

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., veintinueve (29) de septiembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación:	25000-23-37-000-2016-00699-01 (25635)
Demandante:	Comercializadora Industrial y Agrícola SAS
Demandado:	DIAN
Temas:	IVA. Exportaciones exentas. Certificado de proveedor. Ventas a Comercializadoras internacionales. Carga de la prueba.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante en contra de la sentencia del 04 de marzo de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió (ff. 239 y 240):

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión n.º 322412014000204 del 16 de septiembre de 2014 y la Resolución n.º 9828 del 05 de octubre de 2015, proferidas por la dirección seccional de impuestos de Bogotá y la dirección de gestión jurídica, respectivamente, por medio de la cual modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del 2.º bimestre de 2011, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, téngase como valor a pagar por concepto de sanción por inexactitud, la suma determinada en la liquidación efectuada por este Tribunal en la parte motiva de esta providencia.

Tercero: Negar las demás pretensiones de la demanda.

Cuarto: No se condena en costas por las razones expuestas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la liquidación oficial de revisión n.º 322412014000204, del 16 de septiembre de 2014, la demandada modificó la declaración del impuesto sobre las ventas (IVA) de la actora, del 2.º bimestre de 2011, para rechazar la totalidad de los ingresos brutos por exportaciones, adicionarlos en el renglón de ingresos brutos por operaciones gravadas e imponer sanción por inexactitud (ff. 78 a 99). La decisión fue confirmada íntegramente en la resolución n.º 9828, del 05 de octubre de 2015 (ff. 59 a 76).

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 actora formuló las siguientes pretensiones (f. 52):

1. Que se declare la nulidad de la Resolución por la cual se decide un recurso de reconsideración No. 009828 del 05 de octubre de 2015, expedida por la subdirectora de gestión de recursos jurídicos y la Resolución Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000204 del 16 de septiembre de 2014, por concepto de impuesto sobre las ventas del bimestre 2, período 2011, practicada por la división de gestión de liquidación de la sección de impuestos de Bogotá.
2. Que como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare en firme la declaración privada correspondiente al impuesto sobre las ventas del segundo bimestre del año 2011.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29, 83 y 338 de la Constitución; 6.º del CPC (Código de Procedimiento Civil, Decreto 1400 de 1970); 5.º de la Ley 67 de 1979; 479, 481, 647, 683, 705, 705.1, 711, 714, y 850 del ET (Estatuto Tributario); 264 de la Ley 223 de 1995; Decreto 1740 de 1994; Decreto 1000 de 1997; y el Decreto 93 de 2003, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 8 a 52):

Manifestó que la Administración vulneró la regla de correspondencia del artículo 711 del ET y, por ende, el debido proceso y sus derechos de defensa y contradicción, porque en la liquidación oficial motivó la reclasificación de los ingresos cuestionados por la supuesta inexistencia de las operaciones de venta con tres sociedades de comercialización internacional (SCI), mientras que en el acto preparatorio sustentó la modificación propuesta bajo el argumento de que los bienes que les enajenó no fueron exportados.

Sostuvo que los actos demandados fueron falsamente motivados e infringieron las normas en que debían fundarse por haber aplicado de manera improcedente el artículo 705-1 del ET. En ese sentido, expresó que, conforme con los artículos 705 y 714 *ibidem*, la declaración de IVA revisada adquirió firmeza debido a que la notificación del requerimiento especial se surtió luego de transcurridos dos años contados desde la fecha de presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor. Al respecto, invocó jurisprudencia de esta Sección¹ para defender que el *dies a quo* de la firmeza de la declaración de IVA con saldo a favor inicia desde la presentación de la solicitud de devolución, aun cuando en la declaración de renta del período en cuestión no se contemple dicho saldo, como ocurrió en el asunto debatido.

De fondo, se opuso a la reclasificación de sus ingresos brutos por exportaciones al renglón de ingresos brutos por operaciones gravadas pues, según afirmó, las operaciones realizadas con tres SCI tuvieron por objeto la venta de bienes para ser exportados (*i.e.* aceite de soya y oleína de palma), tal como lo certificaron dichas compañías, con lo cual satisfizo los requisitos para que los bienes tuvieran la calificación de exentos conforme con los artículos 479 y 481 del ET, sin que fuera relevante que la mercancía fuera producida en el país o en el extranjero. Además, cuestionó que su contraparte adujera que cometió un fraude fiscal alegando que las exportaciones fueron inexistentes, aun cuando acreditó su realidad con diferentes medios de prueba. Asimismo, censuró que la demandada prescindiera de decretar la inspección contable solicitada, pues adujo que con su práctica se habrían verificado los hechos debatidos. Con todo, arguyó que no procede el traslado de la responsabilidad por la no exportación de las mercancías, pues esta obligación recaía exclusivamente en las SCI a las que les enajenó los bienes.

¹ Citó las Sentencias del 29 de junio de 2006 (exp. 15064, CP: María Inés Ortiz Barbosa); del 05 de diciembre de 2011 (exp. 17428, CP: Hugo Fernando Bastidas); y del 10 de diciembre de 2015 (exp. 20235, CP: Martha Teresa Briceño

de Valencia).

Se opuso a la sanción por inexactitud, para lo cual alegó que no se probó la tipicidad de su conducta. Además, invocó el error en el derecho aplicable como causal exculpatoria.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 118 a 131), para lo cual argumentó que no se vulneró la regla de correspondencia ni las garantías fundamentales alegadas, toda vez que en el acto preparatorio expuso que el desconocimiento de la exención obedeció al origen extranjero de los productos que les vendió a las SCI y a que estos se comercializaron en el territorio nacional, argumento que replicó en el acto de liquidación oficial.

Afirmó que la notificación del requerimiento especial fue oportuna, pues se realizó dentro de los dos años siguientes al vencimiento de la declaración del impuesto sobre la renta de la actora del año 2011, conforme con lo dispuesto en el artículo 705-1 del ET.

Sostuvo que a la luz del artículo 479 *ibidem*, la demandante no acreditó que los bienes que vendió en el país a las SCI fueron efectivamente exportados, pues, por el contrario, encontró que fueron comercializados en el territorio nacional; y agregó que la mercancía fue producida en el extranjero, razones por las cuales concluyó que no procedía el beneficio tributario en discusión.

Defendió que la actora incurrió en el tipo infractor descrito en el artículo 647 *ejusdem*, sin que ello fuera consecuencia de un error en el derecho aplicable.

Sentencia apelada

El tribunal declaró la nulidad parcial de los actos acusados, sin dictar condena en costas (ff. 223 a 240). Consideró que no se vulneró la regla de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial demandada porque ambos actos guardaron identidad en la glosa propuesta y en su motivación; y juzgó que la notificación del requerimiento especial fue oportuna, conforme con el artículo 705-1 del ET.

Con base en las pruebas del plenario determinó que la actora no logró desacreditar la glosa debatida, toda vez que su inactividad probatoria impidió verificar si los bienes enajenados fueron exportados, lo que la llevó a inferir que las operaciones fueron simuladas.

Por lo anterior, confirmó la sanción por inexactitud, pero declaró la nulidad parcial de los actos demandados únicamente para reducirla en aplicación del principio de favorabilidad.

Recurso de apelación

El extremo activo apeló la decisión de primer grado (índice 2²) para lo cual insistió que la Administración vulneró la regla de correspondencia entre el acto preparatorio y el acto definitivo, pues la motivación de la glosa no guardó identidad. De otra parte, reiteró que la notificación del requerimiento especial fue extemporánea pues no observó los términos contemplados en los artículos 705 y 714 del ET, de modo que los actos demandados modificaron una declaración tributaria en firme.

Aseveró que, conforme con lo dispuesto en el artículo 2.º del Decreto 093 de 2003, en

armonía con el Concepto DIAN Unificado nro. 001 de 2003, presumió que los bienes

² Del historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai.

vendidos a los terceros fueron exportados, pues así se acreditó con los «*certificados al proveedor*», por lo tanto, las operaciones tenían la calidad de exentas conforme con los artículos 479 y 481 del ET. Además, alegó que la demandada restó valor probatorio a los documentos que acreditaban los hechos cuestionados y que no verificó su realidad mediante la inspección contable solicitada. Insistió en que, en todo caso, no era responsable de que las SCI no exportaran las mercancías. Por lo anterior, reiteró su oposición a la sanción por inexactitud y negó la configuración de la causal exculpatoria.

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron los argumentos planteados en las anteriores etapas procesales (índices 24 y 25). El ministerio público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Antes de decidir sobre la litis planteada en el trámite de esta segunda instancia, se pone de presente que la consejera de estado Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó por escrito que se encontraba impedida para participar en la decisión, por haber conocido con anterioridad el proceso de la referencia, cuando se desempeñaba como magistrada del tribunal de primera instancia (índice 28). La Sala constata que está probado el impedimento manifestado, por consiguiente, el mismo se declara fundado, con base en el artículo 141.2 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012). Por ende, quedará separada del conocimiento del presente asunto.

2- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que declaró su nulidad parcial, únicamente para reducir la sanción por inexactitud impuesta, en aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, sin condenar en costas. Así, corresponde establecer si la demandada transgredió la regla de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial demandada. En caso negativo, se estudiará si el requerimiento especial fue notificado de manera extemporánea. De no ser así, se determinará si los medios probatorios que obran en el plenario permiten acreditar que la mercancía vendida por la demandante fue efectivamente exportada o podía presumirse que ello ocurrió. De resolverse la anterior cuestión a favor de los intereses de la actora, la Sala deberá estudiar los argumentos formulados por la Administración que no fueron analizados por el *a quo* en el fallo apelado, *i.e.* que los bienes vendidos no eran producidos ni transformados en el territorio nacional, razón por la cual la exención reclamada no era procedente. En función de lo anterior, se decidirá sobre la sanción por inexactitud.

3- Pasa la Sala a decidir si la demandada vulneró la regla de correspondencia entre la motivación del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión dispuesta en el artículo 711 del ET. Al respecto, la actora estima que fue transgredida porque en el acto administrativo su contraparte justificó la reclasificación de los ingresos debatida debido a la falta de certeza sobre las operaciones que realizó con tres sociedades de comercialización internacional (SCI), mientras que en el acto preparatorio aceptó la existencia de las ventas efectuadas en el período debatido pero puso en duda la exportación de la mercancía enajenada. En el otro extremo, la demandada sostiene que

desde el acto preparatorio fundamentó la glosa en el hecho de que las mercancías vendidas fueron producidas en el extranjero y que se comercializaron en país. Así, la Sala debe establecer si la motivación entre el requerimiento especial y la liquidación

oficial de revisión guardó identidad, como lo sostiene la demandada o, por el contrario, se vulneró la regla de correspondencia, como lo alega la actora, debido a que se sustentó la glosa formulada con nuevos argumentos.

3.1- Sobre el asunto debatido, la jurisprudencia de esta Sección³ ha precisado que, según el artículo 711 del ET, los planteamientos expuestos en el acto de liquidación oficial se deben contraer exclusivamente a la declaración revisada y deben versar sobre los hechos y cuestionamientos propuestos en el requerimiento especial, o en su ampliación si la hubiere, sin perjuicio de que en el acto definitivo se puedan mejorar los argumentos planteados en el acto preparatorio. Con lo cual, en criterio de esta judicatura no se configura la vulneración a la regla de correspondencia cuando en el acto de liquidación oficial se mejoren los argumentos planteados en el requerimiento especial, siempre que las formulaciones guarden relación con el hecho económico debatido.

3.2- Partiendo de ese criterio, la Sala observa que desde el requerimiento especial (ff. 1906 a 1931 caa) la demandada propuso reclasificar los ingresos brutos por exportaciones como ingresos brutos por operaciones gravadas porque los productos vendidos por la contribuyente a tres SCI fueron importados y comercializados en el territorio nacional, por lo que la actora no cumplió los requisitos para poder calificar los bienes como exentos conforme con los artículos 479 y 481 del ET. En ese sentido, agregó que las operaciones de exportación fueron inexistentes (f. 1922 caa).

Luego, en la liquidación oficial de revisión (ff. 78 a 99), la demandada confirmó la reclasificación de ingresos propuesta en el acto preparatorio, para lo cual expresó que *«(...) se demostró que las mercancías no fueron exportadas sino que fueron vendidas dentro del territorio nacional, además de que dichos productos no correspondieron a productos elaborados en el territorio nacional sino que fueron importados; configurando la venta de un bien gravado (...)»* (f. 81).

3.3- Vistos ambos actos, se evidencia que los cuestionamientos de la autoridad versaron sobre el mismo hecho, *i.e.* las operaciones realizadas con SCI que dieron lugar a los ingresos brutos por exportaciones que autoliquidó, y respecto del cual la demandada argumentó que los bienes que les enajenó a dichas sociedades no fueron elaborados en el territorio nacional ni fueron exportados, razón por la cual no gozaban de la calificación jurídico tributaria de exentos de IVA. Por ello, para la Sala a lo largo del trámite administrativo la actora tuvo conocimiento de que ese era el aspecto debatido, respecto del cual pudo ejercer su derecho de defensa y contradicción. En esas condiciones, para la Sala no se configura la transgresión a la regla de correspondencia consagrada en el artículo 711 del ET, toda vez que el hecho económico discutido en el requerimiento especial y en la liquidación oficial fue el mismo. No prospera el cargo de apelación.

