



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., veintinueve (29) de febrero de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00599-01 (26721)
Demandante: Ecopetrol S.A.
Demandado: DIAN

Temas: IVA. 6.º bimestre de 2013. Ingresos por operaciones gravadas. Ventas a sociedades de comercialización internacional (CI). Ingresos por marcación de combustible.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 27 de agosto de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió (f. 212):

Primero: Negar las pretensiones de la demanda, con fundamento en las razones expuestas en la motiva de la presente providencia.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Con la Liquidación Oficial de Revisión 312412017000040, del 12 de junio de 2017 (ff. 43 a 62), la demandada modificó la liquidación privada del IVA (impuesto sobre las ventas) del 6.º bimestre de 2013 practicada por la actora mediante corrección voluntaria a la declaración inicial del tributo (f. 82). En concreto, incrementó los ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general, como consecuencia de reclasificar las ventas a sociedades de comercialización internacional (CI) declaradas como exentas, y los ingresos por marcación de combustible y por el manejo de hidrocarburos declarados como excluidos; decisión que confirmó la Resolución 992232018000054, del 08 de junio de 2018 (ff. 64 a 77).

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. 3):

A. Respetuosamente se solicita a la honorable jurisdicción de lo contencioso administrativo, se sirva declarar la nulidad total de las resoluciones demandadas, por medio de las cuales la DIAN modificó la declaración de IVA correspondiente al sexto bimestre del año gravable 2013, disminuyendo el saldo a favor en \$11.602.076.000, como resultado de la determinación de un mayor valor por concepto de IVA equivalente a \$5.801.038.000 y la imposición de una sanción por inexactitud que asciende a \$5.801.038.000.



B. Como restablecimiento del derecho, se solicita a este honorable despacho se sirva declarar la firmeza de la declaración privada, correspondiente al IVA del sexto bimestre del año gravable 2013.

C. Que se declare que no son de cargo de la demandante las costas en que hubiere incurrido la autoridad tributaria con relación a la actuación administrativa demandada, ni las de este proceso.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 6, 13, 29, 83, 123, 334, 338 y 363 de la Constitución; 4 y 12 del Código de Petróleos (Decreto 1056 de 1953); 8 de la Ley 39 de 1987; 420, 479, 481, 647, 648, 683 y 742 del ET (Estatuto Tributario); y 264 de la Ley 223 de 1995; y los Decretos 1372 de 1992, 1503 de 2002, 4299 y 1073 de 2005, y 381 de 2012, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 3 vto. a 26):

Sostuvo que la demandada infringió el debido proceso, el derecho de defensa y la correspondencia que debe haber entre los actos de la actuación administrativa, toda vez que al decidir el recurso de reconsideración modificó el sustento para rechazar la exención de las ventas a las CI. Al respecto, señaló que, en el requerimiento especial y la liquidación oficial, la Administración aseguró que debían gravarse esas operaciones por las inconsistencias en los certificados de proveedor que las soportaban, v.g. la expedición manual y extemporánea. En cambio, en la resolución que decidió el recurso de reconsideración descartó que la extemporaneidad de los certificados conllevara al rechazo del beneficio tributario, pero agregó que procedía gravar esas operaciones porque supuestamente se omitió acreditar que las CI exportaron los bienes dentro de los seis meses siguientes a la emisión de los certificados de proveedor.

Para discutir el fondo de esa decisión, sostuvo que la Administración se extralimitó en sus funciones al exigir requisitos adicionales a los previstos en los artículos 479 y 481 letra b) del ET para la desgravación del IVA de las ventas a las CI (i.e. certificados de proveedor electrónicos y las declaraciones de exportación de las CI). Explicó que las normas referidas solo exigían probar la efectiva exportación de los bienes vendidos a las CI, para lo cual bastaba el certificado de proveedor emitido por estas al tiempo de la venta. Así porque, conforme al artículo 40-6 del Decreto 2685 de 1999 (entonces vigente), se presume que, en las ventas a CI, la exportación para el proveedor se perfecciona cuando emite las facturas y entrega la mercancía, siendo la prueba idónea de la exportación el certificado al proveedor emitido por las CI. Agregó que los incumplimientos en la forma y oportunidad de emisión de los certificados e, incluso, la falta de exportación final de los bienes dentro de los seis meses siguientes no podría acarrearle consecuencias negativas, pues el reproche sería para las CI que incumplen con sus obligaciones legales.

Por otra parte, negó que la actividad de marcación de combustible realizara el hecho generador del IVA, pues correspondía al desarrollo de una función pública asignada por el Ministerio de Minas y Energía, que no a un servicio prestado en desarrollo de su actividad lucrativa, al margen de la denominación que dio a la cuenta contable en la que registró los montos que constituyeron el reintegro de los costos por la ejecución de esa labor (i.e. «4204020101 servicios de marcación de combustible» y «4204020103 aditivo para marcación de combustible»). Al efecto, precisó que la estructura de precios del combustible fijada por el Gobierno incluía una tarifa por la marcación de combustible carente de connotación retributiva, toda vez que se limitaba a los costos incurridos para el desarrollo de esa labor. Agregó que la definición de servicios gravados con el IVA dispuesta en el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992 no abarcaba la marcación de combustible porque, al tener como fuente la ley, en la relación jurídica no había partes contratantes ni una prestación pactada o ejecutada a favor de un tercero específico. De otro lado, puntualizó que tampoco estaban gravados los montos que contabilizó en la cuenta «aditivo para marcación de combustible», en la medida en que correspondían a



los recursos que le reintegró la refinería de Cartagena por la marcación del combustible que vendió a terceros. Finalmente, señaló que, si la marcación estuviera gravada con el IVA, la estructura de precios del combustible tendría que prever su repercusión al comprador como parte del precio final.

Finalmente, se opuso a la multa impuesta a título de sanción por inexactitud, porque no incurrió en el hecho infractor y, en todo caso, tendría que eximirse de responsabilidad, ya que estaba incurso en un error sobre la comprensión del derecho aplicable. Prescindió de formular cargos frente a la reclasificación de los ingresos por manejo de hidrocarburos.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 140 a 155). Defendió que las ventas a las CI estaban gravadas con el IVA, toda vez que su contraparte omitió acreditar el hecho del cual parte la presunción de exportación prevista en el artículo 40-6 del Decreto 2685 de 1999 (entonces vigente), e.g. la efectiva exportación de los bienes vendidos a las CI. Sostuvo que ese hecho debía probarse con el certificado de proveedor emitido por las CI a través de los servicios informáticos –que no en forma manual– y que, en cualquier caso, por tratarse de una presunción que admitía prueba en contrario, en ejercicio de las potestades de revisión, podía desvirtuarla. Aseguró que en el caso *sub examine* constató que cuatro de las CI a las que la actora le vendió los bienes que declaró como exentos no efectuaron exportaciones dentro de los seis meses siguientes a la emisión de los certificados y, la que si exportó no relacionó los certificados cuestionados como soportes de las exportaciones. Agregó que la demandante incumplió su deber de verificar que los certificados de proveedor se emitieran en forma electrónica y en el momento de la entrega de los bienes, lo que, en su opinión, hacía improcedente la desgravación del IVA, sin perjuicio de las consecuencias para las CI.

Por otra parte, alegó que la actividad de marcación de combustibles era un servicio gravado con IVA, porque se concreta en una obligación de hacer entre la demandante y quienes solicitan la marcación, al margen que la fuente de la obligación sea la ley. Discutió la afirmación de la actora sobre la inexistencia de un tercero contratante, argumentando que esa circunstancia no excluye la realización del hecho imponible del IVA, ya que el sistema de producción vertical de la actora incluía la marcación del combustible como parte de su cadena productiva. Aclaró que la actora sí recibió una contraprestación por esa actividad, como quiera que dentro de la estructura de precios del combustible se incluyó ese rubro, y el hecho que solo cubra los costos de la prestación del servicio no excluye su carácter retributivo. Sostuvo que tampoco conllevaba a una desgravación el que el Ministerio de Minas y Energía prescindiera de incluir el IVA que se causa en la marcación como parte del precio, pues los supuestos de desgravación debían estar previsto en la ley y, en todo caso, esa entidad carece de competencia para pronunciarse sobre la realización del impuesto.

Insistió en que los ingresos provenientes del servicio de manejo de hidrocarburos estaban gravados con el IVA a la tarifa general del impuesto, debido a que su contraparte omitió acreditar que integraba el servicio de transporte de crudo. Por último, defendió la multa impuesta, porque se configuró el hecho infractor y negó que concurriera la causal de exoneración punitiva alegada.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda sin dictar condena en costas (f. 212). Juzgó que el sustento de la resolución que decidió el recurso de reconsideración no entrañaba una violación a la regla de correspondencia, ya que mantuvo la reclasificación



de los ingresos por ventas a CI como gravados a la tarifa general del IVA.

Sobre el fondo de la discusión, si bien admitió que los certificados de proveedor expedidos por las CI eran el documento idóneo para acreditar el supuesto de hecho de la presunción de exportación prevista en el artículo 40-6 del Decreto 2685 de 1999, consideró que, para la desgravación del IVA de las ventas a CI, esta admitía prueba en contrario. Consideró que en el *sub examine* la Administración desvirtuó la presunción al probar que las CI omitieron exportar los bienes que le compraron a la demandante dentro de los seis meses siguientes a la expedición de los certificados, sin que la contribuyente aportara medios de prueba adicionales que dieran cuenta de la efectiva exportación de los mismos, incumpliendo con la carga probatoria impuesta en el artículo 788 del ET a quienes pretenden beneficiarse con una exención tributaria.

De otra parte, puntualizó que, para efectos del IVA, un servicio se concreta en una obligación de hacer (actos positivos) a favor de un tercero a cambio de una contraprestación en dinero o en especie, siempre que no medie una relación laboral. A partir de esa definición, concluyó que la marcación de combustible era un servicio gravado con el IVA, porque la demandante se obligaba con la Nación, aunque fuera por mandato legal, a marcar el combustible (acto positivo), incluso con la subcontratación de terceros, con el propósito de prevenir y controlar situaciones que propician actividades ilícitas en torno a la comercialización y distribución del combustible, a cambio de la remuneración que estaba prevista como un componente en la estructura del precio del combustible. Explicó que la fuente legal de la obligación era insuficiente para descartar la realización del hecho imponible del IVA, pues este no se restringe a las prestaciones que tienen como fuente el negocio jurídico (v.g. los servicios notariales que se prestan por mandato legal y causan el IVA). Además, que la tarifa de marcación como elemento integrante de la estructura de precios del combustible indicaba su carácter oneroso, pues buscaba remunerar a la demandante por la prestación del servicio de marcación, y así lo reconoció la propia contribuyente al contabilizarlo como un ingreso por servicio de marcación de combustible. Asimismo, juzgó que ese tratamiento tributario era aplicable a los ingresos contabilizados como «*aditivo para marcación de combustible*», pues correspondían a los montos que pagó la refinería de Cartagena por la marcación del combustible que vendió a terceros.

Por último, al corroborar la ocurrencia del hecho infractor sin que se evidenciara un error sobre la comprensión del derecho aplicable, avaló la multa impuesta.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal (índice 20¹). Reiteró que, para la exención del IVA de las ventas a CI, la letra *b*) del artículo 481 del ET solo exigía que los bienes vendidos a las CI fueran efectivamente exportados, lo que, en su criterio, estaba acreditado en el expediente con los certificados de proveedor. Al respecto, invocó el artículo 40-6 del Decreto 2685 de 1999 (entonces vigente), según el cual se presume la exportación por el proveedor desde el momento en que las CI reciben la mercancía y expiden los certificados correspondientes, de manera que estos son la prueba idónea para acreditar la exportación que da derecho al beneficio tributario discutido. Alegó que la demandada y el *a quo* se extralimitaron en sus funciones al exigir como prueba las declaraciones de exportación de la mercancía que vendió a las CI, pues ese requisito no estaba previsto en la ley. Insistió en que las consecuencias negativas de la expedición manual de los certificados serían para las CI que tenían el deber legal de expedirlos a través de medios electrónicos y en que esa circunstancia tampoco fue prevista como un

¹ Todas las menciones de «*índices*» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai.



requisito para la desgravación del IVA.

Por otra parte, aseguró que el tribunal omitió valorar las pruebas allegadas que daban cuenta de que la marcación de combustible no era un servicio sino un mandato legal a la compañía y que, por tanto, no está comprendido dentro del hecho generador del IVA previsto en el artículo 420 del ET. Reiteró que la labor de marcación constituye un mandato de la ley, lo que excluye su carácter contractual y bilateral, pues si bien suponía una prestación de hacer, esta no se ejecutaba a favor de un tercero, sino con la finalidad general de identificar el combustible que podría circular en el territorio nacional. Reiteró que la labor de marcación carecía de connotación retributiva, porque el consumidor final pagaba por el combustible y no por su marcación. Aclaró que la tarifa incluida en la estructura del precio por este concepto se limitaba a los costos en los que se incurría para su desarrollo, sin que la compañía obtuviera alguna utilidad. Agregó que si la marcación estuviera gravada, el IVA sería parte del precio del combustible para asegurar la repercusión del tributo al consumidor final.

Finalmente, insistió en que la multa impuesta era improcedente al no configurarse el hecho infractor y, en todo caso, porque en el *sub examine* estaba acreditado un error sobre la comprensión del derecho aplicable. En cambio, no reiteró el cargo de violación a las garantías constitucionales y a la regla de correspondencia por el sustento expuesto en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración para la rechazar la no sujeción de las ventas a CI.

Pronunciamientos finales

La demandada y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones sin pronunciarse sobre la condena en costas. En primer lugar, corresponde establecer si procedía la exención de los ingresos por las ventas a CI, en la medida en que los certificados de proveedor acreditaban la efectiva exportación de los bienes y su expedición por medios electrónicos era responsabilidad de las CI. En seguida, se determinará si la marcación de combustible se enmarca en la definición de servicios a efectos del IVA y, por ende, estaba gravada con ese impuesto. De ser el caso, se decidirá sobre la juridicidad de la multa impuesta a título de sanción por inexactitud.

Análisis del caso concreto

2- Sobre la primera cuestión debatida, la apelante única sostiene que para la exención del IVA de las ventas a CI, la letra *b*) del artículo 481 del ET solo exigía que los bienes vendidos fueran efectivamente exportados, hecho que, en su opinión, se acredita con los certificados de proveedor, considerando la presunción de exportación a su favor, prevista en el artículo 40-6 del Decreto 2685 de 1999 (entonces vigente), de manera que los certificados que obran en el expediente eran la prueba idónea para acreditar la exportación que le daba derecho al beneficio tributario rechazado. Argumenta que su contraparte y el *a quo* se extralimitaron en sus funciones al exigir como prueba las



declaraciones de exportación de la mercancía presentadas por las CI, pues ese requisito no estaba previsto en la ley. Tampoco que las consecuencias negativas de la expedición manual de los certificados fueran para el proveedor, pues eran las CI quienes tenían el deber legal de expedirlos a través de medios electrónicos.

En contraste, la demandada defiende que las ventas a las CI estaban gravadas con el IVA, porque la demandante omitió acreditar el supuesto para su desgravación, *i.e.* la efectiva exportación de los bienes vendidos. Si bien estuvo de acuerdo en que, conforme el artículo 40-6 *ibidem*, los certificados de proveedor acreditaban la exportación, defiende que, en ejercicio de las potestades de revisión, desvirtuó la presunción ahí dispuesta al constatar que cuatro de las CI que le compraron la mercancía a la actora no realizaron exportaciones en los seis meses siguientes a la expedición de los certificados, y la que sí lo hizo no relacionó los certificados emitidos a la demandante como soporte de las exportaciones. Además, que los certificados se emitieron en forma manual y su idoneidad probatoria dependía de que fueran expedidos a través de los medios informáticos dispuesto para tal efecto.

De las alegaciones expuestas, se extrae que las partes no discuten la realidad de las ventas realizadas por la actora a favor de las CI ni que están soportadas en los certificados de proveedor correspondientes. En cambio, debaten si para la no sujeción del IVA de esas operaciones le correspondía a la contribuyente probar la exportación de esos bienes por las CI dentro del plazo de seis meses siguientes a la expedición de los certificados y si la expedición manual de estos les restaba idoneidad probatoria, en la medida en que debían emitirse a través de los servicios informáticos de la autoridad tributaria. Por lo tanto, el pronunciamiento de esta judicatura se ceñirá a definir esas dos cuestiones.

2.1- Para decidir, la Sala reiterará, en lo pertinente, el criterio expuesto en las sentencias del 28 de septiembre de 2023 (exp. 26973, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y 02 de noviembre de 2023 (exp. 26999, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), que decidieron un asunto de similares características al que convoca a la Sala en esta oportunidad, entre las mismas partes, pero en relación con el IVA del 5.º bimestre de los años 2013 y 2014.

2.2- Los artículos 479 y 481 del ET disponen que está exenta del IVA la venta de mercancías en el territorio nacional a CI, siempre que estas sean efectivamente exportadas. Esta Sección en la sentencia del 07 de octubre de 2021 (exp. 22897, CP: Julio Roberto Piza), precisó que, de acuerdo con el artículo 1 de la Ley 67 de 1979, las CI tienen por objeto «*la comercialización de productos colombianos en el exterior*» sea que estos se adquieran en el mercado interno o sean fabricados por productores vinculados, al tiempo que el artículo 3 dispone que los incentivos fiscales se extienden a los «*fabricantes o productores nacionales*», entendiéndose por tales a 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 CI tengan como destino el mercado del exterior. A esos efectos, las CI deben expedir un certificado a favor del proveedor, en el cual conste el recibo de la mercancía nacional y la obligación de «*exportarla, en su mismo estado o una vez transformada*» (fallo citado *supra*, del 07 de octubre de 2021).

2.3- Sobre la exportación de las mercancías a cargo de las CI, el ordinal 6 del artículo 40-5 del Decreto 2685 de 1999 (vigente para la época de los hechos que se juzgan) dispuso que están obligadas a «*exportar las mercancías dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de expedición del correspondiente certificado al proveedor*». En línea con lo cual el artículo 5 de la Ley 67 de 1979 señaló que «*la realización de las exportaciones será de exclusiva responsabilidad de la sociedad de comercialización internacional*», de suerte que, si no se llevaban a cabo en el término previsto, las CI quedan obligadas a



pagar a la autoridad tributaria *«una suma igual al valor de los incentivos y exenciones que tanto ella como el productor se hubieran beneficiado»*. Además, el ordinal 1.8 del artículo 501-2 del Decreto 2685 de 1999 (entonces vigente), contempló como infracción aduanera sancionable la falta de exportación por parte de las CI. En concreto, la no exportación *«dentro de los términos legalmente establecidos de las mercancías respecto de las cuales se hubiere expedido el certificado al proveedor»* se sanciona con una *«multa equivalente al 100% del valor total de la compra que conste en el correspondiente certificado al proveedor»* y, en caso de concurrencia en el periodo de dos (2) años consecutivos *«la sanción aplicable será la de cancelación»*. Todo esto *«sin perjuicio de las acciones que pueda adelantar la DIAN, para determinar la responsabilidad por la declaración y pago de IVA que pueda generarse en el evento en que la exportación no se hubiera realizado»*.

En consonancia con lo anterior, el artículo 40-6 del Decreto 2685 de 1999 (vigente para la época) previó una presunción a favor del proveedor según la cual se entiende que efectúa la exportación *«desde el momento en que la sociedad de comercialización internacional recibe las mercancías y expide el certificado»*. Sobre el alcance de esa disposición, entre otras, en las sentencias del 01 de marzo de 2018 (exp. 21762, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 17 de septiembre de 2020 y del 04 de marzo de 2021 (exps. 23703 y 24342, CP: Milton Chaves García); y del 29 de septiembre de 2022 (exp. 25635, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), la Sala aclaró que se trata de una presunción *iuris tantum* y que, por lo tanto, admite prueba en contrario, de manera que la Administración puede desacreditar la operación soportada con otros medios de prueba.

Con esto no se quiere decir que la autoridad tributaria esté facultada para modificar la responsabilidad de las CI en la exportación final de los bienes para exigirle su cumplimiento o prueba al proveedor, pues (como se vio) los efectos tributarios y las consecuencias sancionadoras del incumplimiento de las exportaciones en el término señalado fueron previstas a cargo de las CI, en la medida en que son entidades que tienen por objeto la comercialización de productos nacionales en el exterior y se obligan a hacer la exportación de los bienes adquiridos, en la forma que se hace constar en los certificados. Puntualmente, se insiste en que los artículos 5 de la Ley 67 de 1979 y 501-2 (ordinal 1.8) del Decreto 2685 de 1999 señalan que en los eventos en que no se efectúan las exportaciones dentro de la oportunidad y condiciones señaladas, las CI deberán *«pagar a favor del Fisco una suma igual al valor de los incentivos y exenciones que tanto ella como el productor se hubieran beneficiado, más el interés moratorio fiscal, sin perjuicio de las sanciones»* y que, igualmente, las sanciones se imponen *«sin perjuicio de las acciones que pueda adelantar la DIAN, para determinar la responsabilidad por la declaración y pago de IVA que pueda generarse en el evento en que la exportación no se hubiera realizado»*.

Al tenor de esas disposiciones, la Sala, en las sentencias que se reiteran, fijó como criterio de decisión que cuando la exportación no se realiza la Administración no está facultada para iniciar un proceso de determinación oficial en contra del proveedor para gravar con el IVA las ventas a las CI, pues con ello *«no solo desconocería lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley 67 de 1979, sino que también significaría que estaría legitimada para cobrar dos veces el mismo concepto: primero a los proveedores y luego a las sociedades de comercialización internacional, lo cual no tiene fundamento legal y estaría en contra de los principios de justicia y equidad en materia tributaria»*. Lo que también *«es coherente con el principio constitucional de la buena fe, en tanto que los proveedores venden sus productos a las sociedades de comercialización internacional bajo el entendido y la confianza legítima de que esas entidades exportarán los bienes dentro del término establecido por el Gobierno Nacional, tal y como se comprometieron a hacerlo en el certificado al proveedor»*. De ahí que *«el legislador haya decidido que, si la exportación*



no se lleva a cabo, quienes deberán reembolsarle al Estado la exención del IVA en la venta de los bienes son las sociedades de comercialización internacional». (sentencia del 02 de noviembre de 2023, exp. 26999, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

Conforme a la anterior doctrina jurisprudencial, no le asiste razón a la demandada ni al *a quo* cuando plantean que debían gravarse las ventas a las CI porque no estaba probada la exportación de los bienes dentro de los seis meses siguientes a la emisión de los certificados. Tal exigencia es inaplicable porque la exportación es responsabilidad de las CI, a quienes, en caso de incumplimiento, se le podrá exigir el IVA por las ventas desgravadas para el proveedor e imponer las sanciones que correspondan.

2.4- También ha precisado la jurisprudencia de esta Sección que la exención del IVA de las ventas a CI no se pierde por la expedición manual de los certificados. Disponía el artículo 40-5 del Decreto 2685 de 1999 (vigente para la época) como un deber de las CI la expedición de los certificados de proveedor, *«en debida forma, de manera consecutiva y en la oportunidad legal»*; atendiendo a *«la forma y condiciones establecidas por la DIAN»*. Para ello, las CI deben *«contar con los equipos e infraestructura de computación, informática y comunicaciones y garantizar la actualización tecnológica requerida ... para la presentación y transmisión electrónica»* de los certificados emitidos. Adicionalmente, las CI responden *«por la veracidad y exactitud de los datos consignados»* en los mismos.

En aplicación de esa regla, en la sentencia del 02 de noviembre de 2023 que en esta oportunidad se reitera, la Sección precisó que la expedición en debida forma del certificado de proveedor es responsabilidad única y exclusiva de las CI, de suerte que el incumplimiento de ese deber no incide en la desgravación prevista para el proveedor sino que acarrea las sanciones imputables a las CI, v.g. el ordinal 1.7 del artículo 501-2 del Decreto 2685 de 1999 (entonces vigente) que prevé como infracción aduanera de las CI *«no presentar, o no expedir, o hacerlo extemporáneamente o en forma y condiciones diferentes a las establecidas por la DIAN, los certificados al proveedor»*, infracciones que son sancionadas con *«la cancelación de la autorización como sociedad de comercialización internacional»*. Entonces, según el criterio de decisión de la Sección, *«con la sola demostración de la existencia del certificado, el proveedor comprueba su derecho a incluir en su declaración privada la exención generada sobre los ingresos por ventas a sociedades de comercialización internacional. Lo anterior, con independencia de la forma y la oportunidad en que se hayan expedido el certificado al proveedor pues ... todo esto es responsabilidad única y exclusiva de las sociedades de comercialización internacional»* (exp. 26999, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

2.5- De modo que, bajo las normas aplicables y según los criterios jurisprudenciales adoptados por la Sección, se verifica que en el caso concreto procede la exención del IVA de las ventas a CI, en la medida en que los efectos tributarios de la falta de exportación de los bienes en el plazo de seis meses y de la expedición manual de los certificados de proveedor, que sustentaron la decisión administrativa demandada, no recaían en la demandante sino en las CI a quienes se les atribuye la responsabilidad por esos incumplimientos. Por ende, resulta aplicable al caso *sub examine* la presunción del artículo 40-6 del Decreto 2685 de 1999 (vigente para la época) según la cual se presume que la actora exportó a partir del momento en que entregó los bienes a las CI y le emitieron los certificados y esas exportaciones tenían el tratamiento tributario de ventas exentas dispuesto en los 479 y 481 del ET. Por lo expuesto, prospera el cargo de apelación.

3- Por otra parte, la apelante única se opone a que la marcación de combustible se enmarque en la definición de servicios prevista en el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, y que, por tanto, se considere gravada con el IVA. Al efecto, sostiene que desarrolla esa



actividad por mandato legal, de manera que carece de naturaleza contractual o bilateral. Aunque está de acuerdo en que esa actividad se concreta en una prestación de hacer, defiende que no la ejecuta a favor de un tercero, sino con la finalidad general de identificar el combustible que puede circular en el territorio nacional. Agrega que no recibe una remuneración por esa labor, porque el consumidor final paga por el combustible y no por su marcación. Además, la tarifa incluida en la estructura del precio por este concepto se limita a los costos en los que incurre la compañía para su desarrollo, pero sin obtener alguna utilidad. Señala que, si la marcación estuviera gravada, el IVA sería parte del precio del combustible para asegurar la repercusión del tributo al consumidor final. En contraste, la demandada afirma que la actividad de marcación de combustible corresponde a la prestación de un servicio gravado con el IVA, al margen de que tenga fuente en la ley. Sostiene que su contraparte recibe una contraprestación por esa actividad, ya que en la estructura de precios del combustible se incluye ese rubro. Aduce que, así no existan dos partes contractuales, se causa el impuesto pues la actora tiene un sistema de producción vertical. De conformidad con esas alegaciones, le corresponde a la Sala determinar si la actividad de marcación de combustible desarrollada por la actora corresponde a un servicio y, como tal, está gravado con el IVA.

3.1- Para decidir esta cuestión, la Sala advierte que ya se ha pronunciado sobre la misma clase de debates jurídicos (desde la sentencia del 28 de septiembre de 2023, exp. 26973, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), fijando un criterio que se ha empleado para juzgar otros litigios existentes entre quienes son partes en el presente proceso, como ocurrió en las sentencias del 02 de noviembre de 2023 (exp. 26999, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), del 02 y del 09 de noviembre de 2023 (exps. 26218 y 27500, CP: Wilson Ramos Girón), y del 23 de noviembre de 2023 (exp. 27645, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto). Así que para decidir, la Sala reiterará en lo pertinente, el criterio desarrollado en esos precedentes en los que decidieron asuntos que guardan identidad jurídica y fáctica con el *sub lite*, pero respecto de otros periodos gravables.

3.2- En materia de IVA, el artículo 420 del ET (vigente para la época de los hechos), previó como hecho generador «*la prestación de servicios en el territorio nacional*», y a su vez, el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, definió el término «*servicio*» para efectos del impuesto, como «*toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración*».

En la Sentencia del 12 de septiembre de 2019 (exp. 21572, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez), la Sección aclaró que las «*obligaciones de hacer*», a las que se refiere la norma en comento, tienen por objeto una actividad material o jurídica del deudor que no consiste en «*dar*», entendido como el deber de transferir el dominio total o parcial de una cosa y, además, que esta actividad, «*debe ser realizada por una persona natural, jurídica o una sociedad de hecho en favor de un tercero, en consecuencia, en aquellas labores desarrolladas por una persona para sí misma, no se entiende prestado un servicio para efectos del impuesto sobre las ventas*» (sentencia del 13 de noviembre de 2003; exp. 13646, CP. Ligia López Díaz).

Por su parte, el artículo 1 del Decreto 1503 de 2002, definió la actividad de marcación de combustible, como el «*proceso mediante el cual se agrega al combustible una sustancia química denominada "marcador", la cual no afecta ninguna de sus propiedades físicas, químicas ni visuales, ni ninguna de sus especificaciones*», cuyo propósito es «*diferenciar calidades, mezclas, combustibles, extraídos ilícitamente de los poliductos y para controlar evasión de impuestos y adulteración de combustibles, entre otros*». Para esos efectos, la



misma disposición le asignó a la demandante la responsabilidad de «*determinar el procedimiento de marcación y el marcador*» (artículo 3), seleccionando «*el marcador más conveniente desde el punto de vista técnico*» tomando «*todas las precauciones manteniendo los controles necesarios para garantizar la seguridad y exclusividad del marcador*» (artículo 8), así mismo el deber de «*marcar toda la gasolina y el ACPM, ya sean importados o producidos en Colombia*» (artículo 4), a través de «*la adición del "marcador" en los puntos de entrega física del producto del poliducto a las plantas de abastecimiento de los distribuidores mayoristas y, en los muelles y llenaderos de refinería, en las ventas realizadas a distribuidores mayoristas, minoristas y grandes consumidores*» (artículo 6). Para el cumplimiento de esas obligaciones, el Ministerio de Minas y Energía, como entidad encargada de adoptar los reglamentos y hacer cumplir las disposiciones relacionadas con la exploración y explotación de recursos naturales no renovables, y a la cual se encuentra vinculada la actora², reconoció «*dentro de la estructura de precios de los combustibles un componente dedicado a la marcación y detección*» con el propósito de que la actora pudiera cumplir con las obligaciones asignadas (artículo 9).

Sobre el particular, en los precedentes que aquí se reiteran, la Sala ha explicado que con la marcación de combustibles «*la demandante materializa un instrumento de política minero-energética que garantiza la licitud de los combustibles en su cadena de distribución y, con ello, protege el interés público en la legal comercialización de petróleo y sus derivados*», de manera que, al ejecutar dicha actividad «*no lo hace en calidad de deudor de una relación contractual entre partes con prestaciones recíprocas acordadas voluntariamente*». En cambio, la desarrolla «*en cumplimiento del deber legal que le impone la normativa reglamentaria*» el cual «*opera al margen de un consenso entre partes y en el marco de una función administrativa dirigida a alcanzar fines superiores para controlar, evitar y conjurar prácticas ilícitas sobre el combustible almacenado, manejado, transportado y distribuido en el territorio nacional, antes de transferirse a los distribuidores mayoristas*». En cuanto a la autorización otorgada en el artículo 5 del Decreto 1503 de 2002, de contratar la marcación con terceros de comprobada idoneidad técnica, esta Sección aclaró que ello «*no opera en el marco de un servicio adquirido por [la actora] para su beneficio, en razón de las actividades que le competen como sociedad comercial, vinculada al Ministerio de Minas y Energía, participe en todos los eslabones de la cadena de hidrocarburos*» sino que, por el contrario, «*la marcación se lleva a cabo en el ámbito del mandato legal específicamente impuesto por dicho decreto para autenticar la pureza del combustible distribuible*», de manera que «*no relega la responsabilidad de [la actora] en cuanto a las diferentes actuaciones de control sobre dicho procedimiento y su tercerización*».

3.3- Por todo lo anterior, en esta oportunidad, la Sala reitera que la marcación de combustibles líquidos de la cual se derivaron los ingresos que la actora autoliquidó como excluidos, no corresponde a una actividad de servicios y, en consecuencia, no se encuentra gravada con el IVA. Prospera el cargo de apelación.

4- Resta decidir sobre la multa impuesta a la demandante a título de sanción por inexactitud. Al respecto, precisa la Sala que el artículo 647 del ET, prevé como conducta punible la omisión de impuestos generados por las operaciones gravadas, y la inclusión de exenciones inexistentes o inexactas, 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 (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza). En vista de que en el caso enjuiciado la actora omitió formular cargos de nulidad contra la glosa de la Administración

² Artículo 1 de la Ley 1118 de 2006.



consistente en reclasificar como gravada a la tarifa general la suma de \$1.448.088.145 percibida por el servicio de manejo nacional de hidrocarburos que autoliquidó como excluida y que, por ende, esa modificación a la declaración privada persiste, hay adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito normativamente, sin que se advierta un error en la apreciación del derecho aplicable. No prospera el cargo de apelación.

Con todo, por los cargos de apelación que prosperaron, el monto de la sanción procedente se calcula así:

Factor	Valor
Saldo a favor autoliquidado antes de sanciones	\$191.068.159.000
Saldo a favor determinado antes de sanciones	\$190.836.465.000
Base de la sanción por inexactitud	\$231.694.000
Porcentaje	100%
Sanción por inexactitud	\$231.694.000

5- En definitiva, la liquidación del impuesto sobre las ventas a cargo de la demandante por el sexto periodo del año gravable 2013 se calcula así:

Concepto	Demandante	Demandada	Sentencia
Ingresos por operaciones gravadas al 5%	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general	\$ 1.523.460.658.000	\$ 1.559.717.148.000	\$ 1.524.908.746.000
AIU por operaciones gravadas	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Ingresos por exportación de bienes	\$ 6.227.767.320.000	\$ 6.227.767.320.000	\$ 6.227.767.320.000
Ingresos por exportación de servicios	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Ingresos por ventas a comercializadoras internacionales	\$ 167.768.119.000	\$ 133.140.940.000	\$ 167.768.119.000
Ingresos por ventas a zonas francas	\$ 747.992.964.000	\$ 747.992.964.000	\$ 747.992.964.000
Ingresos por juegos de suerte y azar	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Ingresos por operaciones exentas	\$ 103.319.093.000	\$ 103.319.093.000	\$ 103.319.093.000
Ingresos por venta de cerveza nacional o importada	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Ingresos por operaciones excluidas	\$ 2.541.569.928.000	\$ 2.539.940.617.000	\$ 2.540.121.840.000
Ingresos por operaciones no gravadas	\$ 878.178.462.000	\$ 878.178.462.000	\$ 878.178.462.000
Total ingresos brutos	\$ 12.190.056.544.000	\$ 12.190.056.544.000	\$ 12.190.056.544.000
Devoluciones en ventas anuladas, rescindidas o resueltas	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Total ingresos netos recibidos durante el periodo	\$ 12.190.056.544.000	\$ 12.190.056.544.000	\$ 12.190.056.544.000
Total compras netas realizadas durante el periodo	\$ 5.884.627.287.000	\$ 5.884.627.287.000	\$ 5.884.627.287.000
Impuesto generado a la tarifa del 5%	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Impuesto generado a la tarifa general	\$ 244.750.754.000	\$ 250.551.792.000	\$ 244.982.448.000
Impuesto generado sobre AIU en operaciones gravadas	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Impuesto generado por venta de juegos de suerte y azar	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Impuesto generado en venta de cerveza nacional o importada	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Impuesto generado en retiro de inventario	\$ 0	\$ 0	\$ 0
IVA recuperado en compras anuladas, rescindidas o resueltas	\$ 1.691.009.000	\$ 1.691.009.000	\$ 1.691.009.000
Total impuesto generado por operaciones gravadas	\$ 246.441.763.000	\$ 252.242.801.000	\$ 246.673.457.000
Total impuestos descontables	\$ 437.509.922.000	\$ 437.509.922.000	\$ 437.509.922.000
Saldo a pagar por el periodo fiscal	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Saldo a favor del periodo fiscal	\$ 191.068.159.000	\$ 185.267.121.000	\$ 190.836.465.000
Saldo a favor del periodo fiscal anterior	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Retenciones por IVA que le practicaron	\$ 2.077.000	\$ 2.077.000	\$ 2.077.000
Saldo a pagar por impuesto	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Sanciones	\$ 1.962.524.000	\$ 7.763.562.000	\$ 2.194.218.000
Total saldo a pagar por este periodo	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Total saldo a favor por este periodo	\$ 189.107.712.000	\$ 177.505.636.000	\$ 188.644.324.000

Conclusión

6- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente sentencia que procede la exención del IVA de las ventas a CI, en la medida en que los efectos tributarios de la falta de exportación de los bienes en el plazo de seis meses y de la expedición manual de los certificados de proveedor, que sustentaron la decisión administrativa demandada, no recaían en la demandante sino en las CI a quienes se les atribuye la responsabilidad por esos incumplimientos. También, que la marcación de combustibles líquidos de la cual se derivaron los ingresos que la actora autoliquidó como excluidos, no corresponde a una actividad de servicios y, en



consecuencia, no se encuentra gravada con el IVA.

Con arreglo a esa pauta, la Sala revocará la decisión de primer grado para, en su lugar, declarar la nulidad parcial de los actos demandados y, como restablecimiento del derecho, establecer como liquidación del IVA del 6.º bimestre del año gravable 2013 a cargo de la demandante, la contenida en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia, y fijar la sanción por inexactitud en la suma de \$231.694.000.

Costas

7- Por otra parte, acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia.

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. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar:

*Primero: **Declarar** la nulidad parcial de los actos demandados.*

*Segundo: A título de restablecimiento del derecho, **establecer** como liquidación del IVA del 6.º bimestre de 2013, a cargo la demandante, la contenida en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia, y **fijar** la sanción por inexactitud en la suma \$231.694.000.*

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

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

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

La validez e integridad de este documento pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>