



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA
CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Bogotá D.C., veintiocho (28) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00570-01 (26973)
Demandante: ECOPETROL S.A.
Demandado: DIAN
Tema: IVA - 5 Bim. de 2014. Marcación de hidrocarburos. Actividad de servicio gravado. Ventas a comercializadoras internacionales. Exención. Requisitos. Certificado al Proveedor.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 16 de junio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que dispuso:

«PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión N° 312412018000037 del 17 de mayo de 2018, por medio de la cual se modifica la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre del año gravable 2014, presentada por Ecopetrol; y la Resolución N° 992232019000055 16 de mayo de 2019, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración en contra la anterior; por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, DECLARAR la firmeza de la Declaración Privada del Impuesto sobre las ventas correspondiente al quinto bimestre del año gravable 2014, presentada por el contribuyente».

ANTECEDENTES

El 28 de agosto de 2015, Ecopetrol S.A. corrigió la declaración presentada el 20 de noviembre de 2014, por concepto de impuesto sobre las ventas del quinto bimestre de 2014, reportando ingresos brutos por operaciones gravadas por \$935.244.641.000; ingresos brutos por ventas a sociedades de comercialización internacional, por \$82.263.426.000; ingresos brutos por operaciones excluidas de \$2.681.579.773.000; impuesto generado a la tarifa general de \$153.389.567.000, y un saldo a favor de \$153.617.609.000, solicitado en devolución. Mediante Resolución 62829000432807 del 20 de noviembre de 2015 se ordenó compensar dicho saldo a favor al impuesto sobre la renta de la solicitante por el año 2014¹.

¹ Fls. 100 a 102, c. p.



El 22 de agosto de 2017, la División de Gestión de Fiscalización de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá profirió el Requerimiento Especial 312382017000090, en cual advirtió el incumplimiento de requisitos para acceder a la exención sobre parte de los ingresos reportados por ventas a sociedades de comercialización internacional, en cuanto los certificados al proveedor que la respaldaban no se expidieron en el periodo en el que se declaró dicho beneficio, y la inexistencia de servicios excluidos en los ingresos provenientes de la actividad de marcación de combustibles SD, servicio y manejo nacional y aditivo para marcación combustibles, con lo cual propuso modificar algunos renglones de la declaración e imponer sanción por inexactitud².

Mediante Liquidación Oficial de Revisión 312412018000037 del 17 de mayo de 2018, se aceptaron las modificaciones propuestas, incrementando a \$946.142.095.000 los ingresos brutos por operaciones gravadas; reduciendo a \$74.353.419.000 los ingresos brutos por ventas a sociedades de comercialización internacional y a \$2.678.592.326.000 los ingresos brutos por operaciones excluidas, aumentando a \$151.398.839.000 el impuesto generado a la tarifa general por operaciones gravadas, imponiendo sanción por inexactitud de \$1.743.593.000 y reliquidando el saldo a favor del periodo en \$150.130.423.000³.

La anterior liquidación fue confirmada por la Resolución 992232019000055 del 16 de mayo de 2019, de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en sede del recurso de reconsideración interpuesto⁴.

DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, ECOPETROL S.A. solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412018000037 del 17 de mayo de 2018 y de la Resolución 992232019000055 del 16 de mayo de 2019. A título de restablecimiento del derecho pidió⁵:

«B. Declarar la firmeza de la declaración privada de ECOPETROL S. A., correspondiente al IVA del quinto (V) bimestre del año gravable 2014.

C. Declarar que no son de cargo de ECOPETROL las costas en que hubieren incurrido la autoridad tributaria con relación a la actuación administrativa demandada, ni las de este proceso».

Estimó como normas violadas los artículos 6, 13, 29, 83, 123, 334, 338 y 363 de la Constitución Política; 420, 479, 481, 647, 648, 683 y 742 del Estatuto Tributario; 4 y 12 del Código de Petróleos y 8 de la Ley 39 de 1987, así como los Decretos 1372 de 1992, 1503 de 2002, 4299 de 2005, 1073 de 2005 y 381 de 2021, además de la Resolución 82438 de 1998 y las Circulares DIAN 034 y 035 de 2014⁶.

² Samai, Gestión otras corporaciones, fls. 351-359

³ Ib. fls. 390-411

⁴ Ib. Fls. 465 a 475

⁵ Fl. 3, c. p.

⁶ Fl. 3 vto, c. p.



Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La DIAN desborda las exigencias legales frente a la exención de IVA sobre ventas a sociedades de comercialización internacional - SCI, al rechazar la exención de ingresos declarados por falta de soporte, aduciendo que éstos se basaban en certificados al proveedor de fechas diferentes a las registradas en los certificados electrónicos consultados en las bases de datos de la DIAN, no obstante que el referido certificado no es un requisito de la exención de IVA sino un elemento probatorio, y que el incumplimiento del plazo para expedirlo tampoco es causa legal para negar el derecho a la exención, sino una infracción de las obligaciones a cargo de citadas sociedades de comercialización.

La expedición extemporánea del certificado al proveedor no afecta la exención ni la vigencia fiscal en que esta se configura, pues se presume que el proveedor efectúa la exportación cuando la sociedad recibe las mercancías y expide el respectivo certificado, o la factura o documento equivalente. Los actos demandados pretenden que la sociedad cuente con certificados expedidos el mismo día en que la contribuyente entrega la mercancía y emite la factura, trasladándole la responsabilidad de exigirselos a la SCI cuando la obligación de expedirlo oportunamente, en forma manual o electrónica, y con el contenido que corresponda compete a dicha sociedad.

Los actos incurren en falsa motivación, porque obviando la prevalencia de la realidad sustancial sobre la formal prefirieron el término de los certificados, sin considerar los soportes de la efectiva exportación de la mercancía vendida a la SCI, único requisito legal para la exención de ingresos asociados a esa venta. Además, las decisiones acusadas exigen que la demandante contribuya con más de aquello que la ley ha querido, imponiéndole una obligación que desconoce el cumplimiento de la finalidad prevista en el artículo 481 del ET, pues a la SCI le vendió crudo, causando el ingreso asociado a esa venta al momento de entregar el producto o emitir la factura, momento en que se registró la exención.

Ecopetrol solo debe contar con los certificados al proveedor que amparan sus operaciones con las SCI, sin lugar a predicar omisiones en la carga de la prueba sobre aspectos ajenos a la responsabilidad de exportar la mercancía.

La marcación de hidrocarburos no es un servicio para efectos de IVA ni, por tanto, una actividad gravada, porque sólo agrega una sustancia química al combustible que, sin afectar sus propiedades físicas, químicas o visuales, permite que el Gobierno pueda ubicarlo a nivel nacional. Si la medición de concentración de la sustancia añadida está entre los rangos establecidos por Ecopetrol, el producto se declara legalmente comercializado; de lo contrario se considera producción clandestina o apoderamiento de combustibles, contrabando o dilución con algún producto legal.

Los actos demandados no explican el nexo entre las normas que los fundamentan y el caso de la demandante, pues se limitan a invocar los elementos de la definición de servicio para la actividad de «*marcación de hidrocarburos*», que jurisprudencialmente se asocia a la existencia de una obligación de hacer, desarrollada por disposición legal para mitigar los efectos negativos del contrabando y hurto de combustibles en el país,



cuyos actos positivos no son a favor de un tercero específico, ni tienen naturaleza contractual que relacione al acreedor ejecutante de la labor y al deudor beneficiado con la misma. En esa actividad solo hay un cliente que acepta que se le vendan combustibles marcados como muestra de que la comercialización es legal.

La delegación de la actividad de marcación en terceros no modifica el hecho de que no constituya un servicio, y la DIAN no cuenta con el soporte fáctico, legal y probatorio para predicar lo contrario, sin que la demandante tenga vínculos laborales con el Ministerio de Minas, ni con el adquirente del combustible o la población que compra lo marcado. Tampoco existe contraprestación en dinero o en especie, al margen de los costos que acarrea el proceso de seguridad y manejo del producto de marcación.

El Decreto 1503 de 2002 [9] buscó reintegrar dichos costos a través de la estructura del precio de venta de combustibles, que incluye el *ítem* de la tarifa de marcación determinada por el Ministerio de Minas como mayor valor del costo de aquéllos, asumido por el consumidor final adquirente del producto en las estaciones de servicio, y que no genera utilidades o incrementos patrimoniales a Ecopetrol pues, de hecho, el EBITDA⁷ aportado a la actuación administrativa no fue positivo.

Todo rubro que forme parte del precio final del combustible debe identificarse y enlistarse, de modo que el IVA en la actividad de marcación también tendría que disponerlo normativamente dicho Ministerio, incluyéndolo en la estructura de precios de los combustibles y cargándolo en la cadena de comercialización como mayor valor del costo que incrementa el precio final a cargo del usuario final. Sin embargo, frente a la competencia ministerial de fijar mensualmente la estructura de precios de los combustibles con base en parámetros internacionales, fletes, seguros, inspección de las importaciones y remuneración del transportador de hidrocarburos, la DIAN no puede incluir aspectos ajenos a los puntos comprendidos en dicha estructura, como el ítem adicional de IVA asociado a la marcación.

Entidades con fines recaudatorios no pueden desconocer que el control ejercido sobre el entorno de precios internacionales conlleva la protección al consumidor final del combustible, ni que la cadena de valor de la industria petrolera, incluyendo el transporte y la distribución de petróleo y sus derivados, son de utilidad pública.

Las actuaciones de la DIAN deben estar motivadas, con soportes fácticos, probatorios y jurídicos que justifiquen sus decisiones; sin embargo, los actos demandados sólo se basan en el nombre «servicio» que tiene la cuenta contable en la que Ecopetrol registró la recuperación de los costos de marcación, sin prueba alguna que le permitiera catalogar como tal esa actividad, lo que desconoce que la sustancia económica de la marcación no es un servicio sino una actividad ajena al hecho generador del IVA, y que, por tanto, no está sujeta ni gravada, so pena de violar el principio de justicia y asignar al consumidor final unas consecuencias económicas no previstas en la ley, obligándolo a coadyuvar excesivamente con las cargas públicas, a pesar de que la

⁷ Indicador financiero (acrónimo de los términos en inglés *Earnings Before Interest Taxes Depreciation and Amortization*) que muestra el beneficio de la empresa antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones.



estructura de precios no haya previsto la liquidación del impuesto sobre las ventas respecto de la marcación para proteger a los adquirentes de combustibles.

No se declararon datos ni factores falsos, incompletos o desfigurados, sino cifras veraces que impiden la configuración de la sanción por inexactitud. Lo declarado es producto de una interpretación razonable de la normativa sobre marcación de hidrocarburos como actividad atípica realizada en virtud de un mandato legal, con reconocimiento de los costos en que incurre quien la ejerce y respecto de la cual existe una discusión conceptual y probatoria con la Administración, constitutiva de una diferencia de criterios que conduce a levantarla.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda⁸, con fundamento en lo siguiente:

La actora incurrió en un hecho generador del impuesto sobre las ventas, causado en los términos del artículo 429 del ET, y los bienes exportados están exentos de dicho tributo cuando cumplen los requisitos del artículo 481 *ib*. En el caso de ventas a sociedades de comercialización internacional, el beneficio de exención con derecho a devolución opera respecto de la venta de bienes efectivamente exportados, con el lleno de requisitos legales, presumiéndose que el proveedor de los bienes los exporta desde el momento en que las SCI reciben las mercancías y expiden el certificado al proveedor, lo cual admite prueba en contrario.

La exportación debe probarse con la entrega de la mercancía a la SCI y el certificado al proveedor expedido por la misma sociedad. Para verificar tal presupuesto, la DIAN revisó la contabilidad de Ecopetrol, en cuyos soportes internos evidenció que los certificados al proveedor de las sumas que originaron los ingresos declarados como exentos correspondía al periodo gravable posterior a aquél en que dichas sumas se registraron, de manera que los actos acusados no incurrieron en falsa motivación. La actora debió actuar con diligencia para efectivizar la presunción de exportación a su favor, aportando un certificado al proveedor con el lleno de requisitos legales.

La actividad de marcación de hidrocarburos es un servicio gravado, pues encaja en la definición de este, independientemente de que derive de un mandato legal. Es una obligación de hacer en la que el combustible adicionado por la marcación está bajo la cadena de producción de la actora, cuyo componente se liquida en el precio pagado por el consumidor adquirente del combustible, a quien se presta el servicio antes de venderle el producto, momento en el cual se causa el impuesto que, al no estar excluido, tributa a la tarifa general, de acuerdo con el principio de justicia, en tanto los beneficios fiscales que exoneran el pago del impuesto son de carácter restrictivo.

La contraprestación del servicio se representa en el reconocimiento estatal del componente de «*marcación*», dentro de la estructura de precios del combustible, independientemente de que sirva para establecer los costos asumidos por Ecopetrol.

⁸ Samai. Gestión Otras Corporaciones. Índice 9



Y, aunque es una actividad derivada de un mandato del Ministerio de Minas, que puede subcontratarse, la causación del impuesto a título de servicio no se ve afectada; de hecho, en la titulación de dos subcuentas contables la revisora fiscal de la demandante refirió las actividades de marcación como servicio.

La DIAN basó sus decisiones en la normativa vigente sin violar el principio de buena fe, ni pretender modificar el precio de los combustibles, pues sólo ejerció sus funciones de fiscalización y determinación. Si el Ministerio de Minas no incluyó el IVA por la marcación de combustibles en los *ítems* del precio, ello no impide la causación del impuesto, que corresponde a una reserva legal sobre la que no dispone el Gobierno.

La sanción por inexactitud es procedente, porque la actora declaró como excluidos ingresos que estaban gravados, sin que exista diferencia de criterios, porque las normas aplicables son claras y de fácil interpretación. La falta de evidencia sobre la declaración de datos falsos y de conductas dolosas no impide aplicar la sanción frente a la ocurrencia de los hechos que la tipifican.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, anuló los actos demandados⁹, con base en los siguientes argumentos:

La exención declarada es procedente, como derecho de quienes efectivamente exportan bienes corporales muebles, vendidos en el país a SCI obligadas a expedir el respectivo certificado al proveedor. El incumplimiento de ese deber no podía ser soportado por el proveedor, máxime cuando las SCI recibieron las mercancías, según lo corrobora un certificado al proveedor, y que la Administración aceptó la expedición de facturas cuando se causó el impuesto.

Los servicios gravados para efectos de IVA deben cumplir ciertos requisitos respecto de la marcación de combustibles líquidos derivados de petróleo, dirigidos a implementar controles sobre la distribución ilícita de hidrocarburos, a través de los cuales se ejecutan actividades diferentes de la transferencia del derecho real de dominio sobre una cosa, agotadas con la adición de la sustancia marcadora al combustible líquido. Sin embargo, esa actividad no deriva de un contrato, sino de un mandato legal, y no existe contraprestación alguna, porque la tarifa de marcación propende únicamente por la recuperación de los costos y los esfuerzos técnicos desplegados por la actora para cumplir la obligación legal, sin que la DIAN acreditara que la tarifa de marcación tuviera finalidad de lucro en favor de la demandante, o que le generara alguna rentabilidad.

La inexistencia de servicio gravable bajo los elementos legales que lo configuran ratifica la procedencia de la exención declarada y desvirtúa los supuestos de sanción por inexactitud que, por lo mismo, deviene inaplicable.

⁹ *Ibidem*, índice 25



RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló la sentencia, así¹⁰.

La marcación de combustibles constituye una labor de hacer que cumple los presupuestos de un servicio gravado, según lo ratifica el Ministerio de Minas y Energía. El hecho de que dicha labor se realice por mandato legal no desvirtúa que se preste por una entidad sin relación laboral, a cambio de la cual se percibe una contraprestación consistente en recursos para la actividad de marcación, designados reglamentariamente como rubro en el precio del combustible, independientemente de que a través de ellos puedan reconocerse los costos de marcación.

La recuperación de esos costos no impide que se genere el impuesto sobre las ventas por la efectiva prestación del servicio, que no está expresamente excluido y que es objeto de remuneración. El impuesto se causa instantáneamente en el momento en que el servicio se presta y la normativa vigente no establece exclusión tributaria que afecte esa causación, por el hecho de que la marcación se ejerza por mandato legal, argumento desvirtuado por la tercerización de la actividad.

Procede la reclasificación de ingresos exentos como gravados y el consiguiente mayor valor determinado por impuesto, dado que la exención se sujeta a la exigencia del certificado al proveedor en el mismo periodo en que el beneficio se solicita, de modo que no operó la exención prevista en los artículos 479 y 481 del ET, presumiéndose que la efectiva exportación de bienes vendidos a las SCI ocurre desde cuando dicha sociedad recibe las mercancías y expide el certificado mencionado, lo que en el caso concreto ocurrió con posterioridad al quinto bimestre del año 2014, en el cual se declararon las sumas exportadas, sin que la demandante desvirtuara la presunción de que la exportación se produjo luego de dicho bimestre gravable.

El certificado al proveedor es un requisito *sine qua non* para acceder a la exención, cuyo carácter restrictivo impide que la demandante pueda liberarse de las consecuencias del retraso de la SCI en la expedición de dicho documento pues, como tomadora del beneficio, tiene la carga de solicitar los certificados dentro del periodo y cumplir los demás requisitos para la exención.

La declaración de ingresos excluidos por el servicio de marcación disminuyó la tributación de IVA y constituye inexactitud sancionable, independientemente de que no se evidencien datos falsos ni conductas dolosas de la contribuyente.

TRÁMITE DE SEGUNDA INSTANCIA

Admitido el recurso y agotadas las oportunidades previstas en el artículo 247 del CPACA, modificado por la Ley 2080 de 2021, sin pronunciamiento de los sujetos procesales, ni concepto del Ministerio Público¹¹, procede la Sala a proferir sentencia.

¹⁰ Ib. Índice 28

¹¹ Samai, índice 4



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos que modificaron la declaración de impuesto sobre las ventas de la demandante por el quinto bimestre de 2014, en cuanto rechazaron parte de los ingresos declarados por operaciones excluidas asociadas a la marcación combustibles líquidos y por ventas a sociedades de comercialización internacional.

En los términos del recurso de apelación corresponde analizar si la actividad de marcación configura un servicio gravable para efectos de IVA, y si el certificado al proveedor aportado para respaldar la exención pretendida es un documento suficiente para acceder a la misma. De acuerdo con ello, se establecerá si proceden la exclusión y la exención declaradas, al igual que la sanción por inexactitud.

Exclusión de ingresos provenientes de la marcación de combustibles líquidos

Del total de ingresos declarados por operaciones excluidas (\$2.681.579.773.000), la apelante estima improcedentes \$2.987.447.000, correspondientes a la actividad de marcación de hidrocarburos, por reunir las condiciones para considerarse un «servicio gravado con IVA», en cuanto involucra una prestación de hacer a cambio de una remuneración integrada al precio del combustible, con la cual se recuperan los costos de la actividad. Así, el impuesto se causa al momento de prestarse el servicio, independientemente de que el IVA no esté incluido en la estructura de precios dispuesta por el Ministerio de Minas y Energía, y de que la marcación tenga fuente normativa, pues esta última circunstancia tampoco fue prevista como causal de exclusión.

Por su parte, la actora desconoce la naturaleza de «servicio gravado» de esa actividad, porque la marcación del combustible se ejecuta por mandato legal y se limita a la venta al cliente que acepta comprarlo marcado, sin contraprestación acordada entre partes inexistentes. Además, el cobro del impuesto tiene reserva normativa y, por tanto, debe encontrarse incluido en la estructura de precios mencionada; sin embargo, ésta sólo contempló la tarifa de la marcación como mayor valor a cargo del consumidor final del combustible adquirido, para reintegrar los costos de dicha actividad.

Acorde con el literal b) del artículo 420 del ET vigente para la época de los hechos discutidos¹², el impuesto sobre las ventas se aplica a la prestación de servicios en el territorio nacional; entendiéndose sistemáticamente, que dicha regla se aplica respecto de servicios no excluidos por el artículo 476 *ib*, o normas especiales.

Para efecto del impuesto sobre las ventas, el artículo 1.º del Decreto 1372 de 1992 define «servicio», como «Toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración».

¹² Modificado por el artículo 25 de la Ley 6 de 1992.



La Sección ha señalado que las «obligaciones de hacer» a que alude el precepto anterior, tienen por objeto una actividad material o jurídica del deudor, que no corresponda a dar, esto es, al deber de transferir el dominio total o parcial de una cosa o de constituir un derecho real sobre ella¹³.

El Decreto 1503 de 2002¹⁴ definió la **Marcación del combustible** como un proceso por el cual se adiciona una sustancia química denominada «marcador» que, sin afectar sus propiedades físicas, químicas ni visuales, o sus especificaciones, permite garantizar su procedencia, previa constatación de su presencia y/o concentración a través de una sustancia o equipo detector¹⁵, aplicable a la gasolina y al ACPM¹⁶ almacenados, manejados, transportados y distribuidos en el territorio nacional, antes de transferirse a los distribuidores mayoristas.

Según las consideraciones expuestas en el mencionado Decreto 1503 de 2002, se trata de un método de autenticación que revela cualquier signo de dilución en el combustible y permite identificar la eventual distribución ilícita del mismo por prácticas de contrabando, hurto y mezclado o adulteración, generadoras de pérdidas fiscales, de seguridad y salubridad, así como de daños al sector productivo formal, requirentes de mecanismos del control suficientes para que las autoridades mineras gubernamentales puedan prevenir y controlar las situaciones que propician dichas prácticas ilegales.

Y es que ante la naturaleza pública del transporte y distribución de petróleos y sus derivados, las medidas y controles sobre la exploración, explotación, transporte, refinación, distribución, procesamiento, beneficio, comercialización y exportación de recursos naturales no renovables, se hacen apremiantes; y el debido acatamiento de las normas pertinentes a distribuidores mayoristas, minoristas y transportadores, y de las obligaciones de abastecimiento de combustibles líquidos derivados del petróleo y/o gaseosos mediante personas legalmente autorizadas para hacerlo y frente a productos de lícita procedencia, se torna prioritario¹⁷.

El reglamento de marcación¹⁸ asignó a ECOPETROL la responsabilidad de fijar dicho procedimiento y el marcador utilizable en el país, seleccionando el más conveniente desde el punto de vista técnico, como también adoptando y manteniendo las precauciones y controles necesarios para garantizar su seguridad y exclusividad, sin

¹³ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 12 de septiembre de 2019. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Exp. 21572

¹⁴ "Por el cual se reglamenta la marcación de los combustibles líquidos derivados del petróleo en los procesos de almacenamiento, manejo, transporte y distribución". Decreto posteriormente compilado por el Decreto 1073 de 2015, Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía.

¹⁵ Sustancia o equipo que permite detectar la presencia y/o concentración del "marcador" en el combustible (Decreto 1503 de 2002. Art. 1.)

¹⁶ Ibídem.

ACPM. Para los efectos del presente decreto el ACPM o diesel marino corresponde a una mezcla de hidrocarburos entre diez y veintiocho átomos de carbono que se utiliza como combustible de motores diesel y se obtiene por destilación directa del petróleo. Las propiedades de este combustible deberán ajustarse a las especificaciones establecidas en la Resolución 068 del 18 de enero de 2001 de los ministerios del Medio Ambiente y Minas y Energía y las disposiciones que la modifiquen o deroguen.

Gasolina motor o gasolina. Para los efectos del presente decreto la gasolina es una mezcla compleja de hidrocarburos entre tres y doce átomos de carbono formada por fracciones combustibles provenientes de diferentes procesos de refinación del petróleo tales como destilación atmosférica, ruptura catalítica, ruptura térmica, alquilación, polimerización, reformado catalítico, etc. Las propiedades de este combustible deberán ajustarse a las especificaciones establecidas en la Resolución 068 del 18 de enero de 2001 de los ministerios de Medio Ambiente y Minas y Energía y las disposiciones que la modifiquen o deroguen.

¹⁷ Código de Petróleos [212], Ley 39 de 1987 [1], Ley 26 de 1989, Decretos 283 de 1990, 353 de 1991, 300 de 1993, 1521 de 1998 [41, 45, 52], 70 de 2001

¹⁸ Decreto 1503 de 2002 [2 y sgts]



perjuicio de variar las características de aquél, cuando lo estime necesario. Igualmente, se le responsabilizó de determinar los procedimientos de detección¹⁹ y de marcar la gasolina y el ACPM importados o producidos en Colombia²⁰, en los puntos de entrega física del producto del poliducto a las plantas de abastecimiento de los distribuidores mayoristas y, en los muelles y llenaderos de refinería, cuando se vende a distribuidores mayoristas, minoristas y grandes consumidores.

Bajo esos cometidos, Ecopetrol implementó dos tecnologías de marcación que apoyan estrategias para el control de la comercialización de productos y manejo tarifario para el combustible nacional y de frontera²¹, por designación directa del Ministerio de Minas y Energía, quien ejerce la regulación del proceso ante la cadena de distribución, a través de la Dirección de Hidrocarburos. De la misma forma, aprueba y supervisa los sistemas de inyección de marcadores en 41 plantas, como distribuidoras mayoristas transportadoras por ducto, refinadores locales y almacenadores en puertos, con varios pasos secuenciales que comprenden:

i) la investigación de mercados para buscar y desarrollar los marcadores de combustibles que, permaneciendo diluidos homogéneamente y estables dentro de aquéllos, permitan identificar los legalmente comercializados en la cadena de abastecimiento; ii) la compra y adquisición de los combustibles a los proveedores idóneos, previa selección de las tecnologías a utilizar, garantizando su transporte y nacionalización hasta las bodegas de almacenamiento en las instalaciones de Ecopetrol; iii) la distribución del marcador a los agentes en las plantas donde se adiciona, enviándolo bajo estricta vigilancia y en transportes especializados, con la utilización de vuelos chárter desde las bodegas de almacenamiento hasta el aeropuerto emisor y desde el aeropuerto receptor hasta la planta donde se ubican los tanques de almacenamiento local; iv) inyección del marcador con bombeo del mismo desde dichos tanques a la corriente a marcar según las estipulaciones técnicas de ECOPETROL, dejando registro digital o físico del movimiento del marcador para posterior auditoría y control de inventarios, y observando estrictos parámetros de dosificación y revisión realizando entregas a los diferentes distribuidores mayoristas; v) medición de concentración de combustibles, agregando al combustible marcado y entregado una proporción del biocombustible regulada por el Ministerio de Minas y Energía, en los carrotaques que llevan el combustible a los distribuidores minoristas y grandes consumidores. El incremento de volumen que ello produce diluye nuevamente el marcador y conduce a medirlo otra vez, y las concentraciones de productos vendidos y almacenados en las estaciones de servicio son objeto de frecuentes inspecciones para mantener control sobre la cadena y, en caso de que el producto no tenga marcador o lo tenga con concentración más baja a lo estipulado por Ecopetrol, se retiene por la autoridad hasta clarificarse su origen; vi) control al proceso de marcación, a través de la supervisión de inventarios de marcador en las diferentes plantas y de las condiciones de seguridad de los sistemas de inyección, la revisión de concentraciones y calidad de marcadores, mantenimiento de equipos detectores y apoyo a contingencias presentadas. Las desviaciones del marcador, los cambios en la

¹⁹ Proceso mediante el cual se usa el "detector" para comprobar si el combustible tiene o no "marcador". El resultado es comparado después con un patrón que permite garantizar la procedencia del combustible (*Decreto 1503 de 2002. Art. 1.*)

²⁰ Esta segunda responsabilidad también fue asignada a los importadores o refinadores locales, facultados para adicionar el marcador suministrado por Ecopetrol, en el punto de venta a los distribuidores mayoristas o minoristas y a los grandes consumidores.

²¹ Marcador nacional Quimiomark, desde el 2002, y Marcador de frontera desde el 2006



estrategia de marcación y la depreciación tecnológica que permita usarlo, activa el proceso de investigación y desarrollo de marcadores; y, *vii) inventarios de marcador*, que refuerzan el paso de compra y adquisición, con base en las previsiones de cantidad de marcador a comprar y las actividades que de ella se derivan, con las que se establecen los consumos de marcador y las proyecciones de consumos de combustibles²².

La anterior descripción constata la activa intervención de Ecopetrol en todo el procedimiento de marcación, con la disposición y desarrollo de la estructura y elementos usados en el mismo, el sistema, estrategia y tecnologías aplicables, y la definición de los marcadores y demás recursos requeridos para ejecutar el proceso; en razón a la competencia y las responsabilidades que le asigna la normativa reglamentaria sobre la materia, y de la autoridad con la que fue revestido para realizar la función ejecutiva de precaver y mantener los controles que dotan de seguridad y exclusividad a la marcación y su detección en la cadena de combustibles distribuidos.

De hecho, el procedimiento de «*detección*» desarrollado por Ecopetrol debe aplicarse a los combustibles que los distribuidores mayoristas, transportadores, grandes consumidores y distribuidores minoristas reciben de su agente suministrador en la cadena de comercialización, certificando su recibo a satisfacción y asumiendo la responsabilidad sobre el combustible recibido²³. Y, al tenor de la prohibición del artículo 13 del Decreto 1503 de 2002, los actores dedicados al almacenamiento, manejo, transporte y distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo, señalados por el artículo 2 de la Ley 39 de 1987, deben abstenerse de tener en su poder, a cualquier título, gasolina motor o ACPM que no hayan sido marcados debidamente.

Así pues, la demandante materializa un instrumento de política minero - energética que garantiza la licitud de los combustibles en su cadena de distribución y, con ello, protege el interés público en la legal comercialización de petróleo y sus derivados, así como en el transporte, procesamiento, exportación y demás procesos.

Para cumplir las obligaciones referidas, el artículo 9 del Decreto 1503 de 2012 ordenó al Ministerio de Minas y Energía reconocer un componente dedicado a la marcación y detección de combustibles, dentro de su respectiva estructura de precios.

En el contexto del artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, se entiende que la marcación de combustibles por la que se percibieron los ingresos declarados como excluidos, corresponde a una actividad, labor o trabajo constitutiva de una «*obligación de hacer*», ajena a vínculos laborales y en la que predominan factores materiales e intelectuales de la persona jurídica a cuyo cargo se encuentra. Quien ejecuta dicha actividad no lo hace en calidad de deudor de una relación contractual entre partes con prestaciones recíprocas acordadas voluntariamente por aquéllas, para su provecho conjunto, sino en cumplimiento del deber legal que le impone la normativa reglamentaria del procedimiento de marcación, el cual opera al margen de un consenso entre partes y

²² Oficio 2-2016-093-30073 del 26 de octubre de 2016 (Samai, índice 2)

²³ Para tal fin, Ecopetrol debe suministrar el "detector" tanto a dichos sujetos como a las autoridades y organismos de control que colaboren en la búsqueda de combustibles ilícitos, y debe divulgar, capacitar y distribuir el procedimiento de "detección" (arts. 10-12, Decreto 1503 de 2002)



en el marco de una función administrativa dirigida a alcanzar fines superiores para controlar, evitar y conjurar prácticas ilícitas sobre el combustible almacenado, manejado, transportado y distribuido en el territorio nacional, antes de transferirse a los distribuidores mayoristas.

La fuente legal de la actividad de marcación restringe y se superpone al elemento prestacional identificado en la misma, ya que si bien el Decreto 1503 de 2002 autorizó la contratación con terceros de comprobada idoneidad técnica para ejecutarla, esa tercerización no opera en el marco de un servicio adquirido por ECOPETROL por sí y para sí, en razón de las actividades que le competen como sociedad comercial, vinculada al Ministerio de Minas y Energía, participe en todos los eslabones de la cadena de hidrocarburos²⁴ (*exploración, producción, transporte, refinación y comercialización*) y en la infraestructura lineal; sino en el ámbito del cometido legal específicamente impuesto por dicho decreto para autenticar la pureza del combustible distribuible, a través de un control de contenido dirigido a garantizar la licitud de su origen y la consiguiente idoneidad de sus propiedades, así como las condiciones de seguridad apremiantes en el comercio de recursos naturales no renovables, entre ellos, el petróleo.

Es así, porque la descripción de la actividad de marcación, expuesta líneas atrás, pone de presente sobre ella un relevante interés público por el que deben precaver tanto las normas rectoras del abastecimiento de combustibles líquidos derivados de los recursos naturales mencionados, como la dinámica de distribución mayorista y minorista en procura de la efectividad y eficiencia de la política minero energética estatal en términos de transparencia y calidad, con directos beneficios sobre el consumidor final.

De allí que, por expresa prescripción normativa, en los casos en que lo exige la adecuada realización del procedimiento de marcación, la contratación de la actividad de marcación no relega la responsabilidad de ECOPETROL en cuanto a las diferentes actuaciones de control sobre dicho procedimiento, su tercerización y el suministro de insumos que ello requiere (*arts. 8, 10, 11, 12 ib*), sin perjuicio de que parte del precio pagado por el consumidor final del combustible legal se destine a redimir los costos y tareas asociados a la actividad de marcar los combustibles por galón²⁵, en tanto el ordenamiento no la estableció con carácter gratuito.

En este orden de ideas, la Sala estima que la «*marcación de combustibles líquidos*» de la cual se derivaron los ingresos declarados como excluidos, no corresponde a una actividad de servicios gravada con el impuesto sobre las ventas, máxime cuando el legislador tampoco incluyó dicho tributo entre los componentes de la estructura de precios de los combustibles.

²⁴ Decreto 1760 de 2003 “*Por el cual se escinde la Empresa Colombiana de Petróleos, Ecopetrol, se modifica su estructura orgánica y se crean la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la sociedad Promotora de Energía de Colombia S. A.*” [33]

²⁵ La Resolución 91349 de 28 de noviembre de 2014 “*Por la cual se dictan disposiciones en relación con la tarifa de marcación para la gasolina motor corriente, la gasolina motor corriente oxigenada, el ACPM y el ACPM mezclado con biocombustible para uso en motores diésel*” actualizó la “*Tarifa de marcación*”, y la Circular 034 del 29 de diciembre de 2014, “*Por la cual se adoptó la estructura de precios de los combustibles a partir del 1º de enero de 2015*”, la incluyó como ítem de reconocimiento económico a favor de Ecopetrol, representativo de la contraprestación por el desarrollo de la labor de marcación.



Conforme a lo explicado, se estima improcedente el rechazo de \$2.987.447.000 de los ingresos excluidos declarados, así como la determinación oficial de los mismos en \$2.678.592.326.000.

Exención de ingresos derivados de ventas a sociedades de comercialización internacional

Según la apelante, \$7.910.007.000 de los ingresos declarados por ventas a sociedades de comercialización internacional (\$82.263.426.000), no están exentos de impuesto por carencia de soporte, pues el certificado al proveedor aportado por la contribuyente no corresponde al periodo gravable fiscalizado, presumiéndose que la exportación ocurre cuando aquél se expide, es decir, al momento de entregarse la mercancía y emitirse la factura.

En oposición, la actora arguye que el presupuesto sustancial de la exención declarada es la «*efectiva exportación*» a su cargo; que el certificado al proveedor es medio de prueba de esta y no un requisito del beneficio de exención; que la exigencia de ese certificado no prevalece sobre el presupuesto sustancial mencionado; y que su oportuna expedición es responsabilidad de la sociedad de comercialización internacional.

Al tenor del artículo 479 del ET, la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional está exenta de impuesto a las ventas, «*siempre que hayan de ser efectivamente exportados*».

Asimismo, el artículo 481 *ib. -modificado por la Ley 1607 de 2012-*, prevé que los bienes corporales muebles vendidos en el país a sociedades de comercialización internacional conservan la calidad de exentos en el impuesto sobre las ventas con derecho a devolución bimestral, «*siempre que hayan de ser efectivamente exportados*» directamente o, una vez transformados, así como los servicios intermedios de la producción prestados a tales sociedades «*cuando el bien final sea efectivamente exportado*».

Acorde con los elementos descritos, las normas citadas establecen una exención respecto de «*bienes de exportación*» vendidos en Colombia a sociedades de comercialización internacional, bajo la exigencia de ser «*efectivamente exportados*», evento futuro e incierto que el legislador presenta como condición positiva a la que supedita el derecho al tratamiento preferencial desgravatorio, de modo que éste no puede aplicarse mientras dicha condición no se cumpla.

Así pues, la «*efectiva exportación*» es un presupuesto jurídico sustancial de procedencia para la exención de impuesto sobre las ventas, que debe demostrarse junto con la venta en Colombia de bienes y la calidad de comprador en cabeza de las sociedades de comercialización internacional²⁶, personas jurídicas cuyo objeto social principal es la comercialización y venta de productos colombianos al exterior, adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas, que tengan inscripción vigente en el registro de comercializadoras internacional de la DIAN, y

²⁶ Decreto 1740 de 1994 [1], modificado por Decreto 93 de 2003 [1]



cuyas demás actividades deben relacionarse con la ejecución del objeto social principal y la sostenibilidad económica y financiera de la empresa.

Para soportar sus operaciones de exportación, dichas sociedades deben expedir de manera consecutiva y en la oportunidad legal, un «*certificado al proveedor*» a través de los servicios informáticos electrónicos de la DIAN, en la forma, contenido y términos establecidos por esa entidad²⁷. Al tenor del artículo 1.º del Decreto 2685 de 1999, adicionado por el Decreto 380 de 2012, dichos certificados hacen constar que las SCI autorizadas reciben de sus proveedores productos colombianos, adquiridos a cualquier título en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas, y se obligan a exportarlos en su mismo estado o una vez transformados, en los términos previstos en el numeral 6 del artículo 40-5 *ib*, es decir, dentro de los seis meses siguientes a la expedición del correspondiente certificado, y de conformidad con el literal b) del artículo 481 del ET, sin ser válidos para solicitar devolución del impuesto sobre las ventas.

Concordantemente, el artículo 40-6 del Decreto 2685 de 1999 estableció la presunción legal de que «*el proveedor efectúa la exportación, desde el momento en que la Sociedad de Comercialización Internacional recibe las mercancías y expide el Certificado al Proveedor*»; y el artículo 3 de la Resolución 107 de 2013²⁸ dispuso que esa expedición debe darse cuando se recibe la mercancía y se expide por parte del proveedor la factura o documento equivalente en los términos establecidos en la normativa vigente, siempre que se cumplan ambas condiciones, independiente de cuál de las dos ocurra primero.

La Sala ha reconocido en el certificado al proveedor expedido por la sociedad de comercialización internacional, un documento suficiente para demostrar la exención del impuesto sobre las ventas prevista en el literal b) del artículo 481 del ET²⁹, precisando, además, que daba cuenta de la venta y exportación de los productos colombianos, así como de la intervención de la SCI en la operación, sin perjuicio de que la DIAN pudiera ejercer su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción, para controvertir la realidad del certificado al proveedor o de cualquier otro documento que el contribuyente aporte como prueba de la exención, independientemente de que sobre el mismo recaiga la presunción legal de exportación de las mercancías que, siendo una presunción de hecho, puede desvirtuarse.

Es claro que la obligación de expedir de forma consecutiva y oportuna el certificado al proveedor fue exclusivamente atribuida a las SCI³⁰. Independientemente del tipo de infracción aduanera configurada por el incumplimiento de dicha obligación, la expedición extemporánea del certificado apareja una consecuencia fiscal colateral

²⁷ Decreto número 2685 de 1999, artículos 1 y 40-5 [3], adicionados por los artículos 1 y 2 del Decreto 380 de 2012. Según la Resolución 000107 de 2013, el certificado debe expedirse en el formato 640, prescrito por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para tal efecto, y la información requerida para ello debe contar con las especificaciones técnicas establecidas en el anexo 1 de dicha resolución, y presentarse a través del servicio informático electrónico de Presentación de Información por Envío de Archivos. Una vez se informe la recepción exitosa de la información, a través del portal de la DIAN, el representante legal o la persona autorizada procede a firmar electrónicamente el documento, y la obligación de expedirlo se entiende cumplida cuando el servicio informático de dicha entidad informe la emisión satisfactoria del mismo, debiendo entregar una copia al proveedor.

²⁸ Por la cual se establece la forma, contenido y términos para la expedición de los Certificados al Proveedor, por parte de las Sociedades de Comercialización Internacional

²⁹ Sentencias del 1 de marzo de 2018, exp. 21762; 21 de mayo de 2020, exp. 23813; y 4 de marzo de 2021, exp. 24342.

³⁰ Decreto 2685 de 1999, art. 40-5 [3]



para el proveedor de los bienes vendidos a dichas sociedades y consiguiente titular de la exención prevista en los artículos 479 y 481 del ET, en cuanto afecta la demostración de los requisitos legales para acceder a la misma, pues la función jurídica del certificado es comprobatoria tanto de la recepción de productos colombianos por parte de las SCI, como del suministro de los mismos por los proveedores nacionales y de la obligación de exportarlos dentro de un plazo fijo.

En el marco de la normativa referida, se entiende que esa expedición se realiza al momento en que la SIC recibe la mercancía y el proveedor emite la factura o documento equivalente, actos que por disposición de la reglamentación de la DIAN (*Resolución 107 de 2013*) han de concurrir, presumiéndose que el proveedor realiza la exportación en el momento en que se expide el certificado y se reciben las mercancías.

Para verificar los aspectos descritos, se allegaron a la actuación los certificados al proveedor correspondientes a las ventas realizadas a las SIC, y las facturas soporte de dichas operaciones, encontrándose que, mientras la fecha de emisión de éstas corresponde al periodo gravable investigado (*septiembre y octubre de 2014*), la de los certificados³¹ datan del bimestre gravable siguiente a ese periodo (*noviembre del mismo año*), como pasa a detallarse:

Certificado al proveedor	Fecha certificado	Valor	Factura	Fecha factura
6401006123502	2-11-14	25.278.400	9000505543	31-10-14
64010058770492	4-11-14	24.107.597	9000504730	27-10-14
6401005888191	6-11-14	1.464.806.550	9000505579	31-10-14
6041005888201	6-11-14	1.231.204.600	9000505543	31-10-14
6401005888191	6-11-14	1.464.806.549	9000505579	31-10-14
6401005927214	12-11-14	1.451.523.467	9000505191	30-10-14
			9000505192	30-10-14
			9000505193	30-10-14
			9000505194	30-10-14
			9000505320	30-10-14
			9000505344	30-10-14
			9000505411	31-10-14
6401005932422	12-11-14	2.014.850.612	9000500891	2-10-14
			9000500904	2-10-14
			9000501141	3-10-14
			9000501165	3-10-14
			9000502380	10-10-14
			9000502387	10-14-14
			9000502383	11-10-14
			9000502394	11-10-14
			9000502399	12-10-14
			9000502406	13-10-14
			9000502794	14-10-14
			9000502824	14-10-14
			9000503026	15-10-14
			9000503028	15-10-14
			9000503221	16-10-14
9000503225	16-10-14			

³¹ Samai, índice 2, Expediente digital. P. 87, 90, 93-94, 102, 103, 112-116, 118, 120



			9000503469	17-10-14
			9000503475	17-10-14
			9000503471	18-10-14
			9000503741	20-10-14
			9000503767	20-10-14
			9000503912	21-10-14
			9000503947	21-10-14
			9000503997	22-10-14
			9000504117	22-10-14
			9000504210	23-10-14
			9000504230	23-10-14
			9000504300	23-10-14
			9000504532	24-10-14
			9000504537	24-10-14
			9000504458	25-10-14
			9000504534	25-10-14
			9000504543	25-10-14
			9000504856	28-10-14
			9000504953	28-10-14
			9000504978	28-10-14
			9000505207	30-10-14
			9000505323	30-10-23
			9000505414	31-10-23
			9000505417	31-10-23
			9000505469	31-10-23
6401006065631	27-11-14	233.428.991	9000505330	30-10-14

Entendiendo que los certificados al proveedor son documentos de soporte de la declaración de exportación, cuando el exportador es una SCI, y que acorde con la reglamentación vigente la obligación de expedirlos se satisface en el momento en que el servicio informático de la DIAN reporta su emisión en debida forma, a juicio de la Sala, el hecho de que tales certificados se expidieran en el bimestre gravable posterior al fiscalizado no afecta el cumplimiento del presupuesto sustancial que da origen a la exención, en tanto las facturas, como documentos que fundamentan el negocio de venta de los bienes a exportar, y la entrega de estos, se surtieron en el bimestre fiscalizado, lo cual acredita lo requerido para la «efectiva exportación», sin perjuicio de que esta se materialice dentro de los seis meses siguientes a la emisión del certificado, de acuerdo con los artículos 1 y 40-5 [6] del EA [1] -*aspecto no cuestionado*-.

De acuerdo con lo anterior, la Sala acepta los ingresos exentos en cuantía de \$7.910.007.000, por ventas a sociedades de comercialización internacional.

Así pues, ante la improcedencia de los cargos de apelación formulados por la DIAN, la Sala confirmará la sentencia que anuló los actos demandados y dispuso, como restablecimiento del derecho, la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas, correspondiente al cuarto bimestre gravable de 2014, presentada por Ecopetrol SA.



De conformidad con lo previsto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP³², no se condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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.- **CONFIRMAR** la sentencia del 16 de junio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en 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

³² C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».