada o salida para el año 2018, ni se observa el movimiento del producto denominado aceite de soya refinado proveniente de Refinal. En este caso se evidencia una valoración integral de las pruebas que no desvirtuó la interesada.

Manifestó que los pagos efectuados por los deudores de forma directa o a través de terceros, no fueron invalidados por la DIAN, por lo que no había lugar a verificar estos aspectos.

Con relación a la validez y eficacia de los formularios de ingreso a zona franca, sostuvo que el beneficio tributario exige del contribuyente el cumplimiento de los requisitos legales, lo cual no ocurrió en este caso. Expuso que solicitar información a la Zona franca de Barranquilla no implicaba ejercer facultades de fiscalización, sino cumplir con la diligencia y carga de la prueba que le corresponde.

Agregó que, no se vulneró el debido proceso, toda vez que, la prueba trasladada cumplió con los requisitos de publicidad y contradicción, siendo oportunidades para oponerse la respuesta al requerimiento especial y el recurso de reconsideración.

[12] Citó las sentencias del 1 de marzo de 2018, exp. 21762, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y del 5 de agosto de 2021, exp. 22105, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

Señaló que la sanción por inexactitud era procedente porque dentro del presente asunto se probó que la demandante omitió ingresos por operaciones gravadas, sin que se evidencie una interpretación razonable del derecho aplicable.

Finalmente, solicitó condenar en costas a la demandante, destacando el valor de las fotocopias y escaneo de los antecedentes administrativos como gastos del proceso.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala Segunda de Decisión, negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas a la demandante, por las siguientes consideraciones[13]:

Refirió las normas aplicables al caso, en especial los artículos 421, 479 y 481 del Estatuto Tributario, así como los hechos probados dentro del proceso; precisando las pruebas allegadas al expediente, centrando la discusión del asunto sobre el cumplimiento de los requisitos para la exención del IVA.

Sostuvo que Refinal afirmó que CAC Maquila fue usuaria de la zona franca de Barranquilla, y que al realizarse el cargue de la mercancía en su planta no se podía establecer el destino final del producto, ni si este fue usado por el comprador para el desarrollo de su objeto social; a lo cual precisó, con fundamento en el pronunciamiento del 15 de octubre de 2021[14] del Consejo de Estado, que para considerar la venta como exenta era necesario que el bien se usara para el desarrollo del objeto social del usuario de la zona franca.

Agregó que, las facturas allegadas por la sociedad, así como los recibos de caja por los meses de enero a febrero del año 2018, consignaciones y especificaciones del proceso de venta del aceite de soya, no eran pruebas suficientes para tener por cumplido el requisito expuesto en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario; además, resaltó que Refinal no desvirtuó tal situación en sede administrativa ni judicial, aun cuando tenía la carga de la prueba.

Citó un precedente horizontal proferido en un proceso con identidad de partes y similitud de pretensiones[15], con el que señaló que no existió falsa motivación de los actos demandados, teniendo en cuenta que estos se fundamentaron en que no se comprobó que la mercancía que ingresó del territorio nacional a la zona franca se destinara al desarrollo del objeto social del usuario, por lo que el ingreso exento declarado no cumplió con los requisitos legales del estatuto. Así como tampoco se encontró probada la vulneración al debido proceso y derecho de defensa, ya que la demandante contó con las oportunidades de contradicción.

En cuanto a la sanción por inexactitud, indicó que resultaba procedente en el caso en concreto, debido a que se cumple con lo dispuesto en el artículo 647 del Estatuto Tributario[16], hechos que no fueron desvirtuados por la demandante.

Finalmente, se abstuvo de condenar en costas a la parte vencida dentro del proceso, al no encontrar prueba de su causación, de acuerdo con el artículo 365 del Código General del Proceso.

---

13 Samai de tribunal, índice 34.
14 Exp. 25044, M.P. Milton Chaves García.
15 Sentencia del 30 de junio de 2023, exp. 76001-23-33-000-2022-00621-00, M.P. Fernando Augusto García Muñoz.
16 Citó la sentencia del 1 de noviembre de 2012, exp. 18109, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Recurso de apelación

La demandante sustentó su impugnación[17] señalando que la venta reconocida como exenta solo beneficiaba al comprador y no al vendedor, por lo que solo es responsable de facturar, recaudar y trasladar el impuesto a la DIAN; razón por la que consideró ilógico que, ante el incumplimiento de los requisitos de destinación de los bienes, se pretenda imponer el impuesto y las sanciones a Refinal como vendedora del aceite de soya refinado[18].

