



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D. C., cinco (5) de octubre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00739-01(27053)
Demandante: Siemens Sociedad Anónima
Demandada: DIAN

Temas: IVA. 5.º período 2012. Exportación de residente del TAN desde zona franca.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 21 de abril de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió (índice 2 de Samai):

Primero: Niéguese las pretensiones de la demanda con base en las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

Segundo: no se condena en costas a la parte vencida por lo expuesto en la precedencia.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412017000053, del 24 de julio de 2017, la demandada modificó la declaración correspondiente al 5.º periodo del IVA del año 2012, presentada por la actora, glosando los renglones por ingresos brutos por exportaciones, por encontrar que las operaciones no tuvieron tal connotación, y en consecuencia, desconoció los impuestos descontables relacionados con esta operación, tanto los directos, como los derivados del cálculo de proporcionalidad, lo que se tradujo en un mayor impuesto, e impuso sanción de inexactitud (índice 2 de Samai). Este acto fue confirmado por la Resolución nro. 005684, del 25 de julio de 2018, que desató el recurso interpuesto (índice 2 de Samai).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes peticiones (índice 2 de Samai):

1. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412017000053, del 24 de julio de 2017, expedida por la [demandada], y la Resolución nro. 005684, del 25 de julio de 2018, expedida por la ... DIAN.



2. Que como consecuencia de la anterior declaración, a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de la declaración de corrección del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre de 2012 presentada por Siemens Sociedad Anónima ... el 07 de septiembre de 2017, con formulario nro. 3008631365421 y adhesivo nro. 910000444053581.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución; 479, letra a. del 481, 485, 488, 489, 490 y 647 del ET (Estatuto Tributario); y 1.º, 393 y 395 del Decreto 2685 de 1999 (Estatuto Aduanero, en adelante EA) bajo el siguiente concepto de violación:

- *Infracción de las normas en que debería fundarse*: Señaló que los actos acusados vulneraban los artículos 29 de la Carta, 479 y 481, letra a. del ET y 393 y 395 del Decreto 2685 de 1999 (en adelante, EA), por cuanto era procedente la exención de IVA con derecho a devolución y era improcedente la reclasificación de ingresos de exentos a no gravados. Luego de citar la normativa del ET que regulan como exentas las exportaciones y su derecho a la devolución; a esos efectos señaló que según el diccionario de la real academia, exportar era vender bienes a otro país. Seguidamente señaló que acorde con el artículo 1.º del EA, constituía exportación la salida de mercancías del territorio nacional con destino a otro país y afirmó que, según el artículo 395 *ejusdem* una de las operaciones de exportación de las mencionadas en el artículo 1.º era la venta y salida a mercados externos desde zona franca, las cuales no requieren solicitud de autorización de embarque ni declaración de exportación (DEX), pues según el artículo 393 *ibidem*, la autorización para salidas de zonas francas, se obtiene con el diligenciamiento del Formulario de Movimiento de Mercancías (FMM) y la autorización del usuario operador.

Adujo que esa normativa no consagraba exenciones, de manera que no se entendía la referencia de la DIAN en el acto que resolvió el recurso de reconsideración, a una interpretación restrictiva, pues se trataba de la definición técnica de exportación en materia aduanera, la que debía atenderse, conforme con lo previsto en el artículo 29 del Código Civil. Seguidamente señaló que efectuó exportaciones, tanto desde la acepción general, como de la regulación aduanera, con destino a Perú, Venezuela, Guatemala, Ecuador y Panamá, por valor de \$15.375.795.000, cuyos ingresos declaró como exportaciones en su denuncia de IVA. Explicó que Siemens Manufacturing S.A. (usuario industrial de bienes y servicios de zona franca), le vendió distintos bienes procesados y otros necesarios para los primeros (transformadores, celdas, aceites y equipos para la transmisión de energía), expidiéndole facturas con un IVA del 16% , que se adjuntaron al recurso y a la demanda, al igual que la certificación de revisor fiscal de esa sociedad; posterior a lo cual, prosigue la actora, vendió los bienes a clientes del exterior, expidiéndoles la respectiva factura, y dado que, los bienes estaban en zona franca, instruyó a su vendedor para tramitar su salida al exterior, lo cual efectuó, como usuaria de zona franca, diligenciando el FMM, describiendo en el campo de factura comercial, la emitida por la compañía actora a sus clientes del exterior, y posteriormente canalizó las divisas por la operación a través del mercado cambiario.

Seguidamente listó los documentos, que señala como de la exportación, entre ellos la factura de venta que le emitió Siemens Manufacturing S.A. contrato u orden de compra suscrito con su cliente extranjero, la factura expedidas a clientes del exterior, el FMM, el documento de transporte, la declaración de tránsito aduanero, el manifiesto de carga, el acta precintada y autorización de carga de la DIAN, la declaración de cambio; así como las certificaciones de representantes legales de las compañías extranjeras a quienes les vendió la mercancía.



Con base en ello, afirmó que había realizado las exportaciones, y que por tanto debía declarar los ingresos como provenientes de exportaciones en el renglón 27 del formulario de IVA. Señaló que la formalidad exigida por la autoridad no definía la naturaleza de las operaciones de exportación, y efectuar la exportación a través del régimen de zonas francas, mediante instrucción a Siemens manufacturing, no estaba prohibido por la legislación aduanera, cuando está demostrado que vendió mercancías al exterior, que estas salieron efectivamente y que reembolsó las divisas, con lo cual se efectuó la exportación, y esto da derecho a la devolución de IVA del literal a. del artículo 481 del ET. Dijo que era tan claro para la DIAN que los ingresos discutidos provenían de exportaciones, que los reclasificó a no gravados, y con ello reconoció tácitamente que «no generaron impuesto».

Al hilo de lo anterior, precisó que por regla general toda venta en territorio nacional de un bien corporal mueble estaba gravada con IVA, salvo que se determinara por la ley como exenta o excluida, que estos últimos eran aquellos que por disposición legal no causan el impuesto, los exentos los que atendiendo su naturaleza o destinación estaban gravados a tarifa cero, estando exonerados del impuesto y con derecho a devolución, y adicional estaban los no gravados que no generaban IVA por ausencia del hecho generador previsto en el artículo 420 del ET, no obstante, estos últimos no se encuentran expresamente determinados como sucedía con los exentos y excluidos. Agregó que, la DIAN no podía desconocer la clasificación de origen legal en virtud de la cual, los bienes que se exportan son exentos y dan derecho a devolución, conforme con los artículos 479 y 481 literal a) del ET.

Expuso que la demandada no cuestionó la realidad de la venta y la salida de los bienes al exterior, como tampoco que ella percibió ingresos por dicha venta, pues habría tenido que rechazar los ingresos. Aseveró que la objeción de la DIAN fue por el supuesto incumplimiento de requisitos formales, pero no cuestionó la realidad de las operaciones (citó extractos de los actos acusados), destacando que en la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración, se señaló que la actora debió importar los bienes al TAN (territorio nacional), para que estos se consideraran nacionalizados y después proceder con la exportación, para lo cual requería solicitud de embarque, que aprobada se convierte en DEX. Anotó que como se trataba de requisitos formales, lo que a lo sumo, hubiera implicado una sanción aduanera -que por demás no le fue impuesta- más no la afectación del derecho a la devolución. Aseguró que la exigencia del DEX como requisito para acreditar las exportaciones, no solo implicaba establecer una tarifa legal, sino también desconocer el artículo 395 del EA, según el cual el FMM es el soporte de la salida de bienes de zona franca, que fue lo que ocurrió.

En la misma línea dijo que, la demandada no solo buscó imponer requisitos formales no previstos en la legislación, sino que también impuso una valoración probatoria sometida a la tarifa legal, en vez de un juicio valorativo de la sana crítica, cuando los demás medios probatorios también eran idóneos para acreditar la exportación. A esos efectos, adujo que ni en la normativa tributaria, ni la aduanera, existía norma que estableciera que la exportación desde zona franca perdía su naturaleza por no estar soportada por el DEX, lo que no justificaba negar el derecho al «descuento» establecido en el artículo 481 *ibidem*. Por lo demás, se opuso a las referencias de doctrina oficial de la demandada y jurisprudencia del Consejo de Estado, relativas al tratamiento de las importaciones desde zona franca, dado que el debate versaba sobre la exportación y los impuestos descontables.

-Violación de los artículos 479, 485, 488, 489 y 490 del ET. Bajo la fórmula que adoptó la demandada de reclasificar los ingresos por exportaciones (exentos) a no gravados,



expuso que le fueron disminuidos los impuestos descontables asociados a las compras para la exportación rechazada (por el orden de \$931.114.505) y los impuestos descontables obtenidos con el cálculo de proporcionalidad (\$29.278.127).

Defendió la procedencia de los impuestos descontables por valor de \$931.114.505, precisando que correspondían al IVA que le fue facturado y que pagó por la compra efectuada a Siemens Manufacturing S.A, y que constituyen costo de producción de los bienes que señala como exportados y vendidos a clientes del extranjero, según consta en las facturas y FMM y en las declaraciones de cambio, por lo que tenía derecho a solicitarlo como descontable. En armonía con ello, sostuvo que el cálculo de proporcionalidad también se vio afectado por el impropio desconocimiento de los ingresos por exportaciones en la suma de \$29.278.127, por lo que insistió en su correcta aplicación, con base en el artículo 490 del ET.

- *Violación de los artículos 29 de la Constitución y 647 del ET.* Adujo que el artículo 647 del ET no previó como infracción la inclusión de impuestos descontables no procedentes fiscalmente como lo indicó la Administración en la liquidación oficial demandada; por su parte, el acto que desató el recurso expuso que la multa procedía porque no se comprobó la exportación mediante la DEX, pero tal aspecto es de naturaleza aduanera y no de las conductas sancionables del artículo 647 referido, así que se violó el principio de legalidad sancionadora incorporada en el artículo 29 de la Carta. Por lo demás, insistió en que los ingresos declarados obedecieron a exportaciones con derecho a impuestos descontables, no obstante de lo cual, precisó que, de mantenerse las modificaciones a su denuncia, «*lo serían como consecuencia de errores de apreciación y de una indebida interpretación del derecho aplicable por parte de la DIAN, pues la sociedad declaró hechos y cifras completos y verdaderos*», seguido de lo esto, enunció los extremos interpretativos pues para su contraparte exportación es la operación de venta soportada con DEX, mientras que para ella es la salida de mercancía con destino al exterior. Igualmente, ella declaró como ingresos exentos las exportaciones bajo el entendido de que no estaban gravados con el IVA y la autoridad clasificó tales ingresos como no gravados, lo que acredita la ausencia de hecho sancionable; además de que la reclasificación presuponía que los valores eran «*ciertos y verdaderos*» solo que había un disenso jurídico interpretativo al tenor de jurisprudencia¹.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 2 de Samai). Indicó que los actos demandados fueron proferidos con apego a la constitución y a la ley. Preciso que la razón para la reclasificación del ingreso de exento a no gravado, fue que se determinó que la actora no realizó las exportaciones, pues para la exención y devolución se precisa: i) que se realicen conforme con la legislación aplicable ii) que el legitimado para solicitar la devolución sea el exportador iii) que se demuestre con pruebas idóneas las exportaciones, lo cual no se cumple porque no fue la actora, la que realizó las exportaciones, sino Siemens Manufacturing S.A. (usuario zona franca).

Dijo que considerando lo señalado por el Consejo de Estado, los ingresos se consideran gravados, exentos o excluidos, atendiendo lo que el legislador considera hecho generador del IVA, de manera que al provenir los ingresos de ventas de bienes al exterior, que no son exportaciones, no se encontraban comprendidos entre los exentos o excluidos, porque estos están expresamente determinados, y tampoco son gravados

¹ Sentencias del 29 de noviembre de 2003, exp. 12366, CP: Germán Ayala Mantilla, y del 26 de octubre de 2009, exp. 16867, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



porque el hecho generador no surge de las ventas en territorio nacional, conforme con la letra a. artículo 420 del ET; agregó que, los ingresos no gravados, no integran el cálculo de proporcionalidad por no estar en el régimen del IVA.

Señaló que la demandante incumplió con los requisitos del artículo 481 del ET, para la exención por exportaciones, y que como el asunto debatido era un beneficio fiscal, su interpretación debía ser restrictiva, por lo que, se requería cumplir los requisitos exigidos para el efecto.

Sostuvo que solo tienen derecho a la devolución del IVA como exportadores, quienes vendan con destino al exterior bienes ubicados en el territorio nacional, así como las ventas al exterior realizadas por usuarios de zona franca. En ese punto, aludió a la definición de exportación del artículo 265 del EA, que la señala como la salida de mercancías del territorio nacional (TAN), con destino a otro país, a partir de lo cual dijo que se trataba de una modalidad de exportación que regulaba la salida de mercancías nacionales o nacionalizadas del territorio aduanero nacional. A renglón seguido, se refirió al concepto de zona franca y a las clases de usuarios, para concluir que la exportación debe ser realizada directamente por el usuario de zona franca hacia el resto del mundo. Anotó que la ley reguló las relaciones de los usuarios con el resto del TAN, no existiendo respecto de este último tratamiento especial, por lo que debía regirse por las normas generales.

En la misma línea anotó que, la exención para las exportaciones desde la zona franca, fue contemplada por la ley para el usuario allí establecido, quien debe efectuarlas directamente, y no en nombre y representación de terceros, pues se generaría un tratamiento ilegal para los demás residentes del TAN. Expuso que el sustento de las condiciones y requisitos legales para la operación del usuario de zona franca, encontraba sustento en el trato que se otorgaba para la introducción de bienes procedentes de otros países a la zona pues no se consideran importación, de manera que tales bienes se asumían como fuera del TAN.

Así, concluyó que la actora no fue la que exportó, lo hizo la sociedad vinculada usuaria de zona franca, y bajo este régimen, solo están autorizados a efectuar exportaciones desde allí, los usuarios de zona franca. Asimismo señaló que se encontraba probado que la venta no fue efectuada desde el TAN, fue desde la zona franca, pero la hizo Siemens Manufacturing con el FMM que es el documento idóneo para el usuario exportador de la zona franca, no para la actora que se encuentra en el TAN, para este, el documento idóneo es el DEX.

Manifestó que la actora desviaba la atención hacia la demostración de la realidad de la venta al exterior, hecho que no fue desconocido, cuando el punto era determinar si tenía derecho a solicitar la exención de IVA, por una operación efectuada por una compañía vinculada, desde zona franca. Seguidamente expresó que la simple instrucción verbal al tercero, no se traducía en una exportación. Aludió a la sentencia de la Corte Constitucional, C170 de 2001, para destacar que la prevalencia de lo sustancial sobre lo procedimental, no significa que no sean necesarias, como ocurre con quienes pretenden devoluciones por exportaciones, seguido de lo cual se refirió a las formalidades para efectuar exportaciones por el régimen ordinario y el de zonas francas.

Señaló que la actora erradamente sostenía que la razón del rechazo fue la inexistencia del DEX, pero la razón es que no fue quien hizo la exportación. En la misma línea señaló que, la actora se encontraba sujeta a la normatividad aduanera ordinaria y, por ende, debió cumplir los requisitos allí previstos, lo cual implicaba la presentación y aceptación



de la solicitud de autorización de embarque a través de los servicios informativos de la DIAN, que se convertía en la declaración de exportación, una vez embarcada la mercancía y certificado el embarque por parte del transportador; luego, no le era aplicable el régimen para usuarios de zona franca, régimen para el cual solo se requería la aprobación del usuario operador y el diligenciamiento del FMM.

Precisó que las formalidades relativas a la presentación de FMM aplicaban exclusivamente para los usuarios de la zona franca, área con ficción de territorialidad, sin que pudiera extenderse a las sociedades nacionales por analogía. Señaló que las pruebas aportadas en sede administrativa no desvirtuaban el litigio, en tanto lo exigido no era una simple formalidad, pues al no haberse cumplido con los requisitos para que las operaciones fuesen consideradas exportaciones, no había lugar a llevar impuestos descontables.

Finalmente defendió la sanción de inexactitud, en razón de la inclusión de impuestos descontables improcedentes, los cuales generaron un saldo a favor del contribuyente; aseveró que la simple configuración del supuesto de hecho previsto en el artículo 647 del ET era suficiente para imponer la sanción, sin que fuera necesario acreditar ningún tipo de elemento subjetivo frente a la conducta. Manifestó que el hecho de darle a la operación la connotación de exportación, configura un error en la interpretación de los hechos y descarta la diferencia de criterios relativa a la interpretación del derecho aplicable. Agregó que los datos declarados fueron equivocados o desfigurados y dieron lugar a un provecho consistente en la obtención de un saldo a favor en el periodo investigado. De manera que la sanción fue impuesta ante la concurrencia del hecho sancionable, sin que exista causal eximente de su aplicación.

Sentencia apelada

El *a quo* no accedió a las súplicas de la demanda (índice 2 de Samai), a esos efectos, precisó que el estatuto aduanero define como exportación la salida de mercancías desde el territorio nacional (TAN), y las salidas de este a una zona franca, y que respecto de los usuarios de zona franca el artículo 395 del precitado estatuto, define la exportación como la venta y salida a mercados externos de los bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados por los usuarios industriales y comerciales de tal zona. En ese contexto señaló que en el evento de que una sociedad nacional compre bienes fabricados en zona franca, su deber es nacionalizarlos, con la importación, liquidando los tributos aduaneros, al hilo de lo cual, puntualizó que las operaciones realizadas por una sociedad nacional y una empresa extranjera, se rigen por el sistema ordinario o general de exportación.

Manifestó que para tener por cierta una exportación, deben cumplirse ciertas formalidades que varían dependiendo de si quien la realiza es una sociedad nacional sometida al régimen ordinario, o un usuario de zona franca. Para el primer caso, debe someterse a las reglas del artículo 266 de EA, que se inicia con la presentación de la solicitud de embarque a través de los sistemas informáticos de la DIAN, el cual se convierte en la declaración de exportación, una vez aprobado y certificado el embarque. Para el segundo caso, solo se requiere la autorización del usuario operador y el diligenciamiento del FMM.

En el marco anterior, precisó que únicamente tienen derecho a devolución, las exportaciones de bienes ubicados en el TAN, así como la ventas al exterior y al interior del TAN de usuarios de zona franca, excluyéndose de este último evento, a las sociedades nacionales que vendan al exterior bienes desde zona franca, supuestos bajo



los cuales indicó que la operación realizada por la actora no se ajustaba a ninguna de las definiciones de exportación del Decreto 2685 de 1999, ni la que correspondía a residentes del TAN, sujetos al régimen ordinario, porque la mercancía no salió del territorio nacional, ni se acreditó el DEX, como tampoco se ajustó a la definición aplicable para los usuarios industriales y comerciales de zona franca.

Advirtió que si entre las partes había un acuerdo para que la mercancía comprada permaneciera en zona franca el usuario industrial no debía liquidar el IVA en las facturas de venta, pues los productos que permanecen en estas zonas e ingresan a ellas son considerados fuera del territorio nacional para efectos de los impuestos a las importaciones y exportaciones.

Aclaró que, no era cierto que la DIAN hubiera condicionado la existencia de una exportación a la expedición de un DEX, sino que el fundamento del rechazo fue que siendo la actora una sociedad nacional se encontraba obligada al cumplimiento de las normas generales que regulan el trámite de las exportaciones, las que establecen como prueba idónea la expedición del precitado documento, por lo que no podía ampararse en las normas especiales que regulan el régimen de zona franca para efectuar sus operaciones de venta al exterior, no resultaba procedente acreditar sus operaciones con FMM, propios de los usuarios de zona franca, sobre todo cuando estos fueron suscritos a nombre de la compañía ubicada en tal zona, resaltó que este documento no tiene validez legal como único soporte para la salida de bienes con destino al exterior enviados por parte de una empresa ubicada en territorio aduanero nacional, lo que significa que quien exportó fue Siemens Manufacturing.

Así, concluyó que la operación no podía considerarse como una exportación efectuada por la actora, máxime cuando entre ella y la sociedad usuaria de zona franca, no existió un contrato de intermediación que facultara a la segunda a entregar en nombre de la actora la mercancía a los clientes del exterior, y aclaró que, las simples facturas de venta, órdenes de compra, declaraciones cambiarias y demás documentos de transporte, si bien demostraban el desarrollo de la operación, no eran documentos soporte idóneos de una exportación por parte de una sociedad nacional. En consecuencia, no podía llevar los respectivos ingresos al renglón de ingresos provenientes de exportaciones, tornándose improcedente la devolución de los impuestos descontables.

Adicionalmente manifestó que, no se discutía que la operación, correspondió a la venta de bienes por fuera del territorio nacional aduanero, esto es, en zona franca a clientes ubicados en el exterior, lo que correspondió a operaciones no gravadas en el país, como correctamente fue reclasificado por la DIAN en los actos acusados.

Finalizo confirmando la procedencia de la sanción por inexactitud, porque se incluyeron ingresos por exportaciones e impuestos descontables improcedentes, lo que se enmarca en los supuestos del artículo 647 del ET, lo cual se derivó de la inaplicación de las normas pertinentes, evento en el cual, no se configura la diferencia de criterios.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del *a quo* (índice 39 de Samai del tribunal). En primer término señaló que el tribunal no se pronunció respecto de la violación del artículo 490 del ET, concerniente al cálculo de proporcionalidad para la determinación del impuesto descontable e, igualmente reprochó que, aunque el fallo hizo mención a la diferencia de criterios no especificó por qué en el *sub lite* no se configuró la diferencia de criterios.



Expuso que las operaciones de exportación fueron probadas y por ende eran exentas de IVA, por lo que era improcedente la reclasificación de los ingresos exentos a no gravados

Señaló que el tribunal al igual que la demandada, se circunscribió al hecho de que la mercancía vendida a terceros en el exterior, salió de la zona franca con un formulario diferente al utilizado para las exportaciones ordinarias, por lo que negó que se hubiera realizado una exportación. Precisó que si bien aceptan que los bienes que se exporten están exentos de IVA, y no se discute que la actora vendió bienes muebles a sus clientes en el exterior, la discrepancia radicaba en que para tales entidades, los bienes no fueron exportados, sino vendidos al exterior, mientras que para la actora se cumplían los requisitos legales para ser considerada exportación.

Seguidamente aludió a la definición de exportación desde zona franca, para luego manifestar que exportación, según la legislación aduanera Colombiana, no solo es la salida de mercancías nacionales o nacionalizadas del territorio aduanero nacional para su uso o consumo en el exterior, sino que acorde con el Estatuto Aduanero, también se considera exportación, la venta y salida a mercados externos de los bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados, por los Usuarios Industriales y Comerciales de Zona Franca, señalando que por esto el tema involucraba una interpretación en el derecho aplicable, pues mientras para su contraparte y el tribunal, se exige la salida desde el territorio nacional (TAN), para la actora, en los términos previstos para la zona franca, a cuyos efectos, aludió al Consejo de Estado². Adujo que tampoco era acertado el señalamiento en torno a que se debieron nacionalizar los bienes bajo el régimen ordinario, para luego exportarlos, pues los artículos 479 y 481 no condicionan la exportación a una modalidad en particular, sino a que estos sean efectivamente exportados como ocurrió en el asunto debatido.

Planteó que la Administración de Grandes Contribuyentes, no era competente para cuestionar requisitos aduaneros, por lo que debió trasladar el tema a la Dirección de Aduana, autoridad que no hizo ningún cuestionamiento y por el contrario, avaló la operación, lo cual se evidenciaba con las autorizaciones de cargue emitidas por la aduana y nuevamente referenció los medios probatorios aportados en el proceso, a partir de lo cual concluyó que no hay norma que le prohíba aplicar los artículos 1º y 395 del EA [exportaciones desde zona franca].

Reseñó nuevamente la operación, hizo mención a que Siemens Manufacturing (usuaria de zona franca), le vendió bienes procesados (transformadores, celdas, aceites y equipos y otros necesarios para el funcionamiento de éstos), y adujo que tal venta, al tenor del Concepto de la DIAN nro. 16328, del 18 de marzo de 2005, se entiende realizada dentro del territorio nacional, porque las zonas francas hacen parte del mismo, conforme lo acepta la propia DIAN, por lo que la operación estaba gravada con IVA, de manera que no había lugar a que el tribunal manifestara que el usuario de zona franca, no debía liquidar IVA, por considerarse que los productos estaban fuera del territorio.

Luego, ratificó que para la salida de mercancía desde zona franca solo era necesario el FMM, no se requería la solicitud de embarque ni el DEX, por lo que, contrario a lo señalado por el *a quo* y la demandada, no es que se pretenda la aplicación de normas exclusivas de los usuarios del régimen franco, sino que para el caso, como la mercancía estaba ubicada en esa área, sólo se debía diligenciar el FMM y no una declaración de exportación, sin que ello desnaturalizara la exportación, ni eliminara el derecho a los

² Consejo de Estado, Sección Primera, exp. 25000-2327-000-2005-01443-01, CP: Rafael E. Ostau de Lafont Pianeta.



impuestos descontables. En todo caso, recapituló que los FMM estaban dirigidos a sus clientes del exterior, y en ellos se señaló la factura que ella expidió por tales operaciones, así que fue la actora, la exportadora y por ello las divisas a través del mercado cambiario, lo que no es objeto de discusión.

Anudado a ello, afirmó que no solo se acreditaron los FMM sino que se aportaron por cada cliente, las declaraciones de tránsito aduanero, manifiestos de carga, declaraciones de cambio por exportación de bienes, órdenes de compra, facturas de venta, entre otras, de manera que la exportación no solo se demostró con las órdenes de compra y los FMM; sin embargo, el Tribunal únicamente se refirió a estos últimos documentos, sin revisar ni analizar los demás aportados.

Afirmó que con tales pruebas se demostraba que la actora realizó la exportación en calidad de propietaria vendedora de la mercancía a sus clientes del exterior, remitente de las mismas, según los documentos de transporte y las declaraciones de cambio, y cuya factura de venta al cliente del exterior se registró como factura comercial en el FMM, que cumple los requisitos legales para soportar la exportación, como su expedición por un usuario de zona franca, y la autorización por el usuario operador de la Zona Franca.

Además, el tribunal avaló la reclasificación de los ingresos por exportaciones como no gravados, sin exponer ningún argumento para justificar porque los bienes, si no fueron exportados, no estuvieron sometidos a imposición. Dijo que acorde con el instructivo de la declaración, en el renglón 27 se reportaban las exportaciones y en el renglón 30 los ingresos que no tenían relación con el IVA, de manera que la actora tenía que incluir los ingresos en el primero de ellos, siendo errada la reclasificación efectuada por la DIAN y ratificada por el tribunal, solo por no haber nacionalizado los bienes para luego expedir el DEX, lo que no era necesario, porque la salida fue desde zona franca, luego la prueba era el FMM, lo cual hizo Siemens Manufacturing por sus instrucciones, sin que esto lo prohiba la regulación aduanera, ni se exija que la misma deba efectuarse mediante un contrato de intermediación como erradamente lo consideró el tribunal. En la misma línea señaló que no era cierto que esta compañía fuera la exportadora por el hecho de expedir el FMM, cuando la documentación. Probaba que fue la actora.

Adicionalmente, reprochó como no aplicable al caso, la sentencia del 03 de mayo de 2018 (exp. 21865, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) del Consejo de Estado, invocada en el fallo, porque en ese precedente intervino una sociedad de comercialización internacional; la situación de hecho era una simulación, no tenía que ver con mercancía procesada en zona franca; en ella no se tenía como única prueba el DEX, sino que estudió los demás medios de convicción, único documento que sustenta el rechazo en este proceso, sin tener en cuenta las otras pruebas aportadas.

Sobre la procedencia de la devolución del impuesto de que trata el artículo 2.º del Decreto 1000 de 1997, señaló que tal norma no dispone que la venta deba realizarse desde el territorio aduanero nacional, sino “desde el territorio nacional”, por lo que no tiene razón el tribunal al confirmar los actos acusados porque no salieron del TAN, pues conforme con lo previsto en la Ley 1004 de 2005 las zonas francas son áreas del territorio nacional

Aduce que probándose las exportaciones, procedían los impuestos descontables, porque no era un hecho controvertido que compró a la usuaria de zona franca bienes corporales muebles sobre los cuales se facturó el IVA a la tarifa del 16%, los cuales fueron costo de producción o venta de los bienes exportados a sus clientes en el exterior. Sobre los descontables que fueron rechazados a partir del cálculo de proporcionalidad, expuso que el tribunal guardó silencio sobre ello, pero lo cierto es que la totalidad del ingreso



declarado como exportación daba lugar a ese impuesto descontable, dijo que el mismo se vio afectado por el improcedente e ilegal desconocimiento de los ingresos por exportaciones.

Reiteró sus argumentos frente a la improcedencia de la sanción por inexactitud, en el sentido de que no hubo tipicidad en la conducta, pues el acto que desató el recurso interpuesto que fue por la ausencia de prueba de la DEX, lo cual no corresponde a los hechos previstos en el artículo 647 del ET, agregó las conductas descritas por la DIAN son de naturaleza aduanera, y ninguna de estas conductas es sancionable acorde con tal disposición, por lo que se vulneró el principio de legalidad en materia sancionadora, porque la conducta cuestionada es de naturaleza aduanera, aspecto sobre el que no se pronunció el tribunal, pese a que fue puesto de presente en la demanda.

Además reparó en que el tribunal señaló una conducta sancionable diferente a la identificada por la DIAN consistente en incluir «*los ingresos por exportaciones y descontables improcedentes*», lo que señaló como violatorio de su derecho de defensa. Asimismo, censuró que el tribunal no se pronunció sobre la diferencia de criterios en la interpretación de la norma, por lo cual reiteró que todo provino de extremos interpretativos, pues para su contraparte, no constituye exportación las ventas no soportadas con DEX, mientras que para la actora, la salida de mercancías al exterior son exportaciones; dijo que soportar con FMM no la desnaturaliza, máxime cuando la autoridad no cuestionó la operación desde el punto de vista aduanero y autorizó su salida mediante los FMM; además, el artículo 2.º del Decreto 1000 de 1997 regula como venta al exterior la realizada desde el territorio nacional, así que su interpretación fue que también era exportación la salida de los bienes ubicados en zona franca. Finalmente referenció jurisprudencia en la que no se impuso la sanción, cuando el rechazo obedeció a falta de idoneidad de los documentos³ y que la reclasificación de ingresos implica que los datos son ciertos y verdaderos, de manera que se presenta una diferencia de criterios.

Pronunciamientos finales

La demandada reiteró los argumentos previamente planteados en la contestación de la demanda y además señaló que la demandante pretende la aplicación del régimen de zonas francas, lo cual no le procede (índice 14 de Samai).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos administrativos enjuiciados, atendiendo los cargos de apelación formulados por la demandante contra la sentencia de primera instancia, que negó las pretensiones de la demanda. Le corresponde a la Sala determinar (i) si configura exportación la operación efectuada por una sociedad residente en el territorio aduanero nacional (TAN) a sociedades extranjeras, de bienes adquiridos a un usuario de zona franca, cuya salida al exterior, fue tramitada por este último, con formulario de movimiento de mercancías (FMM), siguiendo instrucciones de la actora; (ii) la procedencia de IVA descontable, asociados a la operación anterior, tanto directo, como el derivado del cálculo de proporcionalidad, y (iii) si procede o no la sanción de inexactitud, o si existen causales exonerativas, por errores en la interpretación del derecho aplicable.

³³ Sentencia del 11 de junio de 2021. Exp 21640. CP Myriam Stella Gutiérrez Arguello.



2- En lo que respecta al primer problema jurídico, sostuvo la apelante, contrario a lo concluido por la demandada y el tribunal, que las operaciones de exportación fueron probadas y por ende eran exentas de IVA, por lo que era improcedente la reclasificación de los ingresos exentos a no gravados. Arguyó que la discrepancia radicaba en que para ellas, los bienes no fueron exportados, sino vendidos al exterior por el hecho de haber salido la mercancía vendida a terceros en el exterior, de la zona franca con un formulario diferente al utilizado para las exportaciones ordinarias (FMM), y que según la legislación aduanera Colombiana, exportación no solo es la salida de mercancías nacionales o nacionalizadas del territorio aduanero nacional, sino que acorde con el Estatuto Aduanero, también se considera exportación, la venta y salida a mercados externos de los bienes producidos en Zona Franca. Adujo que ni los artículos 479 y 481 del ET condicionan la exportación a una modalidad específica. Ni tampoco ninguna disposición prohíbe exportar desde zona franca.

Adicionalmente, expuso que la autoridad aduanera, que es quien podía cuestionar requisitos aduaneros, no reparó en las operaciones de exportación. Por el contrario, avaló la operación. Arguyó además que la venta efectuada por su vinculada, al tenor del Concepto de la DIAN nro. 16328, del 18 de marzo de 2005, se entendía realizada dentro del territorio nacional, porque las zonas francas hacen parte del mismo, de manera que estaba gravada con IVA, por lo que no había lugar a que el tribunal manifestara que el usuario de zona franca, no debía liquidar IVA, por considerar que los productos estaban fuera del territorio nacional.

También señaló que para la salida de mercancía desde zona franca solo era necesario el FMM, no se requería la solicitud de embarque ni el DEX, por lo que, contrario a lo señalado por el *a quo* y la demandada, lo pretendido no era la aplicación de normas exclusivas de los usuarios del régimen franco, sino que al estar la mercancía en tal área, sólo se debía diligenciar el FMM y no un DEX, y hacer lo mediante el primer documento, no desnaturalizaba la exportación, pues estos estaban dirigidos a sus clientes y la factura comercial allí descrita era la expedida por la actoras, y que esto junto con los documentos aportados, entre ellos, las órdenes de compra de sus clientes, las declaraciones de tránsito aduanero, manifiestos de carga, así como el reintegro de divisas que efectuó, acreditaban que ella fue la exportadora y no la sociedad usuaria de zona franca (Siemens Manufacturing). Dijo que el tribunal aceptó la reclasificación de los ingresos de exentos a no gravados, pero no señaló las razones por las que, si tales bienes no se exportaban eran no gravados pues el instructivo del formulario de la declaración del IVA señala que aquellos no gravados son los que no tiene relación alguna con el tributo.

Cuestionó la aplicación del precedente invocado en la sentencia⁴ por corresponder a supuestos diferentes, la parte era una sociedad de comercialización internacional; se trataba de una simulación de la exportación, no correspondía a mercancía procesada en zona franca; y, finalmente, no se tuvo como único soporte la DEX, sino que estudió los demás medios de convicción.

Por su parte, la demandada argumentó que la operación no correspondía a una exportación, porque para esto, debían cumplirse ciertas formalidades que variaban dependiendo de si quien la realiza es una sociedad nacional sometida al régimen ordinario, o un usuario de zona franca. Para el primer caso, debían aplicarse las reglas del artículo 266 de EA, que se inicia con la presentación de la solicitud de embarque a través de los sistemas informáticos de la DIAN, el cual se convierte en la declaración de

⁴ Sentencia del 03 de mayo de 2018, exp. 21865, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez



exportación (DEX), una vez aprobado y certificado el embarque, mientras que para el segundo caso, solo se requiere la autorización del usuario operador y el diligenciamiento del FMM. Sin embargo, bajo este último régimen, solo están autorizados a efectuar exportaciones desde esa área, los usuarios de zona franca, quienes deben efectuarlas directamente, y no en nombre y representación de terceros, pues se generaría un tratamiento ilegal para los demás residentes del TAN.

Precisó que, solo tenían derecho a la devolución del IVA como exportadores, quienes vendieran con destino al exterior, bienes ubicados en el territorio nacional, como era el caso de la actora, de manera que debió nacionalizar y tramitar la exportación bajo el régimen ordinario. Concluyó que la actora no fue quien exportó, lo hizo la sociedad vinculada usuaria de zona franca. Asimismo señaló que se encontraba probado que la venta no fue efectuada desde el TAN, sino desde la zona franca y la hizo Siemens Manufacturing con el FMM, que es el documento idóneo para el usuario de la zona franca, que no para la actora que se encontraba en el TAN, quien por esto, debió tramitar la exportación ordinaria que implicaba la obtención del DEX. Adujo que la simple instrucción verbal al tercero, no se traducía en una exportación.

Planteó que al provenir los ingresos de ventas de bienes al exterior, que no son exportaciones, tampoco exentos o excluidos -los que se encuentran expresamente determinados- ni tampoco gravados porque el hecho generador no surgía de las ventas en territorio nacional, los mismos eran ingresos no gravados.

La tesis de la demandada fue confirmada por el tribunal al concluir que la operación realizada por la actora no se ajustaba a ninguna de las definiciones de exportación del Decreto 2685 de 1999, ni la que correspondía a residentes del TAN, sujetos al régimen ordinario, porque la mercancía no salió del territorio nacional, ni se acreditó el DEX, como tampoco se ajustaba a la definición aplicable para los usuarios industriales y comerciales de zona franca, y que por esto último, la operación de exportación no era acreditable con un FMM, máxime cuando «entre Siemens S.A. y Siemens Manufacturing S.A. [usuaria de zona franca] no existió un contrato de intermediación que facultara al usuario de zona franca a entregar en nombre de la actora la mercancía a los clientes del exterior».

2.1- Para dilucidar el debate planteado, partirá la Sala de señalar que el artículo 479 del ET en concordancia con la letra a. del artículo 481 del ET establecen que la exportación de bienes corporales muebles se encuentra exenta del IVA. A esos efectos, se precisa acudir a las previsiones aduaneras, codificadas para la época de los hechos, en el Decreto 2685 de 1999 (Estatuto Aduanero vigente) el cual define la exportación, bajo el régimen ordinario, como «la salida de mercancías del territorio aduanero nacional con destino a otro país» (art. 261 ídem) y bajo la modalidad de exportación definitiva « (...) la salida de mercancías nacionales o nacionalizadas, del territorio aduanero nacional para su uso o consumo definitivo en otro país» (art. 265 ídem), y al mismo tiempo, determina como exportación bajo el régimen franco, «la venta y salida a mercados externos de los bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados, por los Usuarios Industriales y Comerciales».

Advierte la Sala en primer término que, se extrae de lo anterior que la normativa aduanera distingue las operaciones de exportación bajo el régimen franco, de las exportaciones ordinarias que se efectúan desde el resto del territorio nacional.

Así, cuando se pretende que las mercancías nacionales o nacionalizadas, salgan del territorio aduanero nacional para su uso o consumo en otro país, el residente del territorio aduanero nacional deberá tramitarla, siguiendo lo regulado para tales operaciones en el



artículo 266, el cual establece que «*el trámite de una exportación se inicia con la presentación y aceptación, de una solicitud de autorización de embarque, a través de los servicios informáticos electrónicos (...).*» [a]utorizado el embarque, embarcada la mercancía y certificado el embarque por parte del transportador, el declarante deberá presentar la declaración de exportación correspondiente» (DEX).

No sucede lo mismo, respecto de las exportaciones efectuadas bajo el régimen franco, pues las únicas formalidades requeridas, conforme con los artículos 395 del EA y 364 de la Resolución 4240 del 2 de junio del 2000, son la autorización del usuario operador y el diligenciamiento del formulario de movimiento de mercancías⁵ en el cual se registra la información de la operación (mercancía, cantidad, tipo de operación, destino, entre otros conceptos), excluyendo expresamente la disposición, el diligenciamiento de la solicitud de autorización de embarque y de la declaración de exportación.

Entonces, si bien las zonas francas son parte del territorio nacional, al tenor de lo señalado en el artículo 1.º de la Ley 1004 de 2005⁶, es lo cierto que tienen una definición y trámite de exportaciones, diferente a la del régimen general u ordinario. Repárese que para este segundo caso, se determina como exportación definitiva, la salida de *mercancías nacionales o nacionalizadas*, del territorio aduanero nacional, hacia otro país y exige la declaración de exportación, mientras que tratándose de zonas francas, se considera exportación *la venta y salida de mercancías producidas o transformadas en la zona*, para cuyo trámite solo se exige la autorización del usuario operador y el FMM⁷.

Así, las exportaciones efectuadas desde el territorio nacional, diferente a la parte delimitada como zona franca, se encuentra referida a mercancías nacionales o nacionalizadas, esto último con especial relevancia para el caso bajo análisis, comoquiera que tratándose de mercancías producidas en zona franca, esto solo se cumple cuando se realiza la correspondiente importación desde tal área al resto del territorio nacional, en aplicación del especial régimen que aplica a las zonas francas. Por su parte las exportaciones efectuadas desde la zona franca, alude a la venta y salida de las mercancías allí producidas o transformadas, lo que solo resulta aplicable a las operaciones propias del usuario industrial de la zona franca, que es la persona jurídica autorizada para producir, transformar o ensamblar bienes mediante el procesamiento de materias primas o de productos semielaborados, y que acorde con la normativa aplicable «*sólo podrán almacenar en sus instalaciones, las materias primas, insumos, partes, productos en proceso o productos terminados del proceso de producción, transformación o ensamble de bienes propios de la actividad o actividades económicas para las cuales han sido calificados o reconocidos*» (artículo 38-3 de la Resolución 4240 del 2 de junio del 2000, adicionado por el artículo 1.º de la Resolución 5532 de 2008).

⁵ Conforme con el artículo 393 del Decreto 2685 de 2003, el usuario operador deberá autorizar todo ingreso y salida de bienes, de manera temporal o definitiva, de la zona franca sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos aduaneros a que haya lugar. La autorización será concedida mediante el diligenciamiento del formulario correspondiente, donde se indique el tipo de operación a realizar y las condiciones de la misma. En el parágrafo 1.º del este artículo se estableció que la DIAN determinaría la forma y contenido de los formularios, con la Resolución 4240 del 2 de junio del 2000, proferida por la DIAN, se estableció que el formulario correspondiente sería el Formulario de Movimiento de Mercancías.

⁶ «la Zona Franca es el área geográfica delimitada dentro del territorio nacional (...).»

⁷ Conforme al artículo 393 del Decreto 2685 de 2003, el usuario operador deberá autorizar todo ingreso y salida de bienes, de manera temporal o definitiva, de la zona franca sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos aduaneros a que haya lugar. La autorización será concedida mediante el diligenciamiento del formulario correspondiente, donde se indique el tipo de operación a realizar y las condiciones de la misma. En el parágrafo 1.º del este artículo se estableció que la DIAN determinaría la forma y contenido de los formularios, con la Resolución 4240 del 2 de junio del 2000, proferida por la DIAN, se estableció que el formulario correspondiente sería el Formulario de Movimiento de Mercancías.



En el marco anterior, dable es concluir que las operaciones de venta que no se enmarquen en uno de los dos supuestos antes señalados, esto es, en el régimen general u ordinario, aplicables para quienes se encuentran ubicados en el territorio nacional diferente a las áreas autorizadas como zonas francas, o en el régimen especial o franco, no configurarían exportación y se regulan a efectos del impuesto sobre las ventas, por las reglas generales en materia de causación de tal gravamen.

2.2- Descendiendo al caso concreto, se tiene que las mercancías que la parte actora enajenó a clientes extranjeros, fueron producidas en zona franca por Siemens Manufacturing S.A., quien se las vendió. Sin embargo, estas permanecieron en la zona y posteriormente, siendo tramitada su salida con destino a los clientes de la demandante, por parte de su vinculada, sociedad usuaria de zona franca mediante el FMM, lo que señala la actora, como efectuado siguiendo sus instrucciones, aspecto que no se encuentra acreditado en el proceso, pues aduce la apelante que no estaba sometida a suscribir contrato alguno pues de «intermediación».

Si bien se encuentra acreditado que los bienes objeto de las operaciones, fabricados en zona franca, fueron vendidos por la demandante a sus clientes del exterior, conforme con las órdenes de compra, se emitieron las correspondientes facturas, y la actora efectuó el respectivo reintegro de las divisas mediante las declaraciones de cambio, esto no resulta suficiente para desvirtuar el desconocimiento de la ocurrencia de una exportación, pues la documentación aportada, que según la apelante no fue tenida en cuenta por el tribunal, solo acredita la operación de venta efectuada por la actora a clientes del exterior, lo que no constituye el objeto del debate, mas no desvirtúa el incumplimiento de las condiciones que acorde con la regulación aduanera configuran una exportación, premisa indispensable para que la operación pueda tratarse como exenta de IVA. Esto con prescindencia de que la autoridad aduanera no hubiera fiscalizado o cuestionado la operación efectuada por la sociedad usuaria de la zona franca, pues unas son las consecuencias bajo el ordenamiento aduanero, y otras las bajo la normativa tributaria.

En este punto, muy relevante advertir que, el régimen aduanero aplicable para las exportaciones de zonas francas, no se extiende al residente del TAN, como lo pretende la actora en el sub iudice, primero porque se trata de una regulación especial para esa comprensión territorial y para los usuarios habilitados, según el tipo de calificación que detenten (industriales, de bienes, servicios, comerciales), y segundo porque directamente la norma diferenció el alcance de las exportaciones en cada uno de tales casos, y les señaló el trámite indispensable en cada evento, conforme fue señalado en apartes anteriores, de donde no resulta procedente que a las exportaciones previstas para quienes se encuentren en el territorio nacional, diferentes a las zonas calificadas como francas, se les apliquen los conceptos y condiciones propios de estos último. De manera que no era necesario una prohibición expresa en tal sentido, cuya inexistencia plantea la actora

Dependiendo del tratamiento que normativamente sea el aplicable, soporte será el Formulario de Movimiento de Mercancías o el DEX (declaración de Exportación), lo que descarta la posibilidad de sustentar una operación que debió regularse como una exportación ordinaria por parte de una persona ubicada en el territorio nacional, diferente a la zona franca, con un FMM, lo que no significa que esta haya sido la razón de la glosa, como lo sostiene la actora.

En suma, las operaciones efectuadas por la demandante, no correspondieron a exportaciones, ni bajo el régimen general, ni bajo el régimen especial, pues en el primer caso, debió nacionalizar las mercancías, y presentar la declaración de exportación, lo



cual no hizo, y el segundo, le era inaplicable, comoquiera que no detenta la calidad de usuario industrial de zona franca, lo que le impedía aplicar la regulación de exportaciones prevista para tales áreas, ni directamente, ni vía intermediación, pues no puede perderse de vista que aún bajo ese escenario, que en todo caso no fue demostrado, las calidades y prerrogativas de quien cumple un encargo, no se trasladan a quien hizo el encargo, por lo que bajo ninguna circunstancia, podía la actora ampararse en lo regulado de manera especial para en materia de exportaciones para los usuarios industriales de zona franca.

Consecuentemente y con independencia de que la DIAN hubiera reclasificado la operación como no gravada, para la Sala procede el desconocimiento del carácter exento de las ventas efectuadas, por no configurarse una exportación.

3- Por la misma razón de no haber existido una exportación, no resultaba procedente el reconocimiento de los impuestos descontables derivados del cálculo de proporcionalidad, regulado en el artículo 490 del ET, aspecto que señala la apelante como no estudiado por el tribunal. Si bien la demandante aduce que la operación de compra de los productos constituyeron costo, se advierte que, esto no fue desconocido por la Administración, lo que se cuestionó fue su vinculación con una operación de exportación, no puede perderse de vista que conforme con el artículo 488 *ejusdem*, solo procede como descontable, el IVA incurrido en bienes y servicios que constituyan costo o gasto en renta y que se destinen a una operación gravada con IVA, esto último, que igualmente comprende las operaciones exentas, en tanto se consideran gravadas con IVA a tarifa cero.

Los anteriores análisis resultan suficientes para desestimar el cargo de apelación, pues el reparo de la apelante acerca de que el tribunal invocó un precedente inaplicable resulta fútil a los efectos de controvertir la glosa de la demandada. apelación.

Por lo todo lo analizado, no prospera el cargo de la apelación.

4- Resta definir la legalidad de la sanción por inexactitud impuesta. La parte apelante asegura que su conducta fue atípica, pues, en su criterio, el acto que resolvió el recurso de reconsideración imputó como conducta la ausencia de prueba del DEX, siendo que esa conducta no la tipifica el artículo 647 del ET y en esa medida se vulneró el principio de legalidad en materia sancionadora; adujo que a lo sumo tal conducta sería de naturaleza aduanera. Además señaló que declaró de manera veraz y adecuada los ingresos obtenidos durante el período en cuestión por las exportaciones realizadas.

Seguidamente, expuso que el tribunal adecuó la conducta a un supuesto de hecho sancionable diferente al señalado por la demandada consistente en: «*incluir en el denuncia privado ingresos por exportaciones*» y descontables improcedentes, lo cual estimó como una violación de su derecho de defensa. Asimismo, censuró que el tribunal se abstuvo de estudiar el cargo sobre la diferencia de criterios en la interpretación de la norma, por lo cual reiteró que todo provino de extremos interpretativos, pues para su contraparte, exportación es la operación de venta soportada con DEX, mientras que para la actora, se configura por la salida de mercancías con destino al exterior. Igualmente señaló que la Administración clasificó tales ingresos como no gravados, lo que evidencia la ausencia de hecho sancionable; además de que la reclasificación de operaciones exentas a no gravadas, presuponía que los valores eran ciertos y verdaderos.

4.1- Sobre este particular observa la Sala que, los actos demandados efectuaron debidamente la adecuación típica de la conducta sancionable al tenor de lo regulado en el artículo 647 del ET, en razón de la inclusión de impuestos descontables inexactos, de lo cual se derivó un mayor saldo a favor.



Ahora bien, la configuración de la causal exonerativa de la sanción de inexactitud, por error de apreciación en el derecho aplicable, presupone la exclusión de la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta, de manera que la inapropiada autoliquidación de los tributos se haya fundado en una equivocada comprensión del derecho aplicable o su alcance, lo cual no encuentra la Sala en el caso bajo análisis, en tanto pudo establecerse que la inexactitud incurrida por la parte actora, provino del incumplimiento a la normativa que regulaba las operaciones de exportación para residentes del TAN, la cual pretendió sustituir por la que correspondía a las exportaciones del régimen franco, regulación especial reservada exclusivamente para los autorizados como usuarios de zona franca, y por ello, intransferible para los residentes del resto de territorio nacional.

Considerado lo anterior, será mantenida la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados, la que en todo caso, fue debidamente ajustada al 100% del menor saldo a favor, en aplicación del principio de favorabilidad con la normativa benévola para dicha sanción.

No prospera el cargo de apelación y, en cambio, se impondrá confirmar la sentencia apelada.

5- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme a 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** la sentencia de primera instancia. En su lugar:

Primero. Anular parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412017000053, del 24 de julio de 2017, y la Resolución nro. 005684, del 25 de julio de 2018, proferidas por la demandada. A título de restablecimiento del derecho, declarar que la actora no adeuda suma alguna por concepto de sanción por inexactitud, conforme con la liquidación inserta en la parte considerativa de la providencia de segunda instancia.

Segundo. Sin condena en costas.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN