

COMERCIALIZADORAS INTERNACIONALES – Objeto / BENEFICIOS TRIBUTARIOS A FAVOR DE SOCIEDADES DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL – Alcance / SANCIÓN A COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL POR NO EXPORTAR MERCANCÍAS REGISTRADAS EN CERTIFICADO AL PROVEEDOR – Noción y objeto / SANCIÓN A SOCIEDADES DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL POR NO EXPORTAR MERCANCÍAS REGISTRADAS EN CERTIFICADO AL PROVEEDOR – Procedencia / EXPORTACIÓN – Noción / OBLIGACIÓN DE SOCIEDADES DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DE EXPORTAR MERCANCÍAS – Término para cumplirla / EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS A SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL – Requisitos / EXPORTACIÓN POR REAPROVISIONAMIENTO DE BUQUES PARA LA TRAVESÍA HASTA EL DESTINO FINAL – Exención del impuesto sobre las ventas IVA / EXPORTACIÓN POR REAPROVISIONAMIENTO DE BUQUES PARA LA TRAVESÍA HASTA EL DESTINO FINAL – Supuestos / BENEFICIOS E INCENTIVOS TRIBUTARIOS POR REAPROVISIONAMIENTO DE BUQUES – Titular. Es el exportador o sea quien realiza la operación de abastecimiento de las naves en las condiciones previstas en el artículo 110 del Estatuto Aduanero / REAPROVISIONAMIENTO DE BUQUES – Noción. Comprende la venta de provisiones a buques internacionales y no otro tipo de operaciones / BENEFICIOS TRIBUTARIOS POR EXPORTACIÓN POR REAPROVISIONAMIENTO DE BUQUES – Alcance. Los beneficios e incentivos tributarios y la connotación de exportación solo recae sobre la operación de reaprovisionamiento de buques internacionales / EXPORTADOR EN OPERACIÓN DE REAPROVISIONAMIENTO DE BUQUES – Noción. Es quien vende directamente los productos a las embarcaciones de tráfico internacional / EXENCIÓN DE RETENCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A SOCIEDADES DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL – Alcance. Exime al retenedor de practicar el recaudo anticipado del impuesto de renta sobre el pago de las compras efectuadas a los proveedores

Las comercializadoras internacionales –CI- tienen por objeto **la venta** de productos colombianos **en el exterior**. Para tal efecto, una vez las CI adquieren las mercancías de los productores o fabricantes nacionales, deben expedir un certificado al proveedor -CP, y la CI se **obliga a exportarlas dentro del término dispuesto en la ley**. Estas operaciones –**ventas a CI y la exportación**- dan **derecho a los fabricantes y a la comercializadora internacional**, a obtener unos incentivos fiscales y aduaneros, entre ellos, exenciones en IVA (proveedor y CI) y retención en la fuente (CI). Es por eso que, en caso de que **la CI incumpla la obligación de exportar la mercancía adquirida e incluida en los CP**, el artículo 5º de la Ley 67 de 1975 establece **una sanción consistente en el pago de una suma igual al valor de los incentivos y exenciones que tanto ella como el productor nacional se hubieren beneficiado**, más los intereses moratorios. Es decir, se sanciona a la CI por expedir unos certificados al proveedor que llevaron a que ésta y sus proveedores obtuvieran unos beneficios tributarios y aduaneros, sin haber cumplido con el presupuesto contemplado en la ley para su procedencia, como es **la exportación de las mercancías**. (...) 5.3.1. El artículo 5 de la Ley 67 de 1979 prescribe “la realización de las exportaciones será de exclusiva responsabilidad de la sociedad de comercialización internacional”. Lo que encuentra explicación en que las CI son una figura creada por la ley para impulsar la exportación de los productos nacionales y, por ende, deben realizarla bajo las modalidades y plazos previstos en la normativa aduanera. Por eso, **no es potestativo para la CI realizar la exportación**. En consideración a lo anterior, la norma en mención **sanciona a las CI que incumplan con la obligación de**

exportar la mercancía adquirida de los productores nacionales dentro del término previsto por el Gobierno Nacional, con el pago de los incentivos y exenciones que tanto ella como el fabricante se hubieren beneficiado, más el interés moratorio fiscal. 5.3.2. Luego entonces, la sanción procede cuando **la CI adquiere mercancía de los fabricantes nacionales y: (i) no exporta la mercancía, o (ii) la exporta por fuera del término dispuesto en la ley**. A esos efectos, **debe entenderse por exportación**: la salida de la mercancía del territorio aduanero nacional –TAN - con destino a otro país, que cumpla con las formalidades aduaneras previstas en la ley. **El término para efectuar la exportación** fue fijado dentro de los 6 meses siguientes a la expedición del CP, o el año siguiente a la expedición de ese documento, en los casos de materias primas cuyo bien final es objeto de exportación. 5.3.3. Para el presente caso, interesa señalar que **entre las modalidades de exportación, se encuentra el “reaprovisionamiento de buques”**. Esa figura fue consagrada en el artículo 110 del Decreto 2685 de 1999 (...) Como se observa, el legislador quiso facilitar la venta de esas provisiones, pues al ser considerada una exportación, esta operación se encuentra exenta de IVA. Esta modalidad de exportación, parte del supuesto de la existencia (i) una embarcación de tráfico internacional, es decir, que procede del exterior y tiene por destino salir del territorio aduanero nacional – TAN- y, de (ii) un proveedor que abastece a la nave con recursos de funcionamiento o conservación. Entonces, **el titular de los beneficios e incentivos previstos sobre el reaprovisionamiento de buques, es quien realiza el abastecimiento de esas naves en las condiciones señaladas**. Y, ello es así porque el artículo 110 del Estatuto Aduanero consagra el tratamiento especial, esto es, la connotación de exportación y los beneficios tributarios, **sobre una sola operación: “el reaprovisionamiento”**, que **comprende la venta de provisiones a los buques internacionales**, y no otro tipo de operaciones. En consecuencia, **el exportador de la mercancía bajo esta modalidad, es el que vende de forma directa los productos a las embarcaciones de tráfico internacional**. (...)

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 479 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 481 / LEY 67 DE 1979 – ARTÍCULO 3 / LEY 67 DE 1979 – ARTÍCULO 5 / DECRETO 653 DE 1990 – ARTÍCULO 1 / DECRETO 1740 DE 1994 – ART 2 / DECRETO 1740 DE 1994 – ARTÍCULO 3 / DECRETO 380 DE 2012 – ARTÍCULO 12 NUMERAL 1.8 / DECRETO 2685 DE 1999 – ARTÍCULO 1 / DECRETO 2685 DE 1999 – ARTÍCULO 110 / DECRETO 2685 DE 1999 – ARTÍCULO 261 / DECRETO 2685 DE 1999 – ARTÍCULO 501-2

SANCIÓN A SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL POR NO EXPORTAR MERCANCÍAS REGISTRADAS EN CERTIFICADO AL PROVEEDOR – Configuración / había lugar a la imposición de la sanción porque se demostró que la operación que la comercializadora internacional demandante efectuó con otras firmas de igual naturaleza no fue una exportación, en la modalidad de reaprovisionamiento de buques, sino una venta dentro del territorio nacional, de modo que no acreditó la exportación de los productos nacionales respecto de los cuales expidió certificado al proveedor / VENTA DE CONDENSADO DE PETRÓLEO EFECTUADA POR COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL A SOCIEDADES DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL FUERA DE ZONA FRANCA – Naturaleza jurídica. La operación no se puede considerar una exportación, sino una venta efectuada dentro del territorio aduanero nacional, en razón de que con esa transacción la mercancía no salió al exterior / EXPORTACIÓN POR REAPROVISIONAMIENTO DE BUQUES – No configuración. La venta efectuada por una comercializadora internacional a otras sociedades de la

misma naturaleza del condensado de petróleo que adquirió de un proveedor nacional al que le expidió certificado, producto que las compradoras transformaron en combustible para buques y que luego vendieron a naves de tráfico internacional, no constituye para la vendedora del condensado una exportación por reaprovisionamiento de buques para la travesía hasta el destino final, porque ella fue la que se obligó a exportar la mercancía dentro del término legal, y no a través de terceros / **VENTA DE COMBUSTIBLE DE BUQUES A NAVES DE TRAFICO INTERNACIONAL POR SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL** – Naturaleza jurídica. Constituye una exportación porque la venta tuvo por destino el extranjero, dado que los buques solo están en tránsito en el territorio aduanero nacional / **BIENES EXENTOS CON DERECHO A DEVOLUCIÓN DE IVA** – Alcance del artículo 481 del estatuto tributario. No autoriza la exención de IVA en las ventas entre sociedades de comercialización internacional, sino la calidad de exentos de los bienes que se vendan a tales sociedades, siempre que la que los adquiere y no otra, sea la que los exporte directamente o los transforme para luego exportarlos / **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 y no mediante terceros, como otras comercializadoras internacionales / **VENTAS ENTRE SOCIEDADES DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL** – Procedencia / **INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE SOCIEDADES DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL** – Efectos. Autoriza a la sociedad inscrita para actuar como comercializadora internacional dentro del marco legal / **PRESUNCIÓN DE EXPORTACIÓN POR EXPEDICIÓN DE CERTIFICADO AL PROVEEDOR** – Naturaleza jurídica. Es de carácter legal, de modo que puede ser desvirtuada

5.5. Para la Sala, la CI IFO ENERGY S.A.S. incurrió en la infracción aduanera de no exportar la mercancía adquirida en el año 2011, por las razones que pasan a explicarse: 5.5.1. *La venta de condensado de petróleo que realizó la CI IFO ENERGY S.A.S. a las CI PETROCOSTA S.A. y CODIS S.A. no constituye una exportación por reaprovisionamiento de buques en tránsito. En principio*, la Sala encuentra que la operación que realizó CI IFO ENERGY S.A.S. con otras CI no puede considerarse una **exportación**, sino una venta realizada dentro territorio nacional –TAN-, porque **con esa transacción, la mercancía no salió al exterior**. Además, la DIAN verificó que no era cierto que las CI PETROCOSTA y CODIS S.A. estaban ubicadas en zona franca. Solo en la venta que realizó **la CI PETROCOSTA S.A. y CODIS S.A. a las naves de tráfico internacional, fue que el producto tuvo por destino el extranjero**. Precisamente, porque esos barcos solo están en tránsito en el territorio aduanero nacional. Aunque el condensado de petróleo suministrado por CI IFO ENERGY S.A.S. a las CI PETROCOSTA Y CODIS S.A. hubiere sido mezclado con otras sustancias para obtener un producto final –combustible de buques-, ello no significa que se trate de la misma operación: Una cosa es la venta que realizó la CI IFO ENERGY a las otras CI para que adquirieran el producto en el país y, otra es la transformación y exportación del bien final que realizaron las CI PETROCOSTA S.A. y CODIS S.A. a los buques internacionales. Y, ello es así porque en la primera operación, el hecho económico se concretó al interior del TAN y, en la segunda, en el exterior. Pero además, no es cierto que el artículo 481 del Estatuto Tributario autorice la exención de IVA en las ventas entre CI. Esa norma lo que señala es que conservaran la calidad de exento los bienes que se vendan a la CI “siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados”, lo que quiere decir que **la CI que los adquiere, y no otra**, los puede exportar directamente, o transformarlos, para luego exportarlos. En todo caso, no puede

considerarse que el hecho de que las CI PETROCOSTA S.A. y CODIS S.A. hubieren vendido el producto al exterior, implique que la CI IFO ENERGY cumplió con el requisito de exportación del producto que adquirió de un fabricante nacional, por la siguiente razón: **cuando la CI IFO ENERGY S.A.S. expidió los certificados al proveedor PACIFIC STRATUS ENERGY COLOMBIA CORP, fue ella quien se obligó a exportar la mercancía dentro del término legal**, y no mediante terceros, como otras CI. Entender lo contrario, generaría que las CI IFO ENERGY S.A.S., PETROCOSTA CI S.A. y CODIS CI S.A. solicitaran la “exención de IVA por exportación” **sobre los mismos productos nacionales que adquirió la primera**. Pero esto no quiere decir que sea improcedente las ventas entre CI, sino que para obtener la exención de IVA sobre las exportaciones, y evitar la infracción aduanera derivada por el indebido uso del beneficio, se debe cumplir con el presupuesto de la exportación efectiva de las mercancías realizada **por quien expide el certificado al proveedor. Por las razones expuestas**, la Sala considera que la operación analizada no configura “el reaprovisionamiento de buques para la travesía hasta el destino final”. Como se expuso, esta modalidad de exportación, se realiza por quien de forma directa abastezca al buque internacional de provisiones y, en este caso, está probado que esa operación fue realizada por unas CI distintas a la sancionada, hecho que, además, es reconocido por el actor. En consecuencia, las ventas de los productos nacionales que adquirió la CI IFO ENERGY en el año 2011, no pueden ser catalogadas como exportaciones, como tampoco bajo la modalidad de reaprovisionamiento de buques, porque fueron practicadas a otras CI dentro del TAN, y no a buques de tráfico internacional.5.5.2. Ahora, no puede considerarse que la Administración Aduanera hubiere inducido a error a CI IFO ENERGY S.A.S, por expedir la Resolución No. 3600 de 2009, que le otorgó a ésta la calidad de comercializadora internacional, porque ese acto solo la autorizó a actuar como CI en el marco de los deberes y derechos previstos en la ley para ese tipo de empresas. 5.5.3. Finalmente, se precisa que si bien, el actor presentó certificados al proveedor y esos documentos presumen la exportación, las pruebas recaudadas en este proceso demuestran que la naturaleza de la operación que realizó la CI IFO ENERGY S.A.S. con las CI PETROCOSTA S.A. y CODIS S.A. no constituye una exportación, sino una venta dentro del territorio nacional. Por tanto, se encuentra desvirtuada la presunción legal que se deriva de los certificados al proveedor. 6. En consecuencia, la Sala encuentra que la actora no acreditó la exportación de los productos adquiridos durante el año 2011 y respecto de los cuales expidió certificado al proveedor. Por tanto, es procedente la sanción impuesta en los actos demandados.

FUENTE FORMAL: LEY 67 DE 1979 – ARTÍCULO 5 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 481 / DECRETO 1740 DE 1994 – ARTÍCULO 2 / DECRETO 380 DE 2012 / DECRETO 2766 DE 2012 – ARTÍCULO 1 / DECRETO 2685 DE 1999 – ARTÍCULO 40-5 NUMERAL 10

REQUERIMIENTO ESPECIAL ADUANERO – Objeto / EXPEDICIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL ADUANERO – Oportunidad / EXTEMPORANEIDAD DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL ADUANERO – Efectos. Reiteración de jurisprudencia. No genera la pérdida de competencia de la DIAN para continuar con el procedimiento sancionatorio por infracción a la legislación aduanera y para imponer la respectiva sanción, ni invalida la actuación administrativa ni configura el silencio administrativo positivo / INCUMPLIMIENTO DE TÉRMINOS EN EL PROCEDIMIENTO ADUANERO – Alcance / SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO EN MATERIA ADUANERA – Procedencia. Solo está establecido respecto del incumplimiento de los términos del procedimiento aduanero fijados para decidir de fondo /

TÉRMINO PARA EXPEDIR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL ADUANERO – Naturaleza jurídica. No es preclusivo, toda vez que, respecto de su inobservancia, el legislador no previó ninguna consecuencia

[L]a Sala precisa que de acuerdo con los artículos 507 y 509 del Estatuto Aduanero, la autoridad aduanera podrá formular requerimiento especial aduanero para proponer la imposición de una sanción. Para expedir el requerimiento aduanero, **la DIAN dispondrá del término de 30 días, contados desde el establecimiento de la presunta comisión de la infracción aduanera.** 2.2.1. En el caso concreto, se advierte que la DIAN realizó la última verificación de la infracción el 25 de junio de 2012 y, el requerimiento especial aduanero fue proferido el 10 de enero de 2013, **por fuera del término de 30 días previsto en el artículo 509 ibídem.** 2.2.2. Sin embargo, la Sala ha precisado que el plazo de 30 días dispuesto para la formulación del requerimiento aduanero, **no es preclusivo**, toda vez que respecto de su inobservancia el legislador no previó ninguna consecuencia. En efecto, si bien ese término es obligatorio para la Administración, su incumplimiento no invalida la decisión, porque no existe disposición alguna que establezca que la pretermisión de dicho plazo da lugar a la pérdida de competencia de la DIAN para continuar con el procedimiento sancionatorio por infracción a la legislación aduanera, e imponer la sanción correspondiente. Y, ello es así porque el artículo 519 del Estatuto Aduanero, norma que regula el incumplimiento de los términos en el procedimiento aduanero, solo establece el silencio administrativo positivo, **sobre aquellos plazos fijados para decidir de fondo**, esto es, sobre la situación jurídica de la mercancía aprehendida, la imposición de la sanción, la formulación de la liquidación oficial o el archivo del expediente, y el relativo a la resolución del recurso de reconsideración. 2.3. Por eso, debe concluirse que la extemporaneidad **para proferir el acto de trámite, como es el requerimiento aduanero, no produce ningún efecto sobre la competencia de la autoridad aduanera ni la validez de la actuación administrativa, como tampoco configura el silencio administrativo positivo**, como lo sostiene el apelante. 2.4. En consecuencia, la extemporaneidad del requerimiento aduanero no implica la nulidad de las actuaciones posteriores al mismo y, en tal sentido, no prospera el cargo para el demandante.

FUENTE FORMAL: DECRETO 2685 DE 1999 – ARTÍCULO 507 / DECRETO 2685 DE 1999 – ARTÍCULO 509 / DECRETO 2685 DE 1999 – ARTÍCULO 512 / DECRETO 2685 DE 1999 – ARTÍCULO 519 INCISO 4

SUBDIRECCIONES DE ADUANAS – Competencia. Son el superior jerárquico de las Direcciones Seccionales de Aduanas y pueden avocar el conocimiento y competencia de las áreas a su cargo en el nivel local, cuando las circunstancias lo ameriten / EXPEDICIÓN DE REQUERIMIENTO ESPECIAL ADUANERO POR SUBDIRECCIÓN DE GESTIÓN DE FISCALIZACIÓN ADUANERA – Competencia / DIRECCIONES SECCIONALES DE ADUANAS – Competencia. Están facultadas para expedir el requerimiento especial aduanero

3.3. La Sala considera que la Subdirección de Gestión de Fiscalización Aduanera era competente para proferir el requerimiento especial aduanero y que, por lo tanto, no se configuró la causal de nulidad alegada por la demandante, por las razones que pasan a exponerse. 3.3.1. Si bien es cierto que, de acuerdo con el artículo 39 del Decreto 4048 del 2008, las Direcciones Seccionales de Aduanas tienen competencia para expedir el requerimiento aduanero, también lo es que conforme con el artículo 38 ibídem, **las Subdirecciones son el superior**

jerárquico de aquéllas y, pueden avocar conocimiento y competencia de las áreas a su cargo en el nivel local, cuando las circunstancias lo ameriten. Luego, las Subdirecciones pueden asumir el conocimiento de cualquiera de las funciones previstas para las Direcciones Seccionales y llevarla hasta la etapa que considere necesaria. 3.3.2. En este caso, se advierte que mediante la Instrucción DIAN No. 000018 del 2011, se impartieron directrices para el programa de control de las operaciones de exportación de ciertas CI que expidieron certificado al proveedor durante los años 2009 a 2011, **entre las cuales se encuentra la CI IFO ENERGY S.A.S. En cumplimiento de la Instrucción DIAN No. 000018 del 2011 y mediante Auto No. 00153 del 5 de marzo de 2012, la Subdirectora de Gestión de Fiscalización Aduanera avocó el conocimiento de la investigación aduanera y, la expedición de los actos previos y definitivos sobre las CI seleccionadas**, a fin de verificar la procedencia de la sanción por no exportar las mercancías incluidas en el certificado al proveedor, prevista en el artículo 5 de la Ley 67 de 1979. 3.4. De acuerdo con lo anterior, la Subdirección estaba facultada para asumir las funciones a cargo de la Dirección Seccional, porque existían circunstancias que lo ameritaban, como era el cumplimiento de la instrucción de la DIAN que estableció el programa de auditoría especial sobre ciertas comercializadoras internacionales, entre ellas, la CI IFO ENERGY S.A.S. 3.5. Por esa razón, la Subdirección tenía competencia para expedir el requerimiento aduanero a la CI IFO ENERGY S.A.S., y proponer la sanción por no exportar las mercancías incluidas en los certificados al proveedor que expidió en el año 2011.

FUENTE FORMAL: DECRETO 4048 DE 2008 – ARTÍCULO 38, DECRETO 4048 DE 2008 – ARTÍCULO 39 / LEY 67 DE 1979 – ARTÍCULO 5 / INSTRUCCIÓN DIAN 000018 DE 2011

ESTATUTO ADUANERO – Ámbito de aplicación. Incluye la imposición de la sanción por no exportar las mercancías incluidas en los certificados al proveedor / SANCIÓN POR NO EXPORTAR MERCANCÍAS INCLUIDAS EN CERTIFICADO AL PROVEEDOR – Naturaleza jurídica. Es de carácter aduanero

[S]e precisa que la actuación administrativa sancionatoria, incluida la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, se fundamentó en el procedimiento sancionatorio previsto en el Decreto 2685 de 1999 -Estatuto Aduanero-, artículos 507 y siguientes, normas vigentes al momento de la infracción, y cuyo ámbito de aplicación incluye la imposición de la sanción del artículo 5º de la Ley 69 de 1979, dada su naturaleza aduanera.

FUENTE FORMAL: LEY 67 DE 1979 – ARTÍCULO 5 / DECRETO 2685 DE 1999 (ESTATUTO ADUANERO) – ARTÍCULO 476 / DECRETO 2685 DE 1999 (ESTATUTO ADUANERO) – ARTÍCULO 507

CONDENA EN COSTAS – Improcedencia por falta de prueba de su causación

7. En segunda instancia, la Sala no condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 365

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., diez (10) de octubre de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 05001-23-33-000-2014-00178-01(22337)

Actor: COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL IFO ENERGY S.A.S.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 29 de septiembre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia. La sentencia dispuso:

“Primero: Abstenerse de emitir un pronunciamiento del requerimiento especial aduanero No. 100211231-000061 del 10 de enero de 2013 por ser un acto de trámite.

Segundo: Niéganse las demás pretensiones de la demanda.

Tercero: Se condena en costas a la parte demandante, COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL IFO ENERGY S.A.S., a favor de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–.

Se fija por concepto de agencias en derecho el cinco por ciento (5%) del valor de las pretensiones, equivalente a quince millones quinientos veintiocho mil pesos (\$15.528.000) a cargo de la demandante COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL IFO ENERGY S.A.S. a favor de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–.

I) ANTECEDENTES

1. Mediante la Resolución No. 3600 del 2009, la DIAN autorizó a la sociedad de comercialización internacional IFO ENERGY S.A.S., en adelante CI IFO ENERGY S.A.S., **para vender productos colombianos en el exterior.**

2. **La CI IFO ENERGY S.A.S. compró insumos colombianos** para la producción de combustible **y, luego, los vendió a otras sociedades de comercialización internacional:** PETROCOSTA CI S.A., y CODIS CI S.A.

Por la compra de esos productos, la CI IFO ENERGY S.A.S. expidió certificado al proveedor y, **por la venta a las CI, aplicó la exención tributaria prevista para las exportaciones** en IVA y retefuente.

3. La DIAN impuso a la CI la sanción del artículo 5 de la Ley 67 de 1979 por no haber exportado la mercancía respecto de la cual expidió el certificado al proveedor. Todo, porque **la venta entre CI no constituye una exportación,** sino una transacción dentro del territorio aduanero.

Por esa razón, impuso una multa correspondiente al valor de los incentivos y exenciones en IVA y retefuente que solicitó en esas operaciones, más intereses moratorios.

4. La CI discute esa decisión porque las ventas realizadas a la CI son unas exportaciones bajo la figura del "reaprovisionamiento de buques en tránsito", por medio del cual se suministra el combustible en barcas a las naves en aguas internacionales.

II) DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la CI IFO ENERGY S.A.S. solicitó:

"DECLARATIVAS:

PRIMERA: Que se declare la nulidad del Requerimiento Especial Aduanero No. 100211231-000061 del 10 de enero de 2013, firmado por la Subdirectora de Gestión de Fiscalización Aduanera.

SEGUNDA: Que se declare la nulidad de la Resolución Sanción No. 564 del 14 de marzo de 2013, firmada por la Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la DIAN.

TERCERA: Que se declare la nulidad de la Resolución No. 10084 del 20 de septiembre de 2013, firmada por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos, Dirección de Gestión Jurídica, U.A.E. DIAN, y mediante la cual se desató el recurso de reconsideración oportunamente interpuesto.

CUARTA: Que a título de restablecimiento del derecho, se ordene a la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL, DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN-, a reconocer y pagar la suma de TRECIENTOS DIEZ MILLONES QUINIENTOS SETENTA Y NUEVE MIL NOVECIENTOS CUARENTA Y SEIS PESOS MONEDA LEGAL (\$310.579.946), más los intereses moratorios fiscales, calculados a partir del vencimiento de los seis meses contados desde la fecha de expedición de cada uno de los certificados al proveedor –CP-, hasta el momento de efectuarse el pago efectivo a mi representada.

DE CONDENA:

PRIMERA: Que como consecuencia de las anteriores declaraciones se condene a la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL, DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN-, a pagar TRECIENTOS DIEZ MILLONES QUINIENTOS SETENTA Y NUEVE MIL NOVECIENTOS CUARENTA Y SEIS PESOS MONEDA LEGAL (\$310.579.946), más los intereses moratorios fiscales, calculados a partir del vencimiento de los seis meses contados desde la fecha

de expedición de cada uno de los certificados al proveedor –CP-, hasta el momento de efectuarse el pago efectivo a mi representada.

SEGUNDA: Se condene a la entidad demandada en costas y agencias en derecho, de conformidad con el artículo 188 del CPACA, por tratarse de un interés particular.

TERCERA: La Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, dará cumplimiento a la sentencia en los términos del artículo 192 del CPACA.

CUARTA: Si no se efectúa el pago en forma oportuna, la entidad liquidará los intereses comerciales y moratorios fiscales como lo ordena el artículo 195 del CPACA.

Para la demandante se violan los artículos 2, 4, 13, 23, 25, 29, 48, 83, 122, 123 y 228 de la Constitución Política, 1, 4, 5 y ss de la Ley 67 de 1979, 479, 481 y ss del Estatuto Tributario, 2 y 3 y ss del Decreto 093 de 2003, 1º del Decreto 653 de 1990, 110, 507, 509 y 519 del Decreto 2685 de 1999, 1 al 5 y 9 del Decreto 1740 de 1994, 27 de la Resolución No. 5644 del 2000, y las Resoluciones Nos. 7 y 9 del 2008, la Resolución DIAN No. 3600 de 2000 y, el Decreto 4048 de 2008.

Extemporaneidad del requerimiento aduanero

La DIAN profirió el requerimiento por fuera del término dispuesto en el artículo 509 del Estatuto Aduanero, en tanto la notificación no se surtió dentro de los 30 días de haberse verificado la infracción.

En efecto, la última actividad en la investigación se realizó en el mes de junio de 2012 y el requerimiento se expidió hasta el 10 de enero de 2013. Por tal motivo y, en virtud de lo dispuesto en el artículo 519 ibídem, debe declararse el silencio administrativo positivo.

Competencia funcional

De acuerdo con los artículos 39 y 46 del Decreto 4048 de 2008, no es procedente que el requerimiento aduanero fuera expedido por la Subdirección de Gestión de Fiscalización Aduanera –nivel central-, y no por la Dirección Seccional de Medellín, que corresponde al lugar donde está ubicado el domicilio del infractor.

Si bien el numeral 14 del artículo 38 ibídem establece que las subdirecciones pueden avocar conocimiento y competencia de las funciones de las áreas a su cargo, las mismas no tienen competencia para investigar, porque esa potestad fue asignada a las direcciones seccionales.

Tránsito de legislación

“Advierto que el Decreto 2685 de 1999 fue modificado parcialmente por el Decreto 380 de 2012, norma posterior a los hechos que se investigaron, luego no podía sancionarse a la sociedad que represento bajo los preceptos o situaciones de hecho procedimentales (página 25 párrafo 3 de la resolución que desató el recurso de reconsideración), de una norma que no regía al momento de realizar las exportaciones (2009, 2010 y 2011), imponiendo una sanción contenida en una norma anterior (ley 67 de 1979)”

Improcedencia de la sanción por no exportar los productos incluidos en el certificado al proveedor

No hay lugar a la sanción impuesta a la CI IFO ENERGY S.A.S. por la no exportación de las mercancías, porque la venta que ésta practicó a PETROCOSTA CI S.A. y CODIS CI S.A. sí constituye una exportación.

Entender lo contrario, viola los principios de legalidad y confianza legítima. El primero porque no existe norma que prohíba la venta con destino a exportación entre CI. Y, el segundo, en tanto desde que se constituyó la sociedad como una CI, la DIAN siempre asumió como válida la venta de productos entre CI y que la misma constituía una exportación.

En todo caso, si las ventas no están permitidas, la Administración indujo a error al contribuyente por autorizarle la inscripción, a sabiendas de que el mismo iba a realizar ventas a CI en calidad de exportación.

Pero además, no puede perderse de vista que el artículo 481 del Estatuto Tributario permite la venta de productos entre CI para la transformación y su posterior exportación.

El producto que la empresa exporta se mezcla con otros productos que PETROCOSTA CI S.A. y CODIS S.A. obtienen, para generar un combustible especial "IFO" o "BUNKER" utilizado en las embarcaciones internacionales de gran tamaño que están en tránsito por aguas internacionales.

El proceso de mezcla se le denomina "Blending" y se realiza en barcazas o tanques autorizados por el Ministerio de Minas y Energía, que se acoderan¹ a la nave internacional, en aguas internacionales.

¹ RAE.

Presentar en determinada dirección el costado de un buque fondeado, valiéndose de coderas.

Por eso, no se puede mirar la operación de la CI IFO ENERGY S.A.S. de forma separada a la realizada por PETROCOSTA CI S.A. y CODIS S.A.

En este caso, fue "El mismo día en que la sociedad CI IFO ENERGY S.A.S. compró el producto a PACIFIC STRATUS ENERGY S.A. para exportarlo a PETROCOSTA CI S.A., quien a su vez lo reexportó a través de la figura de reaprovisionamiento de buques en tráfico internacional".

Para demostrar la exportación, la CI aportó certificación que informa que PETROCOSTA CI S.A. y CODIS CI S.A. efectivamente exportaron las mercancías dentro de los seis meses a la compra del mismo. También se allegaron los informes anuales de compras y exportaciones.

Los certificados al proveedor son el documento suficiente para demostrar la exención y presumen la exportación. Súmese a ello que, de acuerdo con los artículos 110 del Decreto 2685 de 1999 y 27 de la Resolución No. 5644 de 2000, el reaprovisionamiento de buques en tránsito no requiere del trámite de la declaración de exportación.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

No es procedente la pretensión de declarar la nulidad del requerimiento aduanero, porque ese acto es de trámite.

En cuanto a la extemporaneidad del requerimiento especial, el Consejo de Estado² ha señalado que la expedición por fuera del término de 30 días no vicia la actuación administrativa, ni implica la configuración del silencio administrativo positivo.

El artículo 519 del Estatuto Aduanero solo prevé el silencio administrativo positivo frente al incumplimiento de los términos para decidir de fondo, y no sobre los de trámite, como es el caso del requerimiento.

Tampoco puede considerarse que el requerimiento aduanero está viciado por falta de competencia, porque la Subdirección de Gestión de Fiscalización Aduanera tenía potestad para expedirlo, en su condición de superior jerárquico de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín.

La sanción se fundamenta en el artículo 5º de la Ley 67 de 1979, norma que se encontraba vigente en el año 2011, cuando la CI cometió la infracción.

Para que no se configure la sanción es necesario que la CI demuestre que efectivamente exportó los bienes que incluyó en los certificados al proveedor.

En este caso, la CI no aportó las declaraciones de exportación –DEX–, que es el único documento que demuestra la salida de la mercancía del territorio nacional. Adicionalmente, una de las CI que intervino en la operación, CODIS CIA S.A., remitió respuesta en la que se ratifica que los productos no fueron exportados sino vendidos a embarcaciones internacionales.

² Expediente No. 12890.

Si bien la declaración de exportación no es un requisito para el reaprovisionamiento de buques, aquella sí lo es para obtener la exención tributaria prevista sobre las exportaciones de la CI y, por ende, para que no se configure la sanción por el uso indebido de dicho beneficio.

Por tanto, al no encontrarse acreditado el requisito de la exportación, procede la sanción impuesta en los actos demandados.

IV) AUDIENCIA INICIAL

El Tribunal Administrativo de Antioquia, en audiencia inicial, se declaró inhibido para realizar un pronunciamiento de fondo sobre la pretensión de nulidad del requerimiento especial aduanero, por tratarse de un acto de trámite.

V) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Antioquia mediante providencia del 29 de septiembre de 2015, denegó las súplicas de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

El requerimiento especial se expidió 30 días después de haberse establecido la infracción, pero esa circunstancia no vicia de nulidad el procedimiento, en tanto no existe norma que así lo contemple.

En materia aduanera, el silencio administrativo positivo solo aplica cuando la DIAN incumple los términos para notificar las decisiones de fondo, entre las cuales no se encuentra el requerimiento aduanero.

No se configura el vicio de falta de competencia, por cuanto la Subdirección de Gestión de Fiscalización Aduanera estaba facultada para asumir las funciones de las áreas a su cargo, como la expedición del requerimiento aduanero.

Debe mantenerse la sanción impuesta en los actos demandados, porque la CI IFO ENERGY S.A.S. no probó que efectivamente exportó los productos. Si bien, los certificados al proveedor presumen la exportación, cuando la DIAN requiere la prueba de la salida de la mercancía del territorio aduanero, deben aportarse los DEX.

En este caso, no se presenta la figura de la exportación por reaprovisionamiento de buques, porque la CI IFO ENERGY S.A.S. no fue la sociedad que reaprovisionó el condensado a los buques, sino que se limitó a vender la mercancía a otras CI.

Se condena en costas a la parte demandante, de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 del CPACA.

VI) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, reiterando los argumentos expuestos en la demanda, y agregó que el Tribunal no puede desconocer la existencia de la exportación porque el

reaprovisionamiento de las naves no fue realizado directamente por la CI IFO ENERGY S.A.S., porque ese requisito no está previsto en la norma que regula esa figura –artículo 110 del Estatuto Aduanero-.

VII) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante no presentó alegatos de conclusión.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

VIII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación presentado por la parte demandante, corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos administrativos que impusieron a la CI IFO ENERGY S.A.S. sanción por la no exportación de las mercancías registradas en los certificados al proveedor expedidos en el año gravable 2011, correspondiente al pago de los incentivos y exenciones generados por esos documentos, más los intereses moratorios.

1. Problema jurídico

En concreto, la Sala debe determinar:

(i) Si el requerimiento aduanero fue expedido de forma extemporánea y, de ser así, ¿qué efectos tendría en la actuación administrativa?.

(ii) Si los actos están viciados de falta de competencia por haber sido proferidos por una Subdirección del nivel central, y no por la Dirección Seccional de Medellín?.

(iii) Si la resolución que resolvió el recurso de reconsideración sanciona a la CI con preceptos procedimentales del Decreto 380 de 2012, norma posterior a los hechos investigados.

(iv) Y, la procedencia de la sanción por no exportar los bienes incluidos en los certificados al proveedor, para lo cual se debe precisar:

Las comercializadoras internacionales –CI- tienen por objeto **la venta** de productos colombianos **en el exterior**. Para tal efecto, una vez las CI adquieren las mercancías de los productores o fabricantes nacionales, deben expedir un certificado al proveedor³ -CP, y la CI se **obliga a exportarlas dentro del término dispuesto en la ley**.

Estas operaciones –**ventas a CI y la exportación**- **dan derecho a los fabricantes y a la comercializadora internacional**, a obtener unos

³ Artículo 2 del Decreto 1740 de 1994. El certificado al proveedor es el documento con el cual se deja constancia de la adquisición de esas mercancías.

incentivos fiscales y aduaneros⁴, entre ellos, exenciones en IVA⁵ (proveedor y CI⁶) y retención en la fuente⁷ (CI).

Es por eso que, en caso de que **la CI incumpla la obligación de exportar la mercancía adquirida e incluida en los CP**, el artículo 5º de la Ley 67 de 1975 establece **una sanción consistente en el pago de una suma igual al valor de los incentivos y exenciones que tanto ella como el productor nacional se hubieren beneficiado,** más los intereses moratorios.

Es decir, se sanciona a la CI por expedir unos certificados al proveedor que llevaron a que ésta y sus proveedores obtuvieran unos beneficios tributarios y aduaneros, sin haber cumplido con el presupuesto contemplado en la ley para su procedencia, como es **la exportación de las mercancías.**

En síntesis, a eso apunta la sanción impuesta en los actos demandados. Y, en ese contexto se debe verificar si constituyen una exportación: las ventas que realizó la CI IFO ENERGY S.A.S. a otras CI, de los productos adquiridos e incluidos en los CP expedidos en el año 2011.

⁴ Artículo 3 de la Ley 67 de 1979.

⁵ Los bienes u operaciones exentas de IVA se encuentran gravados a la tarifa 0%, es decir, están exonerados del impuesto y los productores de dichos bienes, adquieren la calidad de responsables de IVA con derecho a devolución pudiendo descontar los impuestos generados en la adquisición de bienes y servicios, que constituyan costo o gasto para producirlos o para exportarlos.

⁶ Los artículos 481 y 479 del Estatuto Tributario señalan que están exentos de IVA la venta en el país de bienes de exportación a las sociedades de comercialización internacional y los bienes corporales muebles que se exporten.

⁷ Esta exención, exime al retenedor de practicar el recaudo anticipado del impuesto de renta, sobre el pago de las compras realizadas a los proveedores. Artículo 1º del Decreto 653 de 1990.

2. Extemporaneidad del requerimiento aduanero

2.1. Para el demandante, el requerimiento aduanero fue expedido 30 días después de haberse verificado la infracción. Por tanto, el acto es extemporáneo y se configura el silencio administrativo positivo.

2.2. En dicho aspecto, la Sala precisa que de acuerdo con los artículos 507 y 509 del Estatuto Aduanero, la autoridad aduanera podrá formular requerimiento especial aduanero para proponer la imposición de una sanción⁸.

Para expedir el requerimiento aduanero, **la DIAN dispondrá del término de 30 días, contados desde el establecimiento de la presunta comisión de la infracción aduanera.**

2.2.1. En el caso concreto, se advierte que la DIAN realizó la última verificación de la infracción el 25 de junio de 2012⁹ y, el requerimiento especial aduanero fue proferido el 10 de enero de 2013¹⁰, **por fuera del término de 30 días previsto en el artículo 509 ibídem.**

2.2.2. Sin embargo, la Sala¹¹ ha precisado que el plazo de 30 días dispuesto para la formulación del requerimiento aduanero, **no es**

⁸ También procede la expedición del requerimiento aduanero para formular liquidación oficial de corrección o de revisión de valor.

⁹ Resolución Sanción, relación de hechos. Fl 47 c.p.

¹⁰ Fls. 28-30 c.p.

¹¹ Sentencias del 2 de abril de 2012 y del 27 de marzo de 2014, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expedientes Nos. 17497 y 18221.

preclusivo¹², toda vez que respecto de su inobservancia el legislador no previó ninguna consecuencia.

En efecto, si bien ese término es obligatorio para la Administración, su incumplimiento no invalida la decisión, porque no existe disposición alguna que establezca que la pretermisión de dicho plazo da lugar a la pérdida de competencia de la DIAN para continuar con el procedimiento sancionatorio por infracción a la legislación aduanera, e imponer la sanción correspondiente.

Y, ello es así porque el artículo 519 del Estatuto Aduanero, norma que regula el incumplimiento de los términos en el procedimiento aduanero, solo establece el silencio administrativo positivo, **sobre aquellos plazos fijados para decidir de fondo**, esto es, sobre la situación jurídica de la mercancía aprehendida, la imposición de la sanción, la formulación de la liquidación oficial o el archivo del expediente¹³, y el relativo a la resolución del recurso de reconsideración¹⁴.

2.3. Por eso, debe concluirse que la extemporaneidad **para proferir el acto de trámite, como es el requerimiento aduanero, no produce ningún efecto sobre la competencia de la autoridad aduanera ni la validez de la actuación administrativa, como tampoco configura el silencio administrativo positivo**, como lo sostiene el apelante.

¹²RAE Jurídico –DEJ-. 1. PROC. Pérdida de oportunidad de realizar un acto procesal, por intentarse fuera de plazo.

¹³ Cfr. Artículo 512 del Estatuto Aduanero que regula los actos administrativos que deciden de fondo en el procedimiento aduanero.

¹⁴ Cfr. Artículo 519 del Estatuto Aduanero inc. 4.

2.4. En consecuencia, la extemporaneidad del requerimiento aduanero no implica la nulidad de las actuaciones posteriores al mismo y, en tal sentido, no prospera el cargo para el demandante.

3. Competencia funcional

3.1. El actor afirmó que la Subdirección de Gestión de Fiscalización Aduanera -nivel central- no tenía competencia para expedir el requerimiento aduanero, sino la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín, por ser la ciudad donde el infractor tiene su domicilio.

3.2. En cambio para la DIAN, la Subdirección estaba facultada para expedir el citado acto, en su condición de superior jerárquico de la Dirección Seccional de Aduanas.

3.3. La Sala considera que la Subdirección de Gestión de Fiscalización Aduanera era competente para proferir el requerimiento especial aduanero y que, por lo tanto, no se configuró la causal de nulidad alegada por la demandante, por las razones que pasan a exponerse.

3.3.1. Si bien es cierto que, de acuerdo con el artículo 39 del Decreto 4048 del 2008, las Direcciones Seccionales de Aduanas tienen competencia para expedir el requerimiento aduanero, también lo es que conforme con el artículo 38 ibídem, **las Subdirecciones son el superior jerárquico de aquéllas y, pueden avocar conocimiento y competencia de las áreas a su cargo en el nivel local, cuando las circunstancias lo ameriten.**

Luego, las Subdirecciones pueden asumir el conocimiento de cualquiera de las funciones previstas para las Direcciones Seccionales y llevarla hasta la etapa que considere necesaria.

3.3.2. En este caso, se advierte que mediante la Instrucción DIAN No. 000018 del 2011, se impartieron directrices para el programa de control de las operaciones de exportación de ciertas CI que expidieron certificado al proveedor durante los años 2009 a 2011, **entre las cuales se encuentra la CI IFO ENERGY S.A.S** ¹⁵.

En cumplimiento de la Instrucción DIAN No. 000018 del 2011 y mediante Auto No. 00153 del 5 de marzo de 2012, **la Subdirectora de Gestión de Fiscalización Aduanera avocó el conocimiento de la investigación aduanera y, la expedición de los actos previos y definitivos sobre las CI seleccionadas**, a fin de verificar la procedencia de la sanción por no exportar las mercancías incluidas en el certificado al proveedor, prevista en el artículo 5 de la Ley 67 de 1979¹⁶.

3.4. De acuerdo con lo anterior, la Subdirección estaba facultada para asumir las funciones a cargo de la Dirección Seccional, porque existían circunstancias que lo ameritaban, como era el cumplimiento de la instrucción de la DIAN que estableció el programa de auditoría especial sobre ciertas comercializadoras internacionales, entre ellas, la CI IFO ENERGY S.A.S.

3.5. Por esa razón, la Subdirección tenía competencia para expedir el requerimiento aduanero a la CI IFO ENERGY S.A.S., y proponer la sanción por no exportar las mercancías incluidas en los certificados al proveedor que expidió en el año 2011.

En consecuencia, no prospera el cargo para el demandante.

¹⁵ Fls 2-6 c.a.

¹⁶ Fls 30 c.p. y 5-6 c.a.

4. Normas procedimentales aplicadas en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración

4.1. El contribuyente afirma que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración (página 25, párrafo 3) se sanciona a la comercializadora internacional, con fundamento en preceptos procedimentales del Decreto 380 de 2012, norma posterior a los hechos investigados.

4.2. En principio, la Sala advierte que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración solo tiene 21 páginas¹⁷ y, por ende, no existe la página 25, que según la actora contiene la indebida aplicación de normas.

En todo caso, se precisa que la actuación administrativa sancionatoria, incluida la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, se fundamentó en el procedimiento sancionatorio previsto en el Decreto 2685 de 1999 -Estatuto Aduanero-, artículos 507 y siguientes, normas vigentes al momento de la infracción, y cuyo ámbito de aplicación incluye la imposición de la sanción del artículo 5º de la Ley 69 de 1979¹⁸, dada su naturaleza aduanera.

Por consiguiente, no prospera el cargo .

¹⁷ Fls 100-120 c.p.

¹⁸Estatuto Aduanero. **ARTICULO 476. ÁMBITO DE APLICACIÓN. EI presente Título**, establece las infracciones administrativas aduaneras en que pueden incurrir los sujetos responsables de las obligaciones que se consagran en el presente Decreto. Así mismo, **establece** las sanciones aplicables por la comisión de dichas infracciones; las causales que dan lugar a la aprehensión y decomiso de mercancías y **los procedimientos administrativos** para la declaratoria de decomiso, **para la determinación e imposición de sanciones** y para la formulación de Liquidaciones Oficiales.

5. Procedencia de la sanción

5.1. La DIAN impuso a CI IFO ENERGY S.A.S., la sanción prevista en el artículo 5 de la Ley 67 de 1979, por no haber exportado las mercancías incluidas en los certificados al proveedor –CP- que expidió en el año 2011. Todo, porque las ventas que realizó el sancionado a otras CI de esos productos, constituye una operación dentro del territorio nacional, y no la salida de mercancías al exterior.

Con fundamento en ello, le impuso el pago de la suma de \$310.579.946 correspondiente a los incentivos y exenciones en IVA y redefuente, que obtuvo por los mencionados CP.

5.2. La demandante discute la imposición de la sanción, con el argumento de que las ventas entre CI constituyen una exportación, en tanto no existe norma que así lo prohíba. Afirmó que la DIAN lo indujo a error al autorizarle la inscripción, a sabiendas de que iba a realizar las ventas a otras CI en calidad de exportación.

Agregó que, el artículo 481 del Estatuto Aduanero permite la venta de productos entre CI para la transformación y su posterior exportación. Y, que la operación que realizó la sociedad con las otras CI es una exportación por reaprovisionamiento de buques, figura que no requiere el trámite de la declaración de exportación.

5.3. Para efectos de resolver el problema jurídico planteado por las partes, la Sala realizará unas precisiones sobre los presupuestos de la sanción prevista en el artículo 5 de la Ley 67 de 1979, impuesta en los actos demandados. Veámos:

5.3.1. El artículo 5 de la Ley 67 de 1979 prescribe “la realización de las exportaciones será de exclusiva responsabilidad de la sociedad de comercialización internacional”.

Lo que encuentra explicación en que las CI son una figura creada por la ley para impulsar la exportación de los productos nacionales y, por ende, deben realizarla bajo las modalidades y plazos previstos en la normativa aduanera. Por eso, **no es potestativo para la CI realizar la exportación.**

En consideración a lo anterior, la norma en mención **sanciona a las CI que incumplan con la obligación de exportar la mercancía adquirida de los productores nacionales dentro del término previsto por el Gobierno Nacional**, con el pago de los incentivos y exenciones que tanto ella como el fabricante se hubieren beneficiado, más el interés moratorio fiscal¹⁹.

5.3.2. Luego entonces, la sanción procede cuando **la CI adquiere mercancía de los fabricantes nacionales y: (i) no exporta la mercancía, o (ii) la exporta por fuera del término dispuesto en la ley.**

¹⁹ Es importante precisar que mediante **el artículo 12 del Decreto 380 de 2012, se adicionó el Estatuto Aduanero con el artículo 501-2, para regular las infracciones aduaneras de las sociedades de comercialización y las sanciones aplicables.** En el numeral 1.8. se estableció la sanción por “no exportar dentro de los términos legales establecidos las mercancías respecto de las cuales se hubiere expedido el certificado al proveedor”, pero la sanción a imponer es “de **multa equivalente al 100% del valor de la compra que conste en el certificado al proveedor**”. La DIAN analizó los artículos 5 de la Ley 67 de 1979 y el 1.8 del Decreto 380 de 2012, para aplicar la sanción más favorable al contribuyente, siendo la prevista en la primera norma - Ley 67 de 1979- porque el valor a pagar es por concepto de impuestos –IVA y retención-, y no por el valor total de las compras como se prevé en la norma posterior. Fl 38 c.p.

A esos efectos, **debe entenderse por exportación**²⁰: la salida de la mercancía del territorio aduanero nacional –TAN²¹- con destino a otro país, que cumpla con las formalidades aduaneras previstas en la ley.

El término para efectuar la exportación fue fijado dentro de los 6 meses siguientes a la expedición del CP, o el año siguiente a la expedición de ese documento, en los casos de materias primas cuyo bien final es objeto de exportación²².

5.3.3. Para el presente caso, interesa señalar que **entre las modalidades de exportación, se encuentra el “reaprovisionamiento de buques”**.

Esa figura fue consagrada en el artículo 110 del Decreto 2685 de 1999, en los siguientes términos:

“Artículo 110. Reaprovisionamiento para la travesía hasta el destino final. A los buques o aeronaves en tráfico internacional que salgan con destino final al extranjero se les autorizará embarcar las provisiones para llevar y las provisiones para consumo

²⁰ Artículo 1 y 261 del Decreto 2685 de 1999 “Estatuto Aduanero”.

²¹ *Ibidem*. Territorio Aduanero Nacional: Demarcación dentro de la cual se aplica la legislación aduanera; cubre todo el territorio nacional, incluyendo el subsuelo, el mar territorial, la zona contigua, la plataforma continental, la zona económica exclusiva, el espacio aéreo, el segmento de la órbita geostacionaria, el espectro electromagnético y el espacio donde actúa el Estado colombiano, de conformidad con el derecho internacional o con las leyes colombianas a falta de normas internacionales.

²² El artículo 3 del Decreto 1740 de 1994 dispone que: *Las mercancías por las cuales las Sociedades de Comercialización Internacional expidan Certificados al Proveedor deberán ser exportadas dentro de los seis meses siguientes a la expedición del Certificado correspondiente. No obstante, cuando se trate de materias primas, insumos, partes y piezas, que vayan a formar parte de un bien final, éste deberá ser exportado dentro del año siguiente contado a partir de la fecha de expedición de certificado al proveedor. PARÁGRAFO. En casos debidamente justificados el Ministerio de Comercio Exterior podrá prorrogar estos plazos hasta por seis meses más, por una sola vez.*

necesarias para el funcionamiento y conservación del medio de transporte. **El reaprovisionamiento de los buques o aeronaves que lleguen al territorio aduanero nacional se considerará una exportación.**

Como se observa, el legislador quiso facilitar la venta de esas provisiones, pues al ser considerada una exportación, esta operación se encuentra exenta de IVA²³.

Esta modalidad de exportación, parte del supuesto de la existencia (i) una embarcación de tráfico internacional, es decir, que procede del exterior y tiene por destino salir del territorio aduanero nacional –TAN– y, de (ii) un proveedor que abastece a la nave con recursos de funcionamiento o conservación.

Entonces, **el titular de los beneficios e incentivos previstos sobre el reaprovisionamiento de buques, es quien realiza el abastecimiento de esas naves en las condiciones señaladas.**

Y, ello es así porque el artículo 110 del Estatuto Aduanero consagra el tratamiento especial, esto es, la connotación de exportación y los beneficios tributarios, **sobre una sola operación: “el reaprovisionamiento”, que comprende la venta de provisiones a los buques internacionales**, y no otro tipo de operaciones.

En consecuencia, **el exportador de la mercancía bajo esta modalidad, es el que vende de forma directa los productos a las embarcaciones de tráfico internacional.**

²³ Cfr. pie de página No. 4.

5.4. En ese contexto, corresponde a la Sala establecer si la CI IFO ENERGY S.A.S. cometió la infracción de no exportar las mercancías relacionadas en los certificados al proveedor que expidió en el 2011.

Para tal efecto, se debe determinar si constituye una exportación por reaprovisionamiento de buques la operación que realizó la CI IFO ENERGY S.A.S. con las CI PETROCOSTA S.A. y CODIS COLOMBIA DE DISTRIBUCIONES Y SERVICIOS S.A; que según lo manifestado por las partes consistió en lo siguiente²⁴:

PACIFIC STRATUS ENERGY COLOMBIA CORP vendió a CI IFO ENERGY S.A.S. un producto denominado condensado de petróleo y, por esas operaciones la CI expidió certificado al proveedor en el año 2011.

Luego, **CI IFO ENERGY S.A.S. vendió ese producto a las CI: PETROCOSTA S.A. y CODIS COLOMBIA DE DISTRIBUCIONES Y SERVICIOS S.A.**

Según el actor: **la CI PETROCOSTA S.A. y CODIS CI S.A. mezclaron dicho condensado con otros productos para obtener el combustible, y lo vendieron a naves internacionales.**

5.4. Verificados los antecedentes administrativos, se encuentra que **la DIAN** practicó varias pruebas para probar que la operación entre la CI IFO ENERGY S.A.S. y las otras CI se realizó dentro del territorio aduanero:

²⁴ Fls 13 y 35-36 c.p.

(i) En el MUISCA se advirtió que la CI IFO ENERGY S.A.S. no presentó declaración de exportación por la venta a las CI de esos productos²⁵.

(ii) En la inspección aduanera practicada en las instalaciones del indagado, el representante legal del mismo informó²⁶:

“el objeto social de la empresa es la compra y venta de condensado que sirve como insumo para combustible de buque; **que adquiere a la sociedad PACIFIC, expidiendo CP por la compra de dicho producto, el cual vende a sus clientes CODIS S.A., PETROCOSTA CI S.A., los cuales a su vez le expiden CP.**

(iii) En atención al requerimiento ordinario de la DIAN, la CI IFO ENERGY S.A.S. explicó que no presentó DEX porque los bienes fueron vendidos a clientes de zona franca y a otras comercializadoras, transacciones que se consideran exportaciones²⁷.

(iv) En el informe de investigación, se precisó que de conformidad con el RUT de las CI PETROCOSTA S.A. y CODIS CI S.A., esas empresas no son usuarios de zona franca²⁸.

(v) En atención al Auto de pruebas No. 10009 de 2013²⁹, CODIS CI S.A. informó que adquirió mercancías de la CI IFO ENERGY S.A.S. y vendió IFO –combustible- a motonaves internacional. Además, aportó las facturas de venta del combustible IFO³⁰.

²⁵ Fls 61-63, y 206 c.a.

²⁶ Fl 68 y vuelto c.a.

²⁷ Fl 172 c.a.

²⁸ Fls 159 vuelto -160, 168 vuelto-169 y, 241 vuelto c.a.

²⁹ Con este acto, la DIAN decretó ciertas pruebas solicitadas por el demandante en el recurso de reconsideración.

³⁰ Fls 397-436 c.a.

Por su parte, **el actor** pretende demostrar que la operación que realizó con las CI constituye una exportación, con los certificados al proveedor por concepto de "condensado de petróleo"³¹ y en el informe anual de comercializadora internacional³²

5.5. Para la Sala, la CI IFO ENERGY S.A.S. incurrió en la infracción aduanera de no exportar la mercancía adquirida en el año 2011, por las razones que pasan a explicarse:

5.5.1. *La venta de condensado de petróleo que realizó la CI IFO ENERGY S.A.S. a las CI PETROCOSTA S.A. y CODIS S.A. no constituye una exportación por reaprovisionamiento de buques en tránsito.*

En principio, la Sala encuentra que la operación que realizó CI IFO ENERGY S.A.S. con otras CI no puede considerarse una **exportación**, sino una venta realizada dentro territorio nacional -TAN-, porque **con esa transacción, la mercancía no salió al exterior**. Además, la DIAN verificó que no era cierto que las CI PETROCOSTA y CODIS S.A. estaban ubicadas en zona franca.

Solo en la venta que realizó **la CI PETROCOSTA S.A. y CODIS CI S.A. a las naves de tráfico internacional, fue que el producto tuvo por destino el extranjero**. Precisamente, porque esos barcos solo están en tránsito en el territorio aduanero nacional.

Aunque el condensado de petróleo suministrado por CI IFO ENERGY S.A.S. a las CI PETROCOSTA Y CODIS S.A. hubiere sido mezclado con

³¹ Fls 141 vuelto-, 155, y 370-388 c.a.

³² Fls 349 y 369 c.a.

otras sustancias para obtener un producto final –combustible de buques-, ello no significa que se trate de la misma operación: Una cosa es la venta que realizó la CI IFO ENERGY a las otras CI para que adquirieran el producto en el país y, otra es la transformación y exportación del bien final que realizaron las CI PETROCOSTA S.A. y CODIS S.A. a los buques internacionales.

Y, ello es así porque en la primera operación, el hecho económico se concretó al interior del TAN y, en la segunda, en el exterior.

Pero además, no es cierto que el artículo 481 del Estatuto Tributario³³ autorice la exención de IVA en las ventas entre CI. Esa norma lo que señala es que conservaran la calidad de exento los bienes que se vendan a la CI “siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados”, lo que quiere decir que **la CI que los adquiriere, y no otra**, los puede exportar directamente, o transformarlos, para luego exportarlos.

En todo caso, no puede considerarse que el hecho de que las CI PETROCOSTA S.A. y CODIS S.A. hubieren vendido el producto al exterior, implique que la CI IFO ENERGY cumplió con el requisito de exportación del producto que adquirió de un fabricante nacional, por la siguiente razón: **cuando la CI IFO ENERGY S.A.S. expidió los certificados al proveedor PACIFIC STRATUS ENERGY COLOMBIA**

³³ **Artículo 481. BIENES EXENTOS CON DERECHO A DEVOLUCIÓN BIMESTRAL.** Artículo modificado por el artículo 27 de la Ley 49 de 1990. Únicamente conservarán la calidad de bienes exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución de impuestos:

[...]

b. Los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados, así como los servicios intermedios de la producción que se presten a tales sociedades, siempre y cuando el bien final sea efectivamente exportado”.

CORP, fue ella quien se obligó a exportar la mercancía dentro del término legal³⁴, y no mediante terceros, como otras CI.

Entender lo contrario, generaría que las CI IFO ENERGY S.A.S., PETROCOSTA CI S.A. y CODIS CI S.A. solicitaran la "exención de IVA por exportación" **sobre los mismos productos nacionales que adquirió la primera.**

Pero esto no quiere decir que sea improcedente las ventas entre CI³⁵, sino que para obtener la exención de IVA sobre las exportaciones, y evitar la infracción aduanera derivada por el indebido uso del beneficio, se debe cumplir con el presupuesto de la exportación efectiva de las mercancías realizada **por quien expide el certificado al proveedor.**

Por las razones expuestas, la Sala considera que la operación analizada no configura "el reaprovisionamiento de buques para la travesía hasta el destino final".

Como se expuso, esta modalidad de exportación, se realiza por quien de forma directa abastezca al buque internacional de provisiones y, en este caso, está probado que esa operación fue realizada por unas CI distintas a la sancionada, hecho que, además, es reconocido por el actor.

En consecuencia, las ventas de los productos nacionales que adquirió la CI IFO ENERGY en el año 2011, no pueden ser catalogadas como

³⁴ Recuérdese que el artículo 2º del Decreto 1740 de 1994, por medio del cual se regula las CI en la época de los hechos, prescribe que con la expedición del CP la CI se obliga a la exportación de los productos nacionales. Cfr. página 11 de esta providencia.

³⁵ Para la época de los hechos era válida ese tipo de transacciones. Fue con el Decreto 380 de 2012, que se modificó el numeral 10 del artículo 40-5 del Estatuto aduanero, para incluir la prohibición de ventas entre CI. Luego esa previsión fue derogada por el artículo 1 del Decreto 2766 de 2012.

exportaciones, como tampoco bajo la modalidad de reaprovisionamiento de buques, porque fueron practicadas a otras CI dentro del TAN, y no a buques de tráfico internacional.

5.5.2. Ahora, no puede considerarse que la Administración Aduanera hubiere inducido a error a CI IFO ENERGY S.A.S, por expedir la Resolución No. 3600 de 2009³⁶, que le otorgó a ésta la calidad de comercializadora internacional, porque ese acto solo la autorizó a actuar como CI en el marco de los deberes y derechos previstos en la ley para ese tipo de empresas.

5.5.3. Finalmente, se precisa que si bien, el actor presentó certificados al proveedor y esos documentos presumen la exportación³⁷, las pruebas recaudadas en este proceso demuestran que la naturaleza de la operación que realizó la CI IFO ENERGY S.A.S. con las CI PETROCOSTA S.A. y CODIS S.A. no constituye una exportación, sino una venta dentro del territorio nacional.

Por tanto, se encuentra desvirtuada la presunción legal que se deriva de los certificados al proveedor.

6. En consecuencia, la Sala encuentra que la actora no acreditó la exportación de los productos adquiridos durante el año 2011 y respecto de los cuales expidió certificado al proveedor. Por tanto, es procedente la sanción impuesta en los actos demandados.

³⁶ FI 23 c.a.

³⁷ Téngase en cuenta que de conformidad con el artículo 2º del Decreto 1740 de 1994, la exportación se presume cuando la CI expide el certificado al proveedor y, por ende, ese documento es suficiente para demostrar esa operación. **Esta presunción es de carácter legal y, por ello, admite prueba en contrario.**

7. En segunda instancia, la Sala no condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

8. Por lo anteriormente expuesto, la Sala confirmará la sentencia apelada.

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

FALLA

1. CONFÍRMASE la sentencia apelada

2. En segunda instancia, no se condena en costas a la parte demandante.

3. RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora Maritza Alexandra Díaz Granados, de conformidad con el poder que obra en el folio 251 del expediente.

Cópiese, notifíquese, cúmplase y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