Precisó que no existe norma que determine cómo deben probarse los requisitos del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, porque si bien, al final de la citada norma se hace referencia a que los bienes vendidos al usuario industrial de una zona franca sean necesarios para el desarrollo de su objeto social, esta no aclara cómo se debe acreditar tal condición ni cuáles son los documentos idóneos para ello.

Agregó que tampoco impone la obligación al vendedor de constatar de forma posterior a la venta de mercancía, que las materias primas fueron efectivamente usadas por el usuario industrial de la zona franca, y puso de presente la definición de la palabra «necesario» por la RAE[19], para hacer referencia a que el bien es indispensable y será usado, mas no menciona cuándo será usado.

Explicó que el requisito precitado debe analizarse antes de efectuarse la venta, en concordancia con el literal a) del artículo 429 *ibidem*, según el cual el IVA se causa en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente. Así, para efectuar una venta, emitir la factura y despachar la mercancía se debe conocer previamente si se cumple el literal e) del artículo 481 de la norma tributaria.

En este caso, la verificación respectiva se realizó mediante el certificado de existencia y representación legal de los compradores, el RUT, y el acto de calificación como usuarios industriales de zona franca expedido por el usuario operador, verificación de antecedentes y estudios de riesgo, entre otros, los cuales no fueron valorados por el *a quo*.

Insistió en que la responsabilidad respecto a que el comprador no ingrese los bienes a zona franca o que no sean empleados en actividades de su objeto social no puede recaer en el vendedor que obró de buena fe, cuando el beneficio de la exención solo es para el comprador.

Adicionalmente, ejemplificó la existencia de normas que establecen incentivos en materia de IVA para los compradores, como el dispuesto en los artículos 481 literal b) del Estatuto y 12 de la Ley 1715 de 2014, modificado por la Ley 2099 de 2021 para sustentar que, si el comprador no cumple las condiciones exigidas por la ley para acceder al beneficio, el vendedor no debe ser castigado por el hecho imputable al tercero.

Destacó que la sentencia tuvo como fundamento un precedente horizontal que no se encontraba en firme, por lo que no podía ser aplicado hasta que fuera resuelto por el Consejo de Estado.

---

17 Samai de tribunal, índice 37.
18 Citó la exposición de motivos de la Ley 1004 de 2005; los oficios 069119 de 2008 y 031989 de 2019; y los conceptos 014667 de 2014 y 1323 de 2020.
19 Samai de tribunal, índice 72, pág. 7.

Planteó que el Tribunal se limitó a aceptar lo expuesto por la demandada, sin analizar las pruebas aportadas por dicha entidad, incurriendo en un error de hecho; así como en un error de derecho en la apreciación de las pruebas aportadas por Refinal[20], toda vez que no verificó en conjunto los documentos aportados dentro del expediente, como la información aportada por el operador de la zona franca, correspondiente a la entrada y salida de mercancía por parte de CAC Maquila, lo que demostraría que fue esta última compañía la que incumplió con su deber legal y comercial. Refirió nuevamente los documentos con los que comprobó antes de la venta las condiciones del comprador.

Destacó que no procede la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 *ibidem*, porque todo lo anterior deriva de una interpretación razonable del derecho aplicable, además de ser completos y verdaderos los hechos y cifras declarados. También invocó el desconocimiento del principio de lesividad por las mismas razones.

Oposición a la apelación

La DIAN controvirtió el recurso interpuesto[21], indicando que, de conformidad con el artículo 788 del Estatuto Tributario, le corresponde al contribuyente acreditar y demostrar las circunstancias que lo hacen acreedor de la exención tributaria; resultando equivocada la apreciación de la demandante, respecto a su falta de responsabilidad por el IVA y las sanciones dado el incumplimiento de los requisitos legales, ya que, como se demostró en la decisión de primera instancia, Refinal no desvirtuó la legalidad de los actos demandados.

Advirtió que los formularios de movimiento de ingreso a zona franca no acreditan por si solos la calidad del bien exento, pues se requiere que este sea utilizado para el desarrollo del objeto social de los compradores, por lo que las referencias al certificado de existencia y representación legal o al RUT del usuario no son suficientes para la verificación idónea del cumplimiento del requisito expuesto en la norma; en ese sentido no se evidencia la interpretación errónea de la norma que alega la apelante.

Respecto a la falta de valoración probatoria, adujo que no le asistía razón a la demandante, debido a que el tribunal realizó el análisis correspondiente de todos los documentos allegados al expediente, los cuales fueron insuficiente para demostrar la procedencia de la exención que alega la sociedad. Resaltó que a lo largo del proceso se probó el hecho sancionable dando lugar a la imposición de la sanción por inexactitud.

Por último, hizo referencia a la sentencia del 17 de julio de 2025[22], en la que el Consejo de Estado resolvió un asunto similar entre las mismas partes, para efectos de ser tenida en cuenta en esta instancia; y solicitó que se condenara en costas y agencias en derecho a la demandante según lo previsto en los artículos 188 de la Ley 1437 de 2011 y, 365 y 366 del Código General del Proceso.

Intervención del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público indicó que la sentencia de primera instancia debía ser confirmada[23], teniendo en cuenta que el caso en concreto tiene similitud fáctica

[20] Citó la sentencia del 10 de marzo de 2009, de la Corte Suprema de Justicia, M.P. Jorge Luis Quintero Milanés, así como la sentencia SC3253 del 4 de agosto de 2021, M.P. Álvaro Fernando García Restrepo
[21] Samai, índice 20. PDF pronunciamiento.
[22] Exp. 29932, M.P. Wilson Ramos Girón (E).
[23] Samai, índice 19.

y jurídica con lo resuelto por el Consejo de Estado en el fallo del 10 de julio de 2025[24]. Así, para efectos de garantizar el derecho a la igualdad por parte de las autoridades, los efectos de la citada decisión debían extenderse al asunto de la referencia, ya que la demandante no probó el cumplimiento de los requisitos previstos para la exención del IVA del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

Con relación a la sanción por inexactitud, señaló que, aunque Refinal alegue que en la declaración no registró datos inexactos, sí se encuentra probado el incumplimiento de los requisitos para la exención, por lo que acompañaba lo decidido por el *a quo* respecto la procedencia de la misma.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

Corresponde a la Sección estudiar la legalidad de la liquidación oficial de revisión 2022015050000001 del 20 de enero de 2022 y la resolución 000480 del 26 de enero de 2023, proferidas por la DIAN, que modificaron la declaración presentada por la Refinadora Nacional de Aceites y Grasas S.A.S. con relación al IVA del bimestre 1 de 2018.

En concreto se debe determinar, *i)* si se cumplieron los requisitos establecidos en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, para la procedencia de la exención de IVA, en las operaciones comerciales de la demandante con CAC Maquila S.A.; y *ii)* si es procedente la sanción por inexactitud.

Para decidir estos aspectos, se reiterará en lo pertinente el criterio jurisprudencial expuesto por esta sección en las sentencias del 17 de julio de 2025, (exp. 29932, M.P. Wilson Ramos Girón (E)), del 12 de febrero y del 23 de julio de 2026 (exp. 29051[25] y 30650, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello) que resolvieron controversia similar entre las mismas partes, respecto del IVA de bimestres del año 2018 y del 2017[26].

2. Análisis del caso en concreto

2.1 Sobre la procedencia de la exención de IVA sobre las operaciones realizadas con CAC Maquila S.A.

La demandante afirma que no existe norma que determine cómo deben probarse los requisitos del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, porque si bien, al final de la citada disposición se refiere a que los bienes vendidos al usuario industrial de una zona franca sean necesarios para el desarrollo de su objeto social, esta disposición no da claridad de cómo se debe acreditar que los bienes son necesarios para dicho desarrollo, ni impone al vendedor la obligación de constatar que las materias primas ingresaron a zona franca y fueron efectivamente usadas.

Para resolver, la Sección pone de presente que el artículo 481 del Estatuto Tributario establece una exención de IVA sobre bienes, entre estos, contempla en el

[24] Exp. 25000-23-37-000-2021-00302-01.
[25] Se pone de presente que la sentencia proferida en este proceso corresponde a la segunda instancia de la providencia invocada como procedente horizontal por el tribunal y que en el recurso de apelación Refinal indicaba que no estaba en firme.
[26] En ese sentido, también se pueden observar las sentencias del 10 de julio y del 6 de agosto de 2025, expedientes 29389 y 29430, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello en las que se resolvió una controversia entre otro demandante y la DIAN, pero con similitud en los fundamentos de hecho y de derecho a los que hoy se discute.

literal e) «Las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca o entre estos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios»[27].

La exposición de motivos[28] de la norma que introdujo la exención aclaró que:

> De manera fundamental, este proyecto de ley procura que las Zonas Francas y las redefinidas Zonas Especiales de Desarrollo Económico Regional constituyan polos de desarrollo, con base en el establecimiento de procesos industriales o comerciales altamente productivos y competitivos, dentro de unas condiciones avanzadas de tecnología, producción limpia y buenas prácticas empresariales.
>
> (…) con el fin de dar un tratamiento integral a estas zonas de producción de bienes y servicios, el capítulo **establece el mismo tratamiento fiscal de exportación, a las ventas de materias primas, partes, insumos y bienes terminados necesarios para el desarrollo del objeto social de los usuarios industriales de bienes o de servicios, que se realicen desde el territorio aduanero nacional a dichos usuarios**. (Énfasis propio)

A esos efectos, debe tenerse en cuenta que el artículo 3 de la Ley 1004 de 2005[29] definió al usuario industrial de bienes y servicios de zona franca como aquella persona jurídica «instalada exclusivamente en una o varias Zonas Francas», autorizada para producir, transformar o ensamblar bienes mediante el procesamiento de materias primas o de productos semielaborados, y prestar servicios de logística, telecomunicaciones, investigación científica, asistencia médica, reparación, soporte técnico, auditoría, entre otros.

Por lo anterior, la sentencia 29389 del 10 de julio de 2025, que aquí se reitera, sostuvo que, para la procedencia de la exención debe acreditarse: «*i)* la operación: venta de bienes (materia prima, partes o el producto final), *ii)* el factor subjetivo y territorial: que se realice "desde" el territorio aduanero nacional (TAN) a "usuarios industriales (…) de zona franca" o entre estos, condición subjetiva que implica que la entrega de los bienes debe realizarse en la zona franca, pues es el área donde se encuentran instalados exclusivamente los usuarios industriales, y *iii)* la finalidad: los productos enajenados deben ser *"necesarios"* en la producción de bienes o la prestación de servicios que tales usuarios desarrollan en la zona franca».

Sobre el último requisito, la providencia precitada indicó que las mercancías vendidas deben ser destinadas al cumplimiento del objeto social, lo cual constituye un presupuesto sustancial que debe acreditarse junto con la venta de los bienes y la calidad de usuario de zona franca del comprador.

Así, no basta con establecer la calidad de usuario industrial de zona franca, pues la norma exige para la procedencia de la exención, que dichas materias primas o insumos sean necesarios para el desarrollo del objeto social del usuario industrial de zona franca, luego, el certificado de existencia y representación legal de la sociedad, el RUT y el acto de calificación como usuario industrial dan cuenta de dicho calificativo, pero no de la condición para ser considerados bienes exentos.

En esa providencia también se resaltó que el ingreso de los bienes a zona franca es un presupuesto para la procedencia de la exención porque, precisamente, el objeto del beneficio es establecer un tratamiento tributario especial sobre esta área, incentivando la introducción de bienes en ella, para promover la inversión y el desarrollo de los procesos industriales o comerciales que se realizan dentro de la misma por parte de sus usuarios.

---

[27] Esta exención tributaria inicialmente fue adicionada por el artículo 7 de la Ley 1004 de 2005, en el literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario.
[28] Gaceta 636 del 2005. http://svrpubindc.imprenta.gov.co/senado/index2.xhtml?ent=Camara&fec=19-9-2005&num=636&consec=11586
[29] «Por la cual se modifican [sic] un régimen especial para estimular la inversión y se dictan otras disposiciones».

Así, se concluye que la norma prevé que la mercancía ingrese a la zona franca y sea efectivamente recibida por el usuario industrial como uno de los requisitos del beneficio tributario, lo que supone la existencia de una exportación definitiva, tal y como lo precisa la exposición de motivos, y lo disponen las normas aduaneras[30], en particular, el artículo 396 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 23 del Decreto 4051 de 2007.

Sea el momento para precisar que los proveedores de los usuarios industriales de bienes y servicios de zona franca que suministren desde el territorio nacional las materias primas, bienes terminados nacionales o en libre disposición necesarios para el cumplimiento del objeto social de estos, pueden aplicar la tarifa de IVA del 0% y solicitar la devolución bimestral de los saldos a favor generados por estas operaciones, lo cual constituye un beneficio para el vendedor ubicado en territorio aduanero nacional.

Y, teniendo en cuenta que se trata de una exención, debe observarse que conforme con el artículo 788 del Estatuto Tributario, los obligados tributarios tienen la carga de «demostrar las circunstancias que los hacen acreedores a una exención tributaria», como la venta de un bien exento de IVA, aquí discutida.

En particular, la introducción de mercancías a zona franca, que debe realizar el beneficiario de la exención, se puede demostrar con el formulario de ingreso a la zona franca, la autorización de embarque, y cualquier documento que soporte el trámite de la exportación según las normas aduaneras.

Dicho esto, para corroborar la existencia o inexistencia de las operaciones exentas, así como la condición de que los bienes vendidos son necesarios para el desarrollo del objeto social del comprador, la administración puede practicar los distintos medios de prueba señalados en las leyes tributarias, según lo establece el artículo 742 *ibidem*.

Así las cosas, la Sección encuentra que la demandante solicita tener en cuenta, entre otros, la siguiente documentación para soportar la exención:

- Certificado de revisor fiscal en el que constan las operaciones de venta reportadas durante el 1 de enero y 31 de diciembre de 2018, al tercero CAC[31].
- Facturas de venta, formularios de ingreso de mercancías, recibos de caja, comprobantes de pago, declaraciones de importación, comunicaciones de autorización, compra y cargue de aceite suscritas por CAC Maquila, estudio de antecedentes de CAC Maquila, y tiquetes de báscula[32].
- En el recurso de reconsideración solicitó tener como prueba toda la documentación, formularios, certificaciones y demás anexos aportados con la respuesta al requerimiento especial[33].

---

30 Decreto 2685 de 1999: «Artículo 261. Exportación: Es la salida de mercancías del territorio aduanero nacional con destino a otro país. También se considera exportación, además de las operaciones expresamente consagradas como tales en este Decreto, la salida de mercancías a una Zona Franca Industrial de Bienes y de Servicios, en los términos previstos en el presente Decreto».
«Artículo 266. Trámite de la exportación: El trámite de una exportación se inicia con la presentación y aceptación de una solicitud de autorización de embarque, a través de los servicios informáticos electrónicos, y en la forma y con los procedimientos previstos en este capítulo. Autorizado el embarque, embarcada la mercancía y certificado el embarque por parte del transportador, el declarante debe presentar la declaración de exportación correspondiente, en la forma y condiciones que establezca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales».
Resolución 4240 de 2000: «Artículo 369. Trámite para el ingreso de mercancías desde el resto del territorio aduanero nacional, con destino a las zonas francas. (…) Parágrafo. El envío de bienes nacionales o en libre disposición a una zona franca desde el resto del territorio nacional a favor de un usuario comercial o industrial, solo requerirá el diligenciamiento y trámite del formulario de ingreso de mercancías».

31 Samai, índice 11, PDF constancia, enlace de SharePoint, Tomo 13, págs. 95 a 96.

32 *Ibidem.* Se pueden observar desde la pág. 121 del Tomo 7 en adelante

33 *Ibidem,* Tomo 14, pág. 42.

- RUT, certificados de existencia y representación legal de CAC Maquila[34], y actos de calificación como usuarios industriales de zona franca expedidos por el usuario operador del tercero[35].

Por su parte, la DIAN controvierte estas pruebas con fundamento en las siguientes irregularidades advertidas en la investigación sobre CAC Maquila[36]:

- El usuario aduanero no presentó ninguna declaración tributaria desde el año 2013, como tampoco reportó información exógena.
- El usuario aduanero no pudo ser ubicado en la dirección que registra en el RUT, siendo este suspendido en el año 2018.
- De los tiquetes de transporte, ninguno menciona como destino a Barranquilla, mientras que si establecen distintas ciudades para efectos del destino.
- Los documentos dan cuenta de pagos en efectivo y efectuados en distintas ciudades del país.
- La zona franca remitió el detalle de movimiento de entradas y salidas de zona franca del año 2018, los cuales no coinciden con la información entregada en la inspección tributaria realizada a Refinal.
- Los formularios de movimiento de mercancías de ingreso no corresponden a las transacciones aprobadas o autorizadas por el operador zona franca de Barranquilla.

Según el anterior recuento probatorio, se encuentra que la demandante no ejerció la carga de probar los requisitos para la procedencia de la exención de IVA.

En primer lugar, respecto del requisito consistente en que los bienes vendidos fueran necesarios para el desarrollo del objeto social del tercero CAC Maquila, el acervo probatorio allegado al expediente, valorado en su conjunto, no conduce al convencimiento sobre el cumplimiento del requisito en cuestión, dadas las inconsistencias que se pueden advertir en la información allegada por la demandante y la información recabada por la DIAN.

De una parte, el certificado de existencia y representación legal del tercero mencionado da cuenta dentro del objeto social de actividades de maquila en los diferentes procesos de adición de algún valor agregado nacional de productos indeterminados a través de la producción, mezcla, combinación, elaboración, transformación, manufactura, envase, etc. de materias primas, bienes intermedios o insumos que ingresen a zona franca[37].

Al tiempo, la actividad reportada en el RUT por parte de CAC consistía en la de otras actividades profesionales, científicas y técnicas N.C.P. (7490) y confección de prendas de vestir, excepto prendas de piel (1410), lo cual no permite verificar que el bien fue necesario para el desarrollo del objeto social del usuario de zona franca[38].

Así, se encuentra que las pruebas obrantes en el plenario no llevan al convencimiento del cumplimiento de la condición para acceder a la exención; esto, no sin antes advertir que, como lo ha indicado la Sección en otras oportunidades[39], la norma no limita la prueba ni establece una tarifa legal para acreditar dicha condición, por lo que el interesado puede hacer uso de todos los medios de prueba dispuestos tanto en el estatuto tributario como en las normas procesales.

---

34 *Ibidem,* Tomo 1, págs. 45 a 58.
35 *Ibidem,* págs. 84 a 94.
36 Estos aspectos pueden verificarse en el informe final realizado por la DIAN. Tomo 13, págs. 157 a 192.
37 *Ibidem,* Tomo 6, págs. 154 a 156.
38 *Ibidem*, pág. 183.
39 Exp. 22932 M.P. Wilson Ramos Girón y Exp. 29051, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

Respecto al cuestionamiento sobre la acreditación del ingreso de los bienes en zona franca, resalta la Sección que no basta con aportar soportes de la venta, pues la exención no ampara en general este tipo operaciones, sino en particular, aquellas que tengan por destino la zona franca y sus usuarios industriales de bienes y servicios, que se respaldan en los documentos que acreditan la exportación según las normas aduaneras, los cuales se echan de menos en el acervo probatorio analizado.

Además, con el certificado de revisor fiscal allegado por la compañía, no se logra desvirtuar lo indicado por la administración, toda vez que, aquella no da cuenta de las entradas de los bienes a zona franca ni se respalda en documentos que soporten ese hecho, en tanto se limita a informar los ingresos.

Adicionalmente, dentro del expediente se observa que para el año 2018, los documentos aportados por el operador de la zona franca reportan cifras diferentes sobre las consideradas por Refinal, puesto que no aparecen registros de operaciones que avalen el cumplimiento del ingreso y transformación de la mercancía en esta zona especial.

También cabe precisar que las facturas y los tiquetes de báscula dan cuenta de la realización de una venta del aceite de soya y de su cargue, pero no de que este ingresara a la zona franca de Barranquilla y, en todo caso, como ya se señaló, de la actividad registrada por el usuario industrial no se advierte que el aceite de soya refinado fuera necesario para el desarrollo de su objeto social.

Todos estos indicios fueron recabados por la DIAN, y junto con otras inconsistencias que impidieron constatar la operación con el usuario aduanero y el destino de los bienes (trazabilidad de los pagos, inconsistencias en los formularios de ingreso de mercancías), permiten inferir razonablemente que los bienes vendidos que generaron los ingresos incluidos como rubros exentos de IVA en la declaración en cuestión, no ingresaron a la respectiva zona franca ni cumplieron el requisito de ser necesarios para el desarrollo del objeto social de dicho usuario.

Contrario a lo señalado por la apelante, no puede considerarse que se esté trasladando la responsabilidad de control aduanero de la DIAN al contribuyente, por solicitarse la prueba de ingreso de las mercancías en la zona franca, pues la demandante tiene la carga probatoria de demostrar los requisitos de procedencia de la exención tributaria, para poder aplicarla y de implementar todos los procesos internos anteriores o posteriores a la operación para asegurar que las condiciones para acceder a ella se cumplan.

Además, no se encuentra acreditada una indebida valoración probatoria, puesto que se apreciaron en conjunto las pruebas allegadas por las partes tanto en sede administrativa como judicial, por lo que no se evidencia un error de hecho y de derecho en el análisis realizado por el *a quo*.

Lo anterior, dado que la valoración realizada no se sustenta exclusivamente en lo dicho por la demandada, sino en una serie de hallazgos que en conjunto desvirtuaron el cumplimiento de los requisitos para acceder a la exención de IVA.

En consecuencia, no prospera el recurso de apelación, por lo que la Sección confirmará la decisión de primera instancia.

2.2 Sanción por inexactitud

De lo señalado con anterioridad, se desprende que la demandante incurrió en una de las conductas tipificadas como sancionables por el artículo 647 del Estatuto Tributario, al reportar en su declaración como ingresos exentos, ventas que por no cumplir lo dispuesto en el literal e) del artículo 481 *ibidem*, debían ser registrados como ingresos gravados a la tarifa general, generando un menor impuesto a cargo.

En cuanto a la diferencia de criterios, la Sección[40] ha precisado que la procedencia de esta causal de exoneración sancionatoria se supedita a que los hechos y cifras denunciados sean completos y veraces, siendo necesario que en el proceso exista una prueba que los corrobore en toda su magnitud, y que el contribuyente demuestre que la interpretación de la norma en la que se subsume el hecho económico declarado es razonable, es decir, que se encuentra sustentada en métodos o técnicas de interpretación legalmente aceptables.

En este caso, la apelante se limitó a indicar que declaró datos veraces y que su interpretación del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario no es equivocada, sin explicar en qué medida esa interpretación puede ser razonable o válida para que opere la causal exculpatoria.

Además, se observa que, en el presente asunto no solo se verificó que la exención era inexistente, sino que la interpretación en que se sustentó Refinal no fue razonable, pues se insiste, la norma es clara en establecer la exención sobre la venta de bienes con destino a la zona franca, por lo que no puede desconocerse como requisito la prueba del ingreso de mercancía en esa área. De manera que, no se configura una diferencia de criterios.

En consecuencia, se ratifica la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados en la tarifa del 100%. No prospera este aspecto de la apelación.

3. Costas

No se realizará pronunciamiento sobre la decisión del Tribunal de abstenerse de condenar en costas, dado que no fue apelada la decisión.

En aplicación de los numerales 1 y 3 del artículo 365 del Código General del Proceso se condena en costas en esta instancia a la demandante. Las agencias en derecho según lo dispuesto en el acuerdo PCSJA-12355 del 28 de noviembre de 2025, se tasan en un (1) SMLMV y se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del Código General del Proceso.

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

FALLA

1. **CONFIRMAR** la sentencia apelada, proferida el 30 de abril de 2025, por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala Segunda de Decisión.

[40] Sentencia del 4 de noviembre de 2021, exp. 24754, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

2. **CONDENAR** en costas en esta instancia a la parte demandante. En consecuencia, ordenar al Tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

3. **RECONOCER** a la abogada Paula Andrea Barrantes Ramírez como apoderada judicial de la parte demandada, en los términos del poder conferido (Samai, índice 20).

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalidador