

VIOLACIÓN DEL DEBIDO PROCESO – No configuración / VIOLACIÓN DEL DERECHO DE DEFENSA Y CONTRADICCIÓN – No configuración. La parte actora contó con las oportunidades señaladas en el artículo 744 del ET para controvertir los medios de prueba / CONGRUENCIA DE LA SENTENCIA – Contenido. Breve resumen de la demanda y de su contestación y un análisis crítico de las pruebas y de los razonamientos legales, de equidad y doctrinarios estrictamente necesarios para fundamentar las conclusiones

[O]bserva la Sala que, de las censuras enunciadas (...), las dos primeras fueron expresamente abordadas por el *a quo*, quien desvirtuó que las pruebas invocadas en los actos demandados *«fueran ocultas o subrepticias, pues todas se pusieron en conocimiento del contribuyente al momento en que se surtió el requerimiento especial»*; y explicó que el deber oficial de informar al interesado los elementos de convicción que refutan su declaración privada *«se satisface –justamente– con la notificación del requerimiento especial, pues es ésta la oportunidad procesal para que el administrado aporte o solicite todos los medios de prueba que soporten su declaración privada»* (f. 358 vto). Respecto del tercer reproche, sucede que, si bien el tribunal omitió estudiarlo, las actas que contienen las declaraciones juramentadas recabadas por la Administración exhiben suficientes datos para identificar a los testigos, pues en tales documentos se indica el nombre completo de cada uno de ellos y su número de identificación (ff. 240 a 246 caa), al tiempo que sus direcciones aparecen señaladas en las guías de envío de las respectivas citaciones (ff. 232 a 234 caa), de modo que no pudo configurarse la alegada la violación de los derechos a la contradicción y a la defensa de la actora, máxime si se considera que –tal como lo expuso el juez de primera instancia– contó con las oportunidades señaladas en el artículo 744 del ET para controvertir tales medios de prueba. Finalmente, encuentra la Sala que, a diferencia de lo aducido por la apelante única, el último de los cuestionamientos no fue planteado en la demanda, de modo que mal podría cuestionarse que el tribunal se haya abstenido de decidir sobre el particular, toda vez que –por mandato de los artículos 280 y 281 *ibidem* y 187 del CPACA–, la sentencia de primer grado debe circunscribirse al *petitum* de la demanda y a lo planteado en la contestación

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 744 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 187

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la congruencia de la sentencia se cita pronunciamiento del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 28 de marzo de 2019, Exp. 73001-23-33-000-2014-00055-01(21370), C.P. Julio Roberto Piza

SOCIEDADES DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL - Objeto. La comercialización y venta de productos colombianos en el exterior, adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas / **EXENCIÓN DEL IVA SOBRE EXPORTACIONES - Requisitos.** Exige cumplir con el presupuesto de la exportación efectiva de las mercancías, efectuada por quien expide el certificado al proveedor / **BIENES EXENTOS CON DERECHO A DEVOLUCIÓN DE IVA - Alcance del artículo 481 del estatuto tributario.** Los bienes vendidos deben ser efectivamente exportados / **OBLIGACIÓN DE SOCIEDADES DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DE EXPORTAR MERCANCÍAS - Término para cumplirla / PRODUCTORES O FABRICANTES DE ARTÍCULOS COLOMBIANOS – Presupuestos.** Se considera realizada la exportación desde la fecha en que la SCI recibe las mercancías y profiere la certificación / **EXENCIÓN DEL IVA POR MERCANCIA NO FABRICADA EN COLOMBIA – Improcedencia.** No se cumple las condiciones contempladas en la ley para conceder el beneficio

Para el momento en que las sociedades de comercialización internacional (SCI) fueron instituidas por la Ley 67 de 1979, 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»*, 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»*. 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»*. (...) De modo que para procurar el propósito de simplificación perseguido con la creación de las SCI, el artículo 5.º ejusdem precisa que la realización de las exportaciones es de *«exclusiva responsabilidad»* de estas entidades, de modo que, si los bienes no son enviados al extranjero, será la SCI quien responda ante el fisco por *«los incentivos y exenciones que tanto ella como el productor se hubieran beneficiado, más el interés moratorio fiscal, sin perjuicio de las sanciones previstas en las normas ordinarias»* (artículo 5.º de la Ley 67 de 1979). Se observa entonces que el legislador previó un supuesto de sustitución pasiva, mediante el cual se atribuye a la intermediaria de comercio exterior la responsabilidad por la obligación tributaria que, de otro modo, recaería sobre el fabricante de los bienes no exportados. 5- En desarrollo de la autorización conferida por el artículo 1.º de la Ley 67 de 1979, los artículos 479 y 481, letra b), del ET (compiladores del artículo 63 del Decreto 3541 de 1983) conceden la exención del IVA a *«la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional»*, en el entendido de que los mismos *«hayan de ser efectivamente exportados»*. Sucede entonces que la aludida desgravación es uno de los incentivos previstos en el ordenamiento con miras a fomentar la exportación 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 consecuencia y sin perjuicio de que, por regla general, el IVA se cause en sede del consumidor (lo que explica que las exportaciones suelen estar exentas del tributo), encuentra la Sala que la desgravación debatida (i.e. aquella contemplada en la letra b. del artículo 481 del ET) es aplicable exclusivamente a mercancías 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 SCI. Por esas razones y dado que las partes coinciden en que los productos enajenados en el territorio nacional a una SCI por la demandante no fueron fabricados en el territorio nacional, se impone concluir que el caso no reúne las condiciones contempladas en la ley para conceder el beneficio pretendido. 6- Junto a lo anterior, tampoco es de recibo para la Sala el argumento de apelación según el cual la actora no está obligada al pago del IVA debatido por el mero hecho de que vendió mercancías a una SCI. Si bien es cierto que, por disposición del artículo 5.º de la Ley 67 de 1979, la comercializadora internacional sería la única llamada a responder por la deuda tributaria derivada de la omisión de exportar, no puede perderse de vista que el dispositivo jurídico de la sustitución pasiva solo fue previsto en esa norma a favor de los *«productores o fabricantes»* de artículos colombianos, es decir, de aquellos sujetos que *«agreguen uno o varios procesos a las materias primas o mercancías»* (artículo 440 del ET) industrializadas en el territorio nacional. Bajo esas circunstancias y en vista de que en el caso no se disputa que la actividad de la demandante se concreta en comerciar vehículos automotores fabricados



por terceros, para la Sala, es ella quien debe responder por la obligación tributaria objeto de debate. Valga destacar que ese hecho no se ve alterado por las alegaciones planteadas por la recurrente sobre la ausencia de nexo causal entre su conducta y el supuesto daño infligido a la Hacienda Pública, pues los fundamentos que dan lugar a la obligación tributaria en nada se relacionan con los elementos de la responsabilidad civil extracontractual.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 481, LITERAL B / LEY 67 DE 1979 – ARTÍCULO 1 / LEY 67 DE 1979 – ARTÍCULO 3 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 440 / DECRETO 1740 DE 1994 - ARTÍCULO 3 / DECRETO 1740 DE 1994 - ARTÍCULO 2 / DECRETO 093 DE 2003 - ARTÍCULO 2 / DECRETO 093 DE 2003 - ARTÍCULO 5 / LEY 67 DE 1979 - ARTÍCULO 5 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 479 / DECRETO 3541 DE 1983 - ARTÍCULO 63

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el mérito probatorio de las certificaciones al proveedor expedidas por las sociedades de comercialización internacional consultar sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 17 de septiembre de 2020, Exp. 25000-23-37-000-2014-00081-01(23703), C.P. Milton Chaves García; sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 04 de marzo de 2021, Exp. 25000-23-37-000-2015-00998-01(24342), C.P. Milton Chaves García

PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO – Aplicación. Reducción del porcentaje de la sanción por inexactitud

Aunque las anteriores consideraciones bastan para avalar la fundamentación jurídica desplegada en los actos enjuiciados y, por ende, correspondería confirmar el fallo de primer grado, la reducción del porcentaje de la sanción por inexactitud (del 160% al 100%) contenida en el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 obliga a reducir la multa impuesta en la actuación demandada. Es así, pues corresponde acatar el mandato prescrito en el artículo 29 constitucional.

FUENTE FORMAL: LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 288 / CONSTITUCION POLÍTICA - ARTÍCULO 29

CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA - Improcedencia. Por falta de prueba de su causación

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.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 365, NUMERAL 8

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., siete (07) de octubre de dos mil veintiuno (2021)



Radicado:

76001-23-33-000-2015-00280-01 (22897)
Demandante: Maz Autos Limitada

Radicación número: 76001-23-33-000-2015-00280-01(22897)

Actor: MAZ AUTOS LIMITADA

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca el 06 de octubre de 2016, que decidió (f. 359 v):

Primero: Negar las pretensiones de la demanda conforme a lo expuesto en la parte motiva.

Segundo: Condenar a la sociedad actora Maz Autos Ltda a pagar costas y agencias en derecho a favor de la parte demandada, en la forma señalada en las consideraciones de esta providencia.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 052412013000093, del 10 de septiembre de 2013 (ff. 327 a 340 caa), la demandada estableció que parte de los ingresos registrados por la actora como exentos del IVA en su declaración del 5.º bimestre de 2010 provenían de actividades gravadas a la tarifa del 25%, por lo cual reemplazó el saldo a favor calculado por un saldo a pagar y sancionó por inexactitud. Ese acto fue confirmado con la Resolución nro. 900.301, del 30 de septiembre de 2014 (ff. 401 a 413 caa).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 176 a 178):

1. Que se declare la nulidad de:

1.1. Liquidación oficial impuestos sobre las ventas Revisión No. 052412013000093 del 10 de septiembre del 2013.

1.2. Anexo liquidación oficial de revisión No. 052412013000093 del 10 de septiembre del 2013.

1.3. Resolución Número 900.301 "Por la cual se decide un recurso de reconsideración" del 30 de septiembre del 2014.

2. Y que se restablezca el derecho y como consecuencia, declárese en firme la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al quinto Bimestre de 2010 y ordénese previo al archivo del expediente abierto en contra de Maz Autos Ltda. por dicho tributo, se deje sin efecto la imposición de la sanción por inexactitud.

3. Que a título de restablecimiento del derecho, se ordene a la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público, representado legalmente por el Dr. Mauricio Cárdenas Santamaría o quien haga sus veces y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - División de Gestión de Liquidación, representada legalmente por el Dr. Santiago Rojas Arroyo o quien haga sus veces, a pagar a favor de mi poderdante lo siguiente:

3.1. Daño emergente en la modalidad de perjuicios materiales la suma de ciento sesenta y ocho millones novecientos sesenta mil pesos mcte (\$168.960.000) por concepto de la sanción por inexactitud.

3.2. Setenta millones de pesos mcte (\$70.000.000) correspondientes a honorarios de abogado y la cuota Litis del 30 % por las resultas del proceso.

4. Que en el evento de que se causare un embargo se paguen los perjuicios morales ocasionados.

5. Que como consecuencia de las anteriores declaraciones la condena respectiva será actualizada de conformidad con lo previsto en el artículo 187 inciso final de la Ley 1437 de 2011, aplicando los ajustes de valor (Indexación).

6. Que la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público, representado legalmente por el Dr. Mauricio Cárdenas Santamaría o quien haga sus veces y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - División de Gestión de Liquidación, representada legalmente por el Dr. Santiago Rojas Arroyo o quien haga sus veces, dará cumplimiento a la sentencia en los términos del artículo 192 de la Ley 1437 de 2011.

7. Que si no se efectúa el pago en la forma oportuna, la entidad liquidará los interés moratorios a una tasa equivalente al DTF desde su ejecutoria sin perjuicios del pago de las cantidades líquidas adeudadas que causaran un interés moratorio a una tasa comercial, tal como lo ordena el artículo 195 numeral 4 de la Ley 1437 de 2011.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 29 y 95, ordinal 9.º, de la Constitución; 217, 220 y 224 del CPC (Código de Procedimiento Civil, Decreto 1400 de 1970); 617, 618, 742, 743, 752 y 771-2 del ET (Estatuto Tributario); 386 del CPP (Código de Procedimiento Penal, Ley 906 de 2004); y 137, 138 y 161 del CPACA, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 136 a 176):

Censuró que la Administración omitiera convocarla para recaudar las pruebas que sustentaron la decisión acusada y señaló que esa circunstancia le impidió ejercer los derechos de contradicción y defensa. También, adujo que las pruebas se practicaron sin competencia y con infracción de las normas que rigen la materia, por lo cual se vulneró el debido proceso. De fondo, alegó que, aunque los vehículos automotores que vendió a una sociedad de comercialización internacional (SCI) fueron producidos en el extranjero, los mismos estuvieron cubiertos por la exención del IVA prevista en el artículo 481, letra b), del ET, de modo que la demandada incurrió en falsa motivación y violación directa de la ley al desconocer el beneficio. Planteó que la exención no está restringida a bienes fabricados en Colombia, ni limitada por las previsiones del artículo 1.º del Decreto 093 de 2003 (invocado en los actos enjuiciados), que reglamenta el trámite de inscripción de las SCI ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Agregó que, en todo caso, no es responsable del gravamen debatido, porque no le es imputable que la SCI haya vendido los vehículos en cuestión en el mercado nacional, en lugar de exportarlos, porque, según el artículo 3.º del Decreto 1740 de 1994 y el Concepto Unificado nro. 001 de 2003, la SCI es la responsable exclusiva por el IVA derivado de no efectuar la exportación. Finalmente, se opuso a la sanción por inexactitud, arguyendo que la multa no procede por hechos ajenos a la voluntad del sancionado, que declaró datos correctos y que no hubo dolo. En todo caso, invocó como causal de exoneración punitiva el haber incurrido en un error en la aplicación del derecho.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 267 a 277), para lo cual defendió que los actos censurados fueron suficientemente motivados, con arreglo a la normativa aplacible y al material probatorio recabado durante la fiscalización. Asimismo, sostuvo que observó las competencias y procedimientos fijados en la ley para la práctica de pruebas y que la demandante tuvo oportunidad de controvertirlas los medios de prueba al responder el requerimiento especial y al recurrir la liquidación oficial, por lo cual no se transgredió el debido proceso. En cuanto al fondo, argumentó que la actora incumplió las exigencias fijadas en los artículos 1.º de la Ley 67 de 1979, 479 y 481, letra b), del ET y en los Decretos 1740 de 1994 y 093 de 2003 para la procedencia de la exención pretendida, pues se comprobó que los bienes enajenados no fueron producidos en Colombia ni exportados por la SCI. Aseguró que su contraparte era responsable del IVA liquidado y que no la eximía del impuesto el hecho de haber obtenido un certificado por parte de una SCI, máxime si las pruebas obrantes en el plenario dan cuenta de que, desde el inicio de la operación, la demandante tuvo conocimiento de que las mercancías no serían destinadas al comercio exterior sino al mercado nacional. Por último, sostuvo que el extremo activo de la litis incurrió en la conducta reprimida por el artículo 647 del ET sin que se hubiese configurado el error en la comprensión del derecho alegado.

Sentencia apelada

El *a quo* negó las pretensiones de la actora y la condenó en costas (ff. 350 a 359). En concreto, desestimó los cargos de nulidad por falsa motivación y por violación de los derechos de defensa y contradicción, porque halló que la demandada expuso a su contraparte las razones jurídicas y las pruebas en que se basó la actuación cuestionada, de modo que la actora pudo controvertirlas en el marco del procedimiento de revisión. Enfatizó que tampoco se transgredió el debido proceso porque la autoridad realizó el recaudo probatorio en ejercicio de sus potestades de inspección. Juzgó que al interpretar sistemáticamente la letra b) del artículo 481 del ET y los Decretos 1740 de 1994 y 093 de 2003 se concluye que la exención debatida está condicionada a la concurrencia de dos supuestos: que se hayan producido en Colombia los bienes vendidos a la SCI y que estos se exporten efectivamente. Dado que encontró probado que las mercancías fueron importadas y no fueron enviadas al exterior por la SCI, juzgó que se quebrantaron las exigencias para acceder a la exención. Por último, estimó que la actora realizó la conducta infractora sin que concurriera la causal exculpatoria que alegó.

Recurso de apelación

La actora apeló la decisión del tribunal (ff. 366 a 386), para lo cual insistió en que la exención debatida procede para todas las mercancías vendidas a SCI, al margen de su procedencia. Además, reiteró que, en el *sub lite*, la SCI que compró y omitió exportar los vehículos objeto del beneficio es la única responsable por el impuesto disputado; y agregó que, al analizar este punto, el tribunal pasó por alto que aquí no se discute la realización del hecho generador del IVA, sino quién es el llamado a responder por esa obligación tributaria. Por último, sostuvo que el *a quo* guardó silencio sobre las irregularidades del procedimiento acusado. Prescindió de formular cargos sobre las demás consideraciones y juicios de la sentencia.

Alegatos de conclusión

La partes insistieron en los argumentos formulados en las anteriores etapas procesales (ff. 420 a 427 y 428 a 430). El ministerio público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos planteados por la actora, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que negó pretensiones y condenó en costas. Así, en primera medida, corresponde establecer si el *a quo* pasó por alto analizar la alegada violación del debido proceso. Resuelto lo anterior, se definirá si la venta de productos extranjeros a comercializadoras internacionales está exenta del IVA y las consecuencias que para el proveedor derivan del hecho de que la SCI omita exportar los bienes objeto del beneficio.

2- Acerca del primero de esos asuntos, alega la apelante única que el tribunal guardó silencio sobre los cargos de nulidad planteados en la demanda en relación con las presuntas irregularidades en que habría incurrido el procedimiento de revisión seguido, las cuales se concretaban en: (i) que los medios probatorios en que se basó la decisión administrativa fueron recaudados antes de que se expidiera el requerimiento especial; (ii) que los testimonios fueron practicados sin convocarla; (iii) que la Administración omitió identificar los testigos, lo que le impidió ejercer los derechos de contradicción y defensa; y (iv) que los documentos que revelaron la ausencia de exportación de las mercancías vendidas a la SCI fueron emitidos por la propia demandada, quien actuó como juez y parte.

Al respecto, observa la Sala que, de las censuras enunciadas en el párrafo anterior, las dos primeras fueron expresamente abordadas por el *a quo*, quien desvirtuó que las pruebas invocadas en los actos demandados «*fueran ocultas o subrepticias, pues todas se pusieron en conocimiento del contribuyente al momento en que se surtió el requerimiento especial*»; y explicó que el deber oficial de informar al interesado los elementos de convicción que refutan su declaración privada «*se satisface –justamente– con la notificación del requerimiento especial, pues es ésta la oportunidad procesal para que el administrado aporte o solicite todos los medios de prueba que soporten su declaración privada*» (f. 358 vto). Respecto del tercer reproche, sucede que, si bien el tribunal omitió estudiarlo, las actas que contienen las declaraciones juramentadas recabadas por la Administración exhiben suficientes datos para identificar a los testigos, pues en tales documentos se indica el nombre completo de cada uno de ellos y su número de identificación (ff. 240 a 246 caa), al tiempo que sus direcciones aparecen señaladas en las guías de envío de las respectivas citaciones (ff. 232 a 234 caa), de modo que no pudo configurarse la alegada violación de los derechos a la contradicción y a la defensa de la actora, máxime si se considera que –tal como lo expuso el juez de primera instancia– contó con las oportunidades señaladas en el artículo 744 del ET para controvertir tales medios de prueba. Finalmente, encuentra la Sala que, a diferencia de lo aducido por la apelante única, el último de los cuestionamientos no fue planteado en la demanda, de modo que mal podría cuestionarse que el tribunal se haya abstenido de decidir sobre el particular, toda vez que –por mandato de los artículos 280 y 281 *ibidem* y 187 del CPACA–, la sentencia de primer grado debe circunscribirse al *petitum* de la demanda y a lo planteado en la contestación (fallo del 28 de marzo de 2019, exp. 21370, CP: Julio Roberto Piza). Por los motivos expuestos, no prospera el cargo de apelación.

3- Dilucidadas esas cuestiones procesales, corresponde analizar el fondo del asunto. En síntesis, la apelante única sostiene que los vehículos extranjeros que vendió a una SCI durante el bimestre revisado están cubiertos por la exención establecida en la letra b) del artículo 481 del ET y que el hecho de que esos bienes hayan sido comercializados en el mercado nacional no genera responsabilidad tributaria a su cargo. Con miras a sustentar esas alegaciones, aduce que el origen de las mercancías –las cuales fueron importadas por su proveedor– es irrelevante a fin de determinar la procedencia del beneficio disputado, pues el precepto no exige que los bienes amparados por la exención sean producidos en Colombia, exigencia que estima que tampoco plantea el artículo 1.º del Decreto 093 de 2003 (invocado en los actos enjuiciados), cuyo contenido normativo se agota en reglamentar el trámite de inscripción de las SCI ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Asimismo, manifiesta que, como la comercializadora internacional era la obligada a efectuar la exportación y fue ella quien incumplió, aquella entidad es la única responsable por el IVA derivado de su omisión (tesis que, en su criterio, encuentra respaldo en el Concepto Unificado nro. 001 de 2003). Por el mismo motivo, alega que no le es imputable la responsabilidad extracontractual por el daño infligido al fisco y, en consecuencia, niega estar obligada al impuesto controvertido.

En el otro extremo, con sustento en el Decreto 1740 de 1994 (modificado por el Decreto 093 de 2003), la demandada argumenta que la exención en la venta de mercancías a la SCI está dirigida a incentivar la comercialización de productos nacionales en el extranjero y que, por esa razón, el beneficio debatido no es extensivo a mercancías nacionalizadas. Añade que, como la letra b) del artículo 481 del ET exige que los bienes vendidos a tales sociedades «*hayan de ser efectivamente exportados*», tampoco procede reconocer la desgravación cuando, habiendo expirado el plazo de seis meses concedido por el artículo 2º del mencionado decreto para realizar la exportación, esta no haya ocurrido. Arguye que, como en el caso está probado que los vehículos fueron importados por el proveedor de la actora y que no hubo exportación, no se observaron los condicionamientos establecidos en la ley para la procedencia de la desgravación.

A la luz de esas alegaciones, se pone de presente que las partes no discuten que los automotores provistos por la demandante a la comercializadora internacional fueron fabricados en el extranjero, ni que se vendieron en el mercado nacional, en lugar de ser exportados. Con lo cual, el pronunciamiento que se demanda de esta judicatura no gira en torno a la ocurrencia de los hechos que ocasionaron la contienda, sino que se restringe a dos cuestiones estrictamente jurídicas: de un lado, que se resuelva si la exención prevista en el artículo 481, letra b), del ET cobija mercancías de origen extranjero; y, seguidamente, que se determine si, en cualquier caso, el proveedor de esos bienes está llamado a satisfacer la obligación tributaria cuando la SCI omita llevar a cabo la exportación. En vista de que la decisión de esos asuntos depende de la especial ordenación que el derecho positivo colombiano concede a las exportaciones efectuadas a través de SCI, la Sala encuentra necesario precisar el alcance de ese régimen jurídico.

4- Para el momento en que las sociedades de comercialización internacional (SCI) fueron instituidas por la Ley 67 de 1979, 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»¹, 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»². 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»³.

Tal finalidad quedó juridificada en el artículo 1.º de la citada Ley 67 de 1979, según el cual 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. Con miras a garantizar ese cometido, la misma norma permite al Gobierno establecer incentivos de carácter tributario y aduanero a favor de las SCI, siempre que aquellos estén orientados a «fomentar las exportaciones de conformidad con los términos de la presente Ley». En armonía con esa previsión, el artículo 3.º *ibidem* avala que esos 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.

En esos eventos, la SCI debe expedir un certificado a favor del proveedor, en el que conste tanto el recibo de la mercancía nacional como la obligación de «exportarla, en su mismo estado o una vez transformada», prestación que debe ejecutarse dentro de los seis meses siguientes a la expedición de la certificación, a menos que se trate de materias primas, insumos, partes y piezas que vayan a formar parte de un bien final, los cuales deben ser exportados dentro del año siguiente a la expedición del certificado (artículo 3.º del Decreto 1740 de 1994, vigente para la época). Para todos los efectos, 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). Sobre el particular, se pone de presente que en pronunciamientos anteriores esta Sección ha destacado el mérito probatorio de dicha certificación en los casos en que el productor pretenda acreditar la fecha de la exportación (fallos del 17 de septiembre de 2020, exp. 23703 CP: Milton Chaves García; y del 04 de marzo de 2021, exp. 24342 CP: *ibidem*).

De modo que para procurar el propósito de simplificación perseguido con la creación de las SCI, el artículo 5.º *ejusdem* precisa que la realización de las exportaciones es de «exclusiva responsabilidad» de estas entidades, de modo que, si los bienes no son enviados al extranjero, será la SCI quien responda ante el fisco por «los incentivos y exenciones que tanto ella como el productor se hubieran beneficiado, más el interés moratorio fiscal, sin perjuicio de las sanciones previstas en las normas ordinarias» (artículo 5.º de la Ley 67 de 1979). Se observa entonces que el legislador previó un supuesto de sustitución pasiva, mediante el cual se atribuye a la intermediaria de

¹ Exposición de motivos del Proyecto de ley nro. 88 de 1979. Anales del Congreso, jueves, 27 de septiembre de 1979, nro. 81, pág. 1202.

² Ponencia para primer debate del Proyecto de ley nro. 88 de 1979. Anales del Congreso, lunes 22, de octubre de 1979. N° 81, pág. 1422.

³ *Ibidem*.



comercio exterior la responsabilidad por la obligación tributaria que, de otro modo, recaería sobre el fabricante de los bienes no exportados.

5- En desarrollo de la autorización conferida por el artículo 1.º de la Ley 67 de 1979, los artículos 479 y 481, letra *b*), del ET (compiladores del artículo 63 del Decreto 3541 de 1983) conceden la exención del IVA a «*la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional*», en el entendido de que los mismos «*hayan de ser efectivamente exportados*». Sucede entonces que la aludida desgravación es uno de los incentivos previstos en el ordenamiento con miras a fomentar la exportación 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 consecuencia y sin perjuicio de que, por regla general, el IVA se cause en sede del consumidor (lo que explica que las exportaciones suelen estar exentas del tributo), encuentra la Sala que la desgravación debatida (*i.e.* aquella contemplada en la letra *b*. del artículo 481 del ET) es aplicable exclusivamente a mercancías 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 SCI. Por esas razones y dado que las partes coinciden en que los productos enajenados en el territorio nacional a una SCI por la demandante no fueron fabricados en el territorio nacional, se impone concluir que el caso no reúne las condiciones contempladas en la ley para conceder el beneficio pretendido.

6- Junto a lo anterior, tampoco es de recibo para la Sala el argumento de apelación según el cual la actora no está obligada al pago del IVA debatido por el mero hecho de que vendió mercancías a una SCI. Si bien es cierto que, por disposición del artículo 5.º de la Ley 67 de 1979, la comercializadora internacional sería la única llamada a responder por la deuda tributaria derivada de la omisión de exportar, no puede perderse de vista que el dispositivo jurídico de la sustitución pasiva solo fue previsto en esa norma a favor de los «*productores o fabricantes*» de artículos colombianos, es decir, de aquellos sujetos que «*agreguen uno o varios procesos a las materias primas o mercancías*» (artículo 440 del ET) industrializadas en el territorio nacional. Bajo esas circunstancias y en vista de que en el caso no se disputa que la actividad de la demandante se concreta en comerciar vehículos automotores fabricados por terceros, para la Sala, es ella quien debe responder por la obligación tributaria objeto de debate. Valga destacar que ese hecho no se ve alterado por las alegaciones planteadas por la recurrente sobre la ausencia de nexo causal entre su conducta y el supuesto daño infligido a la Hacienda Pública, pues los fundamentos que dan lugar a la obligación tributaria en nada se relacionan con los elementos de la responsabilidad civil extracontractual. En definitiva, por los motivos expuestos, no prospera el cargo de apelación.

7- Aunque las anteriores consideraciones bastan para avalar la fundamentación jurídica desplegada en los actos enjuiciados y, por ende, correspondería confirmar el fallo de primer grado, la reducción del porcentaje de la sanción por inexactitud (del 160% al 100%) contenida en el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 obliga a reducir la multa impuesta en la actuación demandada. Es así, pues corresponde acatar el mandato prescrito en el artículo 29 constitucional. Consecuentemente, el monto de la multa procedente se calcula así:

Factor	Valor
Saldo a pagar antes de sanciones	\$58.629.000
Saldo a favor autoliquidado antes de sanciones	\$46.971.000
Base de la sanción por inexactitud	\$105.600.000
Porcentaje	100 %



Radicado:

76001-23-33-000-2015-00280-01 (22897)
Demandante: Maz Autos Limitada

Sanción por inexactitud	\$105.600.000
-------------------------	---------------

8- En definitiva, por los motivos expuestos, juzga la Sala que el análisis del caso efectuado por el tribunal fue el correcto, pero procederá a revocar el ordinal primero de la sentencia apelada para declarar la nulidad parcial de los actos enjuiciados, con miras a disminuir, por efecto del principio constitucional de favorabilidad en materia tributaria, la sanción por inexactitud impuesta. Se declarará entonces, a título de restablecimiento del derecho, que el monto de la sanción por inexactitud es el que fue establecido en la presente providencia.

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. **Revocar** el ordinal primero de la sentencia apelada. En su lugar:

*Primero. **Declarar** la nulidad parcial de los actos enjuiciados. A título de restablecimiento del derecho, **fijar** como sanción por inexactitud, la indicada en la parte motiva de sentencia de segunda instancia.*

2. 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.

(Sin firma)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente
Ausente con permiso

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