4- En caso enjuiciado, la demandante plantea que su contraparte le notificó el requerimiento especial por fuera del término legal, por lo que las modificaciones propuestas recaían sobre una declaración tributaria en firme. Al respecto, sostiene que, conforme con los artículos 705 y 714 del ET, la declaración de IVA revisada adquirió firmeza el 03 de junio de 2013, esto es, luego de transcurridos dos años contados a partir de la fecha en que presentó la solicitud de devolución del saldo a favor autoliquidado en dicha declaración, término no unificado con el de firmeza de su declaración del impuesto sobre la renta del año 2011, toda vez que esta no arrojó un saldo a favor y se presentó

³ Sentencias del 13 de diciembre de 2017 (exp. 20858, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 14 de junio de 2018 y 25 de julio de 2019 (exps. 20821 y 22354, CP: Milton Chaves García); del 01 de julio de 2021 (exp. 23951, CP: Julio Roberto Piza); y del 09 de septiembre de 2021 y 14 de julio de 2022 (exps. 22652 y 25884, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

oportunamente. En contraposición, la demandada alega que, de acuerdo con el artículo 705-1 *ibidem*, la firmeza de la declaración de IVA está ligada a la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del período gravable respectivo, que en concreto ocurrió el 11 de abril de 2014, esto es, a los dos años siguientes a la fecha del vencimiento para declarar. En ese sentido, sostiene que la notificación del requerimiento especial realizada el 27 de septiembre de 2013, se surtió en el término legal.

De acuerdo con lo anterior, la Sala advierte que las partes no discuten el mecanismo de notificación del acto preparatorio, ni la fecha en que ello ocurrió. De tal forma, la litis se concentra en determinar si el término de firmeza de la declaración de IVA revisada estaba atado al de la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable del período en cuestión, o por el contrario estaba sometida al término de firmeza del entonces vigente inciso 2.º del artículo 714 del ET, y bajo esa premisa, juzgar si la notificación del requerimiento especial fue oportuna.

4.1- Para resolver el problema jurídico planteado, la Sala precisa que, de acuerdo con el criterio jurisprudencial vigente de esta Sección⁴, el artículo 705-1 del ET se introdujo en el ordenamiento jurídico con el fin de unificar los términos de fiscalización de las declaraciones del impuesto sobre la renta, IVA y retención en la fuente del mismo período gravable, normas cuya aplicación prevalece respecto de los artículos 705 y 714 *ibidem*, que regulan el término general de firmeza de las declaraciones tributarias. De tal forma que, en criterio de esta judicatura las declaraciones de IVA adquieren firmeza junto con la declaración del impuesto sobre la renta del período en el cual coincidan, sin excepción.

4.2- Partiendo de ese criterio, la Sala observa que el 10 de mayo de 2011 la actora presentó la declaración de IVA del 2.º bimestre del año 2011 (f. 8 caa), la cual arrojó un saldo a favor que solicitó el devolución y compensación el 03 de junio de 2011 (f. 2038 caa), el cual se rechazó con la Resolución nro. 236, del 15 de junio de 2011 (f. 2039 caa). Por lo anterior, el 19 de octubre de 2011, la actora corrigió la declaración inicial (f. 7 caa) para disminuir el IVA retenido en operaciones con régimen simplificado y el monto del impuesto descontable. Ahora bien, de acuerdo con el artículo 12 del Decreto 4907 de 2011, la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 de la actora acaecía el 11 de abril de 2012, fecha en la que efectivamente cumplió con la obligación formal a su cargo (f. 13 caa), de manera que, en principio, la firmeza de dicha declaración debía ocurrir el 11 de abril de 2014, momento el que también se perfeccionaría la firmeza de la declaración de IVA debatida.

Ahora, con ocasión del procedimiento administrativo debatido, el 27 de diciembre de 2013 (f. 1907 caa) la demandada le notificó a la contribuyente el requerimiento especial concerniente a la declaración de IVA del 2.º bimestre del año 2011, acto que fue objeto de contradicción por la actora y que soportó la liquidación oficial demandada.

4.3- Con base en ese recuento fáctico, la Sala advierte que, contrario a lo expuesto por la demandante, y conforme con la jurisprudencia de esta Sección, la firmeza de la declaración de IVA debatida tendría lugar el 11 de abril de 2014, fecha de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del período en cuestión. Así, como el acto preparatorio fue notificado el 27 de diciembre de 2013, la Sala juzga que fue notificado oportunamente. No prospera el cargo de apelación.

5- Dilucidadas esas cuestiones, corresponde analizar el fondo del asunto. En síntesis, la apelante sostiene que los bienes que les vendió a tres SCI, en el período revisado, están exentos del IVA conforme con la letra b. del artículo 481 del ET, toda vez que, tal como

⁴ Sentencias del 05 de agosto y 21 de octubre de 2021 (exps. 22105 y 25505, CP: Myriam Stella Gutiérrez Arguello).

lo exige esta norma, basta con que los haya enajenado con el propósito de que fueran exportados. Agrega que, a la luz del artículo 2.º del Decreto 093 de 2003, es posible presumir que efectuó las exportaciones desde el momento en que las SCI recibieron las mercancías y le expidieron los correspondientes «*certificados al proveedor*», y que las consecuencias derivadas de la no exportación recaen únicamente sobre las sociedades en cuestión, sin que le sea atribuible algún tipo de responsabilidad. Con todo, señala que aportó diferentes medios de prueba con los que demostró que los bienes se exportaron.

En el otro extremo, la Administración sostiene que para calificar como exentos los bienes era necesario que la actora acreditara su exportación. Puntualmente, arguye que los certificados suscritos por las SCI que allegó la demandante al plenario son inconsistentes y no ofrecen certeza de la realidad de las exportaciones. Por ello, concluye que para que el certificado sirviese como prueba y los bienes enajenados pudieran ser calificados como exentos era necesario que la demandante demostrara que los productos fueron exportados, lo cual no ocurrió.

A la luz de esas alegaciones, se pone de presente que la litis trabada entre las partes se circunscribe a decidir si bastaba con que la actora le vendiera mercancía a las sociedades de comercialización internacional para entender que fue exportada y así poder gozar de la exención prevista en los artículos 479 y 481 del ET. Además, las partes discuten si el material probatorio que obra en el plenario permite concluir que los bienes fueron efectivamente exportados.

5.1- Con miras a resolver el anterior problema jurídico, la Sala precisa que en la sentencia del 04 de marzo de 2021, (exp. 24342, CP: Milton Chaves García) la Sala falló un litigio seguido entre las mismas partes que aquí concurren, por hechos sustancialmente similares, solo que en esa ocasión debatían la procedencia de operaciones exentas de IVA respecto a la declaración del impuesto sobre las ventas de la actora correspondiente al 5.º bimestre de 2011. Por tanto, en el presente caso se dictará sentencia siguiendo, en lo pertinente, los fundamentos jurídicos que se derivan del mencionado precedente.

5.2- Sobre el particular, los artículos 479 y 481 del ET disponen que está exenta del IVA la venta de bienes en el territorio nacional a sociedades de comercialización internacional, siempre que sean efectivamente exportados. Sobre el particular, esta Sección ha destacado⁵ que, de acuerdo con el artículo 1.º de la Ley 67 de 1979, las SCI tienen por objeto «*la comercialización de productos colombianos en el exterior*» ya sea que estos se adquieran en el mercado interno o sean fabricados por productores vinculados a dichas sociedades, al tiempo que el artículo 3.º *ibidem* avala que los incentivos fiscales se extiendan a los «*fabricantes o productores nacionales*» —i.e., quienes agreguen uno o varios procesos a las materias primas o mercancías (artículo 440 del ET)—, bajo la condición de que las ventas de bienes efectuadas a comercializadoras internacionales estén destinadas al mercado extranjero. Además, en el fallo referido se destacó que para esos efectos, las SCI deben expedir un certificado a favor del proveedor, en el cual conste tanto el recibo de la mercancía nacional como la obligación de «*exportarla, en su mismo estado o una vez transformada*», ante la cual el ordenamiento presume que el productor realiza la exportación desde la fecha en que la SCI recibe las mercancías y profiere la certificación, o a partir de la expedición de dicho

documento, si el mismo agrupa las entregas recibidas por la SCI durante un bimestre calendario (parágrafo 1.º del artículo 2.º del Decreto 1740 de 1994, modificado por el artículo 2.º del Decreto 093 de 2003, entonces vigente). Finalmente, se puso de presente

⁵ Sentencia del 07 de octubre de 2021 (exp. 22897, CP: Julio Roberto Piza).

que en pronunciamientos de la Sección⁶ se ha resaltado el mérito probatorio de dicha certificación en los casos en que el productor pretenda acreditar la fecha de la exportación, pero que, en todo caso, aquellas admiten prueba en contrario⁷.

5.3- Con el fin de determinar la aptitud probatoria de los certificados que le expidieron las SCI a la actora y que fueron cuestionados por la Administración; y si en el plenario se encuentra acredita la exportación de las mercancías que les enajenó, la Sala encuentra acreditados los siguientes hechos relevantes:

(i) En el marco de una solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor en IVA presentada por la actora el 03 de junio de 2011, la demandante remitió los «*certificados al proveedor*», de que trata el artículo 2.º del Decreto 1740 de 1994, suscritos por los representantes legales de tres SCI a las que les enajenó bienes en el 2.º bimestre del 2011 para ser exportados (ff. 67 a 126 caa), a efectos de soportar los ingresos brutos por exportaciones que autoliquidó en la declaración revisada.

(ii) Frente a los mencionados certificados suministrados por la actora, la Administración censuró las inconsistencias de las que adolecían (ff. 122 a 125 y 193 caa). Puntualmente, señaló que en algunos casos, los representantes legales suscribieron los documentos con diferentes firmas; los números de los formularios no eran consistentes; las fechas en que se autorizó a las compañías para actuar como SCI no se acompasaban con las registradas en dichos documentos; y debido a que algunos certificados se expidieron pasados seis meses después de las supuestas exportaciones.

(iii) Luego, en el marco del proceso de fiscalización, la Administración requirió a las tres SCI con el objetivo de verificar las operaciones que realizaron con la actora durante el período revisado. Al respecto, sus representantes legales entregaron la siguiente información relevante: (a) facturas de la mercancía vendida por la actora; (b) facturas del servicio de transporte de las bienes; (c) certificados al proveedor; (d) declaraciones de exportación; (e) certificaciones sanitarias para la exportación de productos; (f) manifiestos de carga internacional; (g) planillas DIAN de traslado de mercancía a zona primaria y/o zona franca; y (h) declaraciones juramentadas de cada uno de los representantes legales (ff. 345 a 634, 655 a 977, y 1006 a 1030 caa).

(iv) Asimismo, la demandada requirió a las compañías transportadoras para que informaran las operaciones realizadas entre las SCI y la actora. Puntualmente, solicitó los soportes de pago, descripción de las mercancías, remisiones o guías de transporte con la ciudad de origen y destino; información que cada una de dichas sociedades entregó a la Administración (ff. 1061 a 1491 caa).

(v) Con ocasión de la respuesta a los requerimientos ordinarios de información, visitas, requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, la actora aportó como prueba de las exportaciones los siguientes documentos relevantes: (a) facturas de compra de mercancías a los proveedores del exterior; (b) declaraciones de importación; (c) facturas de venta a las SCI; (d) documentos de remisión de mercancías a las empresas transportadoras de carga; (e) declaraciones de exportación; y (f) certificado de su revisor fiscal que soporta el registro contable de las operaciones cuestionadas (ff. 1492 a 1787

caa).

⁶ Sentencias del 17 de septiembre de 2020 y del 04 de marzo de 2021 (exps. 23703 y 24342, CP: Milton Chaves García).

⁷ Sentencias del 01 de marzo de 2018 (exp. 21762, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); y del 14 de noviembre de 2019 (exp. 24029, CP: Milton Chaves García).

5.4- A la luz de los hechos probados y el derecho aplicable al *sub lite*, la Sala destaca que tanto la contribuyente como las tres sociedades de comercialización internacional aportaron las «*certificaciones al proveedor*», a fin de acreditar las exportaciones revisadas, cuya veracidad fue objetada por la Administración pues adujo que, debido a sus inconsistencias, no otorgaban certeza acerca de los datos en ellas consignadas. Sin embargo, si bien dichos reparos no fueron debatidos ni subsanados por la demandante, la Sala constata que para acreditar la exportación efectiva de los bienes enajenados, en el plenario obran las facturas de venta de las mercancías y de su transporte; las declaraciones de exportación; los manifiestos de carga internacional; las certificaciones sanitarias para la exportación de los productos; las planillas DIAN de traslado de mercancía a zona primaria y/o zona franca; así como las declaraciones juramentadas de cada uno de los representantes legales de las SCI, en las cuales documentaron la realidad de las exportaciones, medios de prueba que guardan relación con los conceptos y valores de las ventas que realizó la actora a las SCI y que incluyó como operaciones de exportación exentas en la declaración revisada.

5.5- En ese sentido, la Sala reitera que, tal como se juzgó en la sentencia del 04 de marzo de 2021 (exp. 24342, CP: Milton Chaves García), los medios probatorios que obran en el plenario ofrecen certeza de la exportación efectiva de los bienes debatidos, sin que la demandada los haya desvirtuado, aun cuando haya cuestionado los certificados al proveedor con los que la demandante pretendía acreditar la glosa debatida. De igual forma, se tiene que las cantidades consignadas en las facturas de venta respecto al aceite refinado de soya y la oleína de palma coinciden con las incluidas en las declaraciones de exportación, los manifiestos de carga internacional y las planillas de traslado de la mercancía al exterior.

En ese contexto, dado que los mencionados certificados deben ser apreciados a la luz del principio de la sana crítica (artículo 743 del ET), en forma conjunta con los demás medios probatorios (artículo 176 del CGP), la Sala juzga que es posible inferir que los bienes enajenados por la demandante a SCI sí fueron exportados, razón por la cual no procedía la reclasificación de los ingresos que realizó la demandada bajo el argumento de que las mencionadas operaciones fueron inexistentes.

6- En vista de lo anterior, le corresponde a la Sala estudiar el argumento expuesto por la Administración en la contestación de la demanda y que no fue analizado por el tribunal, esto es, que la actora no tenía derecho a gozar de la exención establecida en la letra b. del artículo 481 del ET, pues, según afirmó, este beneficio no es aplicable a mercancías producidas en el extranjero. Por ello, asevera que como los productos vendidos a las SCI fueron importados, ello impide que se concrete la exención reclamada por la contribuyente.

En el otro extremo, la demandante defiende que los bienes vendidos a las SCI durante el período revisado están cubiertos por la exención debatida, para lo cual sostiene que el origen de las mercancías debatidas es irrelevante a fin de determinar la procedencia del beneficio disputado, ya que las normas tributarias (*i.e.* artículos 479 y 481 del ET) no exigen que los bienes enajenados sean producidos en Colombia.

A la luz de esas alegaciones, se pone de presente que las partes no discuten que los bienes enajenados por la demandante a las tres SCI fueron producidos en el extranjero. En ese sentido, el pronunciamiento que se reclama de esta judicatura se orienta a una cuestión estrictamente jurídica, esto es, si la exención prevista en el artículo 481, letra b., del ET abarca también a las ventas de mercancías producidas en el extranjero. Sobre el particular, se advierte que esta cuestión no fue analizada en la sentencia del 04 de

marzo de 2021 (exp. 24342, CP: Milton Chaves García), antes referida, puesto que en dicho fallo se advirtió que el cuestionamiento de la Administración se circunscribió exclusivamente al hecho de que la mercancía no había sido exportada.

6.1- Sobre el particular, la Sala ha precisado⁸ que la exención debatida es uno de los incentivos previstos en el ordenamiento con miras a fomentar la exportación de productos nacionales a través de SCI y, por ende, está sometida a los lineamientos que la Ley 67 de 1979 –aún vigente– fijó para su reconocimiento. En ese sentido, en el fallo referido se destacó que para el momento en que las SCI fueron instituidas por la Ley *ibidem*, la política fiscal colombiana en materia de comercio exterior estaba enfocada en la diversificación de la canasta de exportaciones y, particularmente, buscaba aumentar la participación de productos nacionales en los mercados extranjeros. Desde esa perspectiva, la creación de las SCI vino a «*complementar el conjunto de leyes marco*» expedidas para promover «*el mercadeo de nuestros productos en el exterior*»⁹, esta vez, a través de la simplificación del proceso de exportación de mercancías nacionales, la cual se hizo necesaria debido a que los pequeños y medianos industriales desconocían «*las técnicas que demanda la exportación*» y carecían de «*los recursos para (...) la promoción de sus artículos en el exterior*»¹⁰. Con el fin de remediar esa situación adversa para la exportación, el legislador instituyó las SCI, como intermediarias especializadas en asuntos de comercio exterior, encargadas de servir como «*canales de distribución a nivel internacional de los productores de la pequeña y mediana industria*»¹¹. Por ello, se juzgó que la desgravación es aplicable exclusivamente a mercancías producidas o fabricadas en Colombia, pues de otra forma no quedaría satisfecha la finalidad orientadora del especial régimen jurídico que disciplina las operaciones de comercio exterior logradas con la intermediación de las sociedades de comercialización internacional.

6.2- Ahora bien, la Sala observa que en la motivación del requerimiento especial (ff. 1911 a 1926 caa) la demandada sostuvo que los ingresos por las ventas a las tres SCI se originaron en la venta de aceite de soya y oleína de palma provenientes de Ecuador y Perú, de manera que dichas operaciones estaban gravadas con IVA a tarifa del 16% por tratarse de una venta en el territorio nacional no exenta, afirmación que no fue cuestionada por la demandante, pues, por el contrario, en la respuesta al acto preparatorio afirmó que «*es evidente que la norma anteriormente mencionada establece que conservan la calidad de bienes corporales muebles que se vendan a comercializadoras internacionales sin condicionar al origen del bien para efectos de la exención*» (f. 1949 caa). De otra parte, en la liquidación oficial de revisión, la Administración reiteró los motivos expuestos en el acto preparatorio con los que fundó la reclasificación de los ingresos, esto es, que debido al origen extranjero de los productos vendidos por la actora en país a las SCI, no pueden calificarse como exentos por que incumplen el elemento de origen nacional para gozar del beneficio tributario, hecho que no fue discutido por la actora con ocasión del recurso de reconsideración. Sumado a lo anterior, la Sala advierte que con ocasión de la demanda estudiada, la actora manifestó que «*la exención de IVA establecida en el artículo 481 del ET en el literal b) determina que gozan de la exención los bienes corporales muebles que se vendan a*

comercializadoras internacionales con destino a la exportación; artículo que no determina ninguna clase de condición respecto a la procedencia de dichos bienes. En esa medida, la interpretación teleológica que hace la DIAN en el sentido que el objeto de

⁸ Sentencia del 07 de octubre de 2021 (exp. 22897, CP: Julio Roberto Piza)

⁹ Exposición de motivos del Proyecto de ley nro. 88 de 1979. Anales del Congreso, jueves, 27 de septiembre de 1979, nro. 81, pág. 1202.

¹⁰ Ponencia para primer debate del Proyecto de ley nro. 88 de 1979. Anales del Congreso, lunes 22, de octubre de 1979. nro. 81, pág. 1422.

¹¹ *Ibidem*.

la norma es promover la exportación de productos colombianos, desconoce el verdadero sentido de la norma, como es otorgar la exención a los bienes que se exporten, independientemente que estos sean colombianos o de origen extranjero (...)» (ff. 42).

6.3- De la exposición de los hechos antes descritos, la Sala encuentra que las partes coinciden en que los productos enajenados por la demandante no fueron producidos en el territorio nacional. En esa medida, en línea con el criterio jurisprudencial referido en el fundamento jurídico nro. 6.2, se concluye que, aun cuando la actora acreditó que los bienes enajenados a las SCI fueron exportados, ello no basta para que estuvieran desgravados, pues el beneficio reclamado por la demandante requiere que los productos vendidos sean producidos o fabricados en Colombia. En ese contexto, la Sala juzga que le asiste la razón a la demandada y, por ello, no prospera el cargo de apelación.

7- Decididos los cargos de apelación planteados por la actora, resta decidir sobre la sanción por inexactitud impuesta. Al respecto, la Sala precisa que el artículo 647 del ET prevé como conducta punible, entre otras, la inclusión de exenciones improcedentes, a menos que concurra alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso) que actúe como causal de exoneración punitiva en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta. Pero la mera invocación de este precepto no basta para eximir del reproche punitivo, pues su aplicación supone que esté probado en el expediente la concurrencia de la causal exculpatoria.

En el caso enjuiciado, la Sala determinó que la actora incluyó en la autoliquidación objetada ingresos por exportaciones cuya procedencia fue desacreditada, en consecuencia, está probada la adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito normativamente. Sin embargo, la actora alegó que dicha adecuación obedeció a un error en la apreciación del derecho aplicable, pues, según se limitó a afirmar en el escrito de apelación, «(...) *actuó con base en el artículo 479, 481, y 850 del ET que le otorga el derecho a la exención y devolución por venta de bienes corporales muebles a comercializadoras internacionales mientras que la DIAN se ampara en normas de carácter aduanero que solo le son aplicables a las comercializadoras internacionales* (...)» (índice 2), planteamiento que en criterio de la Sala no expone, ni justifica las razones fácticas y jurídicas que la llevaron a incurrir en la apreciación indebida de las normas referidas. Por esa razón, dado que no bastaba con que la actora alegara la configuración de la causal exculpatoria, pues sobre ella pesaba la carga de sustentar su procedencia, la Sala confirmará la sanción impuesta en los actos demandados. No prospera el cargo de apelación.

8- En suma, por los motivos expuestos, la Sala confirmará la decisión impugnada.

9- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

- 1. Declarar fundado el impedimento manifestado por la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto. En consecuencia, queda separada del conocimiento de este proceso.
- 2. **Confirmar** la sentencia apelada.
- 3. Sin condena en costas en segunda instancia.

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

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

<i>(Firmado electrónicamente)</i> JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ Presidente	<i>(Firmado electrónicamente)</i> MILTON CHAVES GARCÍA
<i>(Firmado electrónicamente)</i> MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO	