

NULIDAD POR FALTA DE APLICACION DE LA NORMAS – Aplicación / FACULTAD REGLAMENTARIA – Alcance / EXCLUSION DEL PAGO DEL IMPUESTO – No puede ser objeto de reglamentación. La exclusión es un derecho. Solo se reglamenta la parte operativa, no los elementos

El Consejo de Estado ha dicho que la nulidad por falta de aplicación de las normas ocurre, entre otros eventos, cuando el juzgador parte de la existencia ineficaz de la norma en el mundo jurídico, porque, a su parecer, no tiene validez en el tiempo o en el espacio. La facultad reglamentaria, que la Constitución le reconoce al poder ejecutivo, es una facultad gobernada por el principio de necesidad, que se materializa justamente en la necesidad que en un momento dado existe de detallar el cumplimiento de una ley que se limitó a definir de forma general y abstracta determinada situación jurídica. Entre más general y amplia haya sido la regulación por parte de la ley, más forzosa es su reglamentación en cuanto que este mecanismo facilitará la aplicación de la ley al caso concreto. A contrario sensu, cuando la ley ha detallado todos los elementos que se requieren para aplicar esa situación al caso particular no amerita expedir el reglamento.

BIENES QUE NO CAUSAN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN LA IMPORTACION – Definición en la ley. Reglamentación / COMPUTADORES – Exclusión. Requisitos / ARANCEL DE ADUANAS - Permite precisar los bienes sobre los cuales recae el beneficio de la exclusión / EXCLUSION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS PARA COMPUTADORES – Requisitos. Uso del Internet / EXCLUSION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS DE LOS SISTEMAS SIMILARES A LOS COMPUTADORES – No era necesario que el gobierno nacional reglamentara el artículo 27 de la ley 633 de 2000

Respecto de los bienes objeto del beneficio, el artículo 27 de la Ley 633 de 2000 dispuso que la exclusión recaía sobre dos tipos de bienes: (i) Los computadores personales de un solo procesador, portátiles o de escritorio, habilitados para uso de Internet, con sistema operacional preinstalado, teclado, mouse, parlantes, cables y manuales, hasta por un valor CIF de mil quinientos dólares (US\$1.500), y (ii), los sistemas similares que pretendan socializar la cobertura y el uso del Internet. En consecuencia, cuando el artículo 27 de la Ley 633 de 2000 dispuso que no se causaba el impuesto en ese tipo de bienes “en la forma que los determine el reglamento”, o “de acuerdo con la reglamentación que le dé el Gobierno Nacional”, no dejó al gobierno nacional la tarea de reglamentar el tipo de bienes sobre los que recaía el beneficio, puesto que este aspecto es sustancial de la exclusión y, por ende, solo podía ser fijado en la ley, como en efecto se hizo. En consecuencia, el reglamento se debía supeditar a “aquellos elementos accidentales y mutables que requieren la intervención permanente o constante del ejecutivo, pero que no alteran el contenido de la base gravable.” Adicionalmente, tratándose del tipo de bienes objeto del beneficio, el artículo 27 de la Ley 633 de 2000 fue explícito en describirlos. Dado que este tipo de bienes no se producen en el país, sino que se importan, el Arancel de aduanas es la herramienta legal que permite precisar los bienes — computadores o “sistemas” similares a los computadores —sobre los cuales recae el beneficio de la exclusión, en la medida que ese sistema codificado de mercancías lista las subpartidas en que se clasifican todo tipo de bienes objeto de comercio exterior, incluidos los enunciados en el artículo 27 de la Ley 633 de 2000. De manera que, para establecer el derecho al beneficio a la exclusión, identificado que el tipo de bien importado fuera de los que comúnmente se conocen como computador o cualquier otro sistema similar a los computadores, en los términos del arancel de aduanas, se debía verificar que tanto el computador como los sistemas similares a los computadores

estuvieran habilitados para el uso de internet, a efectos de cumplir el fin para el cual se creó el beneficio: ampliar la cobertura de esa herramienta informática.

FUENTE FORMAL: LEY 633 DE 2000 – ARTICULO 27

ACTO ADMINISTRATIVO DE CARACTER PARTICULAR – Efectos de su nulidad / ACTO ADMINISTRATIVO CONSTITUTIVO – El acto que lo anula o invalida también de ser nulo. Restablecimiento del derecho / RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO – Es in natura. Efectos. Puede implicar la devolución de tributos y sanciones / DEVOLUCION DE TRIBUTOS – Lucro cesante. Daño emergente. Debe probarse el pago para ordenar la devolución como restablecimiento del derecho

La declaración de nulidad de los actos administrativos de carácter particular y concreto generalmente implica que la situación jurídica del afectado retorne al mismo estado que tenía antes de la expedición de los actos anulados. Sin embargo, hay quienes afirman que los efectos de la nulidad jamás pueden ser retroactivos, en estricto sentido, porque el pasado no retorna jamás. Por eso, también ha dicho la doctrina que debe tenerse en cuenta el tipo de acto que se declara nulo, puesto que si tal acto es constitutivo, el acto o providencia que lo invalida o lo anula, también debe serlo. En ese sentido, el acto o providencia de anulación no se limita a hacer una simple declaración de ilegalidad, sino que establece una nueva situación jurídica. A partir del establecimiento de una nueva situación jurídica, también se ha propugnado porque el restablecimiento del derecho sea in natura, esto es, que se restablezca la situación jurídica que tenía el sujeto afectado con el acto, no a la situación previa que tenía antes de dicho acto, sino a la situación jurídica en que estaría el sujeto, si ese acto no se hubiera expedido. En el caso en concreto, el restablecimiento del derecho in natura que se genera por la declaratoria de nulidad del acto administrativo que formuló la liquidación oficial por el impuesto sobre las ventas se concreta: (i) en la declaratoria de firmeza de la declaración de importación que fue objeto de liquidación oficial a efectos de darle validez a ese acto jurídico, tal y como se presentó, y (ii) en la declaración de que ni el demandante ni la aseguradora están obligados a pagar suma alguna por concepto de la obligación tributaria liquidada oficialmente. Sin embargo, el restablecimiento del derecho también puede implicar la devolución de los tributos y sanciones pagados en acatamiento de las liquidaciones oficiales, debidamente actualizados, a título de daño emergente, y el reconocimiento de intereses, a título de lucro cesante.

NOTA DE RELATORIA: Con salvamento de voto de la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D. C., veintitrés (23) de agosto de dos mil doce (2012)

Radicación número: 76001-23-31-000-2006-01049-01(17141) (17945)

Actor: CORAL VISION LTDA – COMPAÑIA AGRICOLA DE SEGUROS S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y la Compañía Agrícola de Seguros S. A., contra las sentencias del 5 de octubre del 2005 y 24 de abril del 2009, proferidas por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que, en su orden, decidieron los procesos originados por las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho radicadas en primera instancia con los números 2006-1049-01 y 2006-2333-01, y acumulados en segunda instancia por Auto del 30 de noviembre del 2010 (fls. 157-159, exp. 17945). Dichas providencias dispusieron:

SENTENCIA DEL 5 DE OCTUBRE DEL 2005 PROCESO 2006-1049-01 (Hoy 17141)	SENTENCIA DEL 24 DE ABRIL DEL 2009 Proceso 2006-2333-01 (Hoy 17945)
<p>1. Declarar la nulidad de las Resoluciones Nos. 00006304 del 27 de octubre del 2005 mediante la cual se profiere liquidación oficial de corrección y 00000745 del 10 de febrero de 2006 por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración.</p> <p>2. Declarar que la sociedad Coral Visión Ltda SIA no es responsable del pago del IVA en la importación hecha por la sociedad Global Computing Technologies S. A.</p> <p>3. Ordenar que en el evento de que la sociedad hubiere cancelado alguna suma de dinero por dicho concepto, se devuelvan por la demandada debidamente indexada o actualizada de conformidad con el artículo 178 del C. C. A.</p>	<p>1. ESTÉSE a lo resuelto en el fallo proferido por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca el 5 de octubre del 2007 (sic), que declaró la nulidad de las Resoluciones Nos. 00006304 del 27 de octubre del 2005 mediante la cual se profiere liquidación oficial de corrección y 00000745 del 10 de febrero de 2006 por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración, en el proceso de radicación No. 2006-1049, Demandante CORAL VISIÓN LTDA SIA contra la Nación Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.</p>

ANTECEDENTES

La sociedad GLOBAL COMPUTING TECHNOLOGIES S.A. importó máquinas automáticas para el tratamiento o procesamiento de datos y sus unidades; máquinas para registro de datos sobre soporte en forma codificada; máquinas para tratamiento o procesamiento de estos datos y las demás presentadas en forma de sistema; sistema completo para prestar servicios de Internet y aplicaciones tecnológicas XSP basadas en Internet (Fl. 6, c. ppal).

Dicha mercancía fue amparada por la declaración de importación No. 10031010749963 del 29 de noviembre del 2002, y la presentó la sociedad de Intermediación Aduanera CORAL VISIÓN LTDA., en representación de GLOBAL COMPUTING TECHNOLOGIES S. A.

Previa apertura de la investigación aduanera, la División de Fiscalización de la Administración Especial de Aduanas de Cali profirió el Requerimiento Especial Aduanero No. 04796 del 12 de agosto del 2005, que propuso corregir la declaración mencionada, en el sentido de liquidar el impuesto sobre las ventas que generó la operación de importación, estimado en \$126.676.668, junto con la sanción de \$12.667.667, derivada de no haberse declarado dicho tributo.

El 14 de septiembre del 2005, CORAL VISIÓN respondió el requerimiento especial y solicitó que se aceptara la liquidación hecha en la declaración de importación o que, en su defecto, se expidiera liquidación oficial de corrección sólo a nombre del importador Global Computing Technologies S. A.

El 27 de octubre del 2005, la División de Liquidación Aduanera de la Administración Especial de Aduanas de Cali formuló la liquidación oficial de corrección No. 05 87-2005-06-3900-00006304, por valor de \$139.344.335, de acuerdo con la modificación propuesta por el Requerimiento Especial Aduanero. Dicha suma corresponde al mayor valor determinado a favor de la DIAN por los tributos aduaneros que dejó de percibir en la operación de importación y la sanción impuesta (\$126.676.668 por concepto de IVA, y \$12.667.667 a título de sanción), más los intereses moratorios liquidados a la tasa de interés vigente al momento del pago.

Igualmente, y por la misma cantidad, se ordenó hacer efectiva la garantía constituida con la póliza de cumplimiento No. 3001001119301, expedida el 24 de agosto de 2005 por la Compañía Agrícola de Seguros S. A., a efectos de

garantizar el pago, dentro de los diez días siguientes a la ejecutoria de la liquidación oficial, en caso de que el usuario aduanero investigado no pagara el mayor valor señalado.

Las Resoluciones Nos. 82-05-72-601-00000745 y 82-05-72-601-00000741 del 10 de febrero del 2006 confirmaron la Liquidación Oficial, al resolver, respectivamente, el recurso de reconsideración que interpusieron Coral Visión Ltda SIA y la Compañía Agrícola de Seguros S. A.

LAS DEMANDAS QUE ORIGINARON LOS PROCESOS ACUMULADOS

Proceso 2006-1049-01 (17141)

CORAL VISIÓN LTDA. SIA demandó la nulidad de la Liquidación Oficial de Corrección No. 05-87-205-06-300-00006304 del 27 de octubre del 2005 y de la Resolución No. 03-82-05-601-00000741 del 10 de febrero del 2006. A título de restablecimiento del derecho, pidió: (i) que se declare que no es responsable de pagar suma alguna por concepto de IVA en la importación realizada por la sociedad Global Computing Technologies S. A.; y (ii) *“que se condene a la Nación (...) a devolver a favor de la sociedad CORAL VISION LTDA. SIA. o a quien represente sus derechos, las sumas de dinero **que hubieren pagado o llegaren a pagar** por concepto de IVA y recargos o sanciones, debidamente indexadas o actualizadas de conformidad con el artículo 178 del Código Contencioso Administrativo, teniendo en cuenta la inflación y la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, junto con el pago de los respectivos intereses, desde la fecha en que se hubiere efectuado el pago hasta la fecha en que se haga su devolución por parte de la entidad demandada.”*

Como normas violadas, invocó los artículos 29 y 95 (num. 9) de la Constitución Política; 1, 3, 10, 22 (inc. 2º), 87 y 509 del Decreto 2685 de 1999; 27 de la Ley 633 del 2000; 119 de la Ley 489 de 1999; 437 y 792 del Estatuto Tributario; 2142 del Código Civil y 1262 del Código de Comercio; así como la Circular 175 del 2001. En el concepto de violación, expuso:

Sobre el requerimiento especial aduanero, dijo que se expidió por fuera de los treinta días siguientes al momento en que se determinó la causal que motivó la Liquidación

Oficial de Corrección. Que, en efecto, la DIAN decidió iniciar el proceso de formulación de liquidación oficial de corrección a raíz de que la Oficina Jurídica de esa entidad conceptuara, mediante el concepto 030732 del 23 de mayo del 2005, sobre la exclusión del impuesto sobre las ventas por la importación de sistemas similares a los computadores que permitieran socializar la cobertura y el uso de la misma Web.

Que, por tanto, a partir del 31 de mayo de 2005, fecha en que se enteró del concepto, la Administración de Aduanas de Cali contaba con 30 días para expedir el Requerimiento Especial, plazo que venció el 12 de julio del 2005. Que dado que el requerimiento especial aduanero sólo se expidió hasta el 12 de agosto, era extemporáneo.

Añadió que, la propia Administración, para justificar la inobservancia del término señalado, admitió, en vía gubernativa, que tomó más tiempo del debido porque necesitaba tener claridad sobre el caso. Que esa claridad se la dio el concepto mencionado a pesar de que era inaplicable a la mercancía que había importado, porque, de una parte, se expidió con posterioridad a la nacionalización de aquélla, pues el levante data del 2 de diciembre del 2002, y, de otra parte, porque el concepto no fue publicado en el Diario Oficial, según lo informó la División de Relatoría de la Oficina Jurídica de la DIAN el 17 de enero del 2006.

Sobre la exclusión del impuesto sobre las ventas, alegó que en virtud de la consulta que formuló la Administración de Aduanas de Cali, la Oficina Jurídica de la DIAN (nivel central) expidió el Concepto 030732 del 23 de mayo del 2005, hecho que, a su juicio, demuestra que los actos demandados se fundamentaron en ese concepto y no en la Ley 633 del 2000.

Explicó que la Ley 633 de 2000 excluyó del impuesto sobre las ventas a los computadores personales de un solo procesador, portátiles o de escritorio, habilitados para uso de Internet y con sistema operacional preinstalado, teclado, mouse, parlantes, cables y manuales; y a los sistemas similares que pretendieran socializar la cobertura y el uso del internet.

Puso de presente que el gobierno nacional reglamentó esa ley mediante el Decreto 406 del 2001, decreto que nada dijo sobre los sistemas similares que permitieran socializar la cobertura y el uso de internet. Que no obstante, esa omisión no le resta eficacia al

beneficio de exclusión para tales sistemas, porque la Ley 633 del 2000 lo consagró clara y expresamente.

En cuanto a la responsabilidad de las sociedades de intermediación aduanera por la liquidación y pago del impuesto sobre las ventas, alegó que no eran responsables, porque actuaban a nombre y por cuenta del importador, en calidad de mandatarias con representación. Que, en virtud del mandato otorgado por el importador, era éste el llamado a responder por el pago de los tributos aduaneros, por tener la calidad de responsable principal respecto de todas las actuaciones derivadas de la actuación del mandatario.

Precisó que la obligación aduanera era de carácter personal, y que en materia de impuesto sobre las ventas la responsabilidad directa de su pago recaía en los importadores, como sujetos pasivos del hecho generador de la obligación tributaria sustancial.

Manifestó que el numeral 2 del artículo 22 del Decreto 2685 de 1999 no asignó responsabilidad a las sociedades de intermediación aduanera respecto del impuesto sobre las ventas, puesto que, al tenor del artículo 1º del mismo decreto, ese impuesto no se consideraba "Derecho de Aduana".

Señaló que el deber de contribuir al financiamiento de las cargas públicas dentro de los conceptos de justicia y equidad fue desconocido por la DIAN, toda vez que responsabilizó a la sociedad de intermediación aduanera para que cumpliera la obligación liquidada con su propio peculio por el impuesto sobre las ventas e intereses derivados de la operación de comercio exterior que realizó el importador a nombre de quien actuó.

Sobre el contenido de los actos administrativos demandados, increpó que la parte resolutive carecía de coherencia, porque aludieron a una indebida clasificación arancelaria, tema que nunca fue objeto de discusión. Que, así mismo, porque mencionaron declaraciones y declarantes distintos de los que intervinieron en la actuación administrativa. Que, en esa medida, los actos acusados eran nulos por falsa motivación. Que los hechos inexactos no debían ser valorados como simples errores de transcripción, puesto que afectaron la parte resolutive del acto administrativo.

Proceso 2006-2333-01 (17945)

LA COMPAÑÍA AGRÍCOLA DE SEGUROS S. A. demandó la nulidad de la misma Liquidación Oficial de Corrección (05-87-205-06-300-00006304 del 27 de octubre del 2005) y de la Resolución No. 82-05-72-601-00000741 del 10 de febrero del 2006. Como restablecimiento del derecho, solicitó que se declare que no ha incumplido ninguna obligación legal y que tampoco adeuda suma alguna por la efectividad de la póliza de cumplimiento No. 3001001119301 del 24 de agosto del 2005. Pidió también que se condenara a la DIAN a pagarle \$139.344.355 por daño emergente, y, por lucro cesante, la actualización de dicho valor de acuerdo con el IPC desde que se efectúe el abono de la deuda a la DIAN, hasta el día en que se realice el pago por parte de la demandada, *“adicionándose los pagos que hagan por concepto intereses, sanciones y actualizaciones”*.

Estimó violados los artículos 9, 29 y 228 de la Constitución Política; 1, 4, 22 y 543 del Decreto 2685 de 1999; 429, 437 y 634 del Estatuto Tributario; y 1054, 1057 y 1081 del Código de Comercio, por las siguientes razones:

Explicó que la póliza de cumplimiento No. 3001001119301 del 24 de agosto del 2005 no cubría los riesgos de la importación amparada por la declaración No. 10031010749963, porque ésta se presentó y aceptó el 29 de noviembre del 2002, fecha en que debieron pagarse los tributos aduaneros, en tanto que la vigencia de la póliza comenzó el 2 de noviembre del 2005.

Alegó que la investigación que adelantó la DIAN se refería a la falta de pago del impuesto sobre las ventas generado por la importación que realizó Global Computing Technologies S. A. Que ese impuesto se causa al momento de la nacionalización de la mercancía importada y, por tanto, debe liquidarse y pagarse conjuntamente con la liquidación de los derechos de aduana.

Adujo que la DIAN se contradijo, puesto que en el requerimiento especial proferido contra la sociedad CORAL VISIÓN LTDA. SIA, manifestó que los intereses moratorios por el impuesto sobre las ventas dejados de pagar en la importación se causaron desde la fecha de presentación de la declaración de importación, pero que para efectos de determinar la

fecha de ocurrencia del siniestro constituido por el no pago del impuesto sobre las ventas tomó el año en que se profirió la liquidación oficial de corrección (2005), a efectos de que el siniestro encajara en los límites de vigencia de la póliza (2 del noviembre del 2005 al 2 de febrero del 2007). Señaló que la DIAN debió tener en cuenta la garantía vigente al momento de la ocurrencia del riesgo asegurado, esto es, la garantía vigente al momento de la nacionalización de los bienes importados.

Alegó que la obligación adquirida por la compañía de seguros y aceptada por la DIAN está consagrada en el objeto de la póliza. Que según ese objeto, la compañía aseguradora garantizaba los riesgos que ocurrieran en el futuro, pero no los siniestros consolidados, porque entonces se contrariaba el fin del contrato de seguro.

Explicó que el siniestro es el hecho que origina o fundamenta la expedición del acto administrativo que declara su ocurrencia, pues al tenor de la Resolución 4240 del 2000 [art. 531], el acto administrativo que decide de fondo es sólo el medio para hacer efectiva la garantía.

De otro lado, adujo que, en el caso concreto, operó la prescripción ordinaria del contrato de seguros, porque el acto administrativo que ordenó la efectividad de la garantía no se expidió dentro de los dos años siguientes a la ocurrencia del siniestro, como lo ordenan las normas comerciales. Que, en efecto, la liquidación oficial demandada, que declaró el incumplimiento de la obligación aduanera, data del 27 de octubre del 2005, no obstante que el incumplimiento sucedió el 20 de noviembre del 2002, cuando se presentó la declaración de importación sin pago del IVA, si se quiere, el 9 de abril del 2003, cuando la Jefe de la División Técnica de la Administración Local de Aduanas de Cali puso en conocimiento formal de la División de Fiscalización el no pago de dicho Tributo.

Manifestó que el título ejecutivo derivado de ese tipo de deuda lo constituye la póliza y el acto administrativo que ordena hacer efectiva la garantía. Dijo que tanto la doctrina judicial del Consejo de Estado, como la doctrina de la DIAN, específicamente, el Concepto 060 del 18 de abril del 2000 de la División de Normativa y Doctrina Aduanera, precisaban que la ejecución de ese título presupone que su expedición y ejecutoria haya ocurrido dentro de los dos años que prevé el artículo 1081 del Código de Comercio.

Insistió en que las sociedades de intermediación aduanera no están obligadas a responder por el pago del impuesto sobre las ventas, porque, al tenor del artículo 437 del

Estatuto Tributario, el responsable directo de pagar dicho tributo era el importador, por ser éste quien realizaba el hecho generador de la obligación tributaria-aduanera sustancial.

Agregó que el importador, como responsable del pago del IVA, puede descontarlo de la declaración de IVA bimestral o de renta, en tanto que la sociedad de intermediación aduanera no podría hacerlo. Insistió en que si se exige el pago del IVA a la Sociedad de Intermediación Aduanera, para este sujeto sería como una suerte de sanción que no podría exigírsele por vía de la liquidación oficial de corrección. Que, por lo tanto, los actos demandados violaban el principio de distribución de las cargas públicas, de acuerdo con los principios de justicia y equidad, toda vez que obligan al intermediario aduanero a responder por el pago del IVA, obligación que recae en el importador.

Que, así mismo, la DIAN violó el derecho de defensa de la aseguradora, porque no le notificó el requerimiento especial aduanero que precedió a la liquidación oficial de corrección acusada, no obstante que desde ese momento sabía que el interés de aquella podía verse afectado con la eventual orden de efectividad de la póliza.

CONTESTACIÓN DE LAS DEMANDAS

La DIAN solicitó que se negaran las pretensiones del proceso promovido por Coral Visión Ltda. SIA, porque el Decreto Reglamentario 0406 del 14 de marzo del 2001 no incluyó a los *“sistemas similares que pretendan socializar la cobertura y el uso del Internet”* entre las importaciones que señaló como excluidas de IVA. Dijo que tal circunstancia impedía aplicar la exclusión respecto de ese tipo de bienes, máxime cuando los beneficios tributarios no pueden derivarse de la interpretación analógica de la normas.

En lo demás, la DIAN precisó que su actuación se fundamentó en los artículos 3, 22, 87, 234, 482 [num. 1.2.] y 513 del Decreto 2685 de 1999, y 531 de la Resolución 4240 del 2000.

En cuanto a las pretensiones del proceso instaurado por la Compañía Agrícola de Seguros, la Administración de Aduanas de Cali precisó que el proceso de nacionalización de mercancías debe realizarse conforme a derecho, y que los actos administrativos demandados se ajustaban a la normatividad aduanera, tributaria y cambiaria.

Que los usuarios aduaneros pueden ser sancionados cuando incumplen la normatividad a la que deben someterse, y que la Resolución 4240 del 2000 permitía ordenar hacer efectivas las garantías cuyo pago se dispone en los procesos administrativos sancionatorios.

Explicó que los productores y/o distribuidores de bienes excluidos no pueden solicitar la devolución de los impuestos pagados en la compra de los insumos, motivo por el cual, trasladan el IVA pagado en esa compra, primero al costo y luego al precio final del producto, conforme con las condiciones de competencia del mercado específico. Que, en otros términos, los productores o comercializadores de bienes excluidos de IVA no pueden descontar ni pedir que se les devuelva dicho gravamen y éste, como tal, constituye un mayor costo del respectivo bien.

Añadió que cuando una mercancía excluida de IVA ingresa al territorio nacional antes de entrar a regir una norma que la grave, pero la declaración se presenta en vigencia de dicha disposición, el tributo se causa porque el gravamen objeto de liquidación es el vigente a la fecha de presentación y aceptación de la declaración. Si la importación es gravada, el importador debe cancelar el impuesto al momento de la nacionalización del bien, junto con los derechos de aduana que genere la importación. Que, establecidas la base gravable y el momento de causación del impuesto, quedan definidas las obligaciones del responsable del recaudo y del afectado económico.

Señaló que la Administración de Aduanas de Cali podía expedir liquidaciones oficiales para formular cuentas adicionales e imponer sanciones dentro del proceso de importación o en desarrollo de programas de fiscalización. Que, por lo tanto, la expedición de los actos acusados no violó ningún derecho de la demandante, a quien se le respetó el debido proceso, los derechos a la defensa y a la igualdad, y los principios de justicia y equidad en la distribución de las cargas públicas.

LAS SENTENCIAS APELADAS

Sentencia del 5 de octubre del 2005.

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca anuló los actos administrativos demandados en el proceso 2006-1049-01- hoy 17141, instaurado por la Sociedad de Intermediación Aduanera Coral Visión Ltda – SIA. Tal decisión se fundamentó en lo siguiente:

Dijo el *a quo* que los reglamentos no pueden modificar la ley ni crear situaciones no previstas en ella o contrariar sus fines. Que, por lo mismo, la ausencia de normas reglamentarias sobre algún derecho de consagración legal no hace que éste desaparezca, ni permite excusar su aplicación por vía de analogía, pues ésta, como tal, sólo opera ante la inexistencia de normas aplicables al caso concreto, contrario a lo que ocurre con la exclusión de IVA para los “*sistemas similares que pretendan socializar la cobertura y el uso del Internet*”, que sí está tipificada legalmente.

Consideró que las obligaciones legales a cargo de la sociedad de intermediación aduanera no pueden referirse al impuesto sobre las ventas porque, de acuerdo con la estructura de ese impuesto y la regulación legal especial a la que se somete, el responsable de dicho tributo es directamente el importador.

Añadió que la Administración profirió extemporáneamente el requerimiento especial aduanero, pues el 31 de mayo del 2005 identificó con certeza la causal para expedir la liquidación oficial de corrección, de modo que los treinta días establecidos en el artículo 509 del Decreto 2685 de 1999 vencían el 14 de julio del mismo año, y que, no obstante, el requerimiento especial aduanero se expidió el 12 de agosto siguiente.

Dijo que tal extemporaneidad, sin embargo, no afectaba la validez de los actos acusados, porque, de acuerdo con el artículo 507 *ibídem*, el requerimiento especial aduanero constituía una etapa previa a la liquidación oficial de corrección, pero de carácter facultativo, no obligatorio.

Por último, respecto de los errores que denunció la demandante Coral Vision respecto de la parte resolutive de los actos demandados, concluyó que no producían ningún efecto invalidante, porque la situación fiscal de Coral Visión Ltda

SIA fue debidamente identificada, y esta sociedad pudo ejercer el derecho de defensa.

Sentencia del 24 de abril del 2009

En esta sentencia, el Tribunal definió el proceso 2006-2333-01 – hoy 17945, y ordenó estarse a lo resuelto en el fallo del 5 de octubre del 2007, anteriormente reseñado, dado que la declaración de nulidad que éste dispuso tenía efectos erga omnes. Que, por tanto, el fallo de nulidad de los actos acusados generada efectos de cosa juzgada.

EL RECURSO DE APELACIÓN

Apelación de la sentencia del 5 de octubre de 2005.

La **DIAN** apeló la sentencia del 5 de octubre del 2005. Alegó que el *a quo* otorgó una exención a la parte actora mediante la aplicación de un criterio extensivo. Que, además, desconoció que el intermediario aduanero es responsable de liquidar y pagar los tributos aduaneros.

Sobre lo primero, dijo que el legislador gozaba de un margen de discrecionalidad para establecer las clases de tributos, tarifas y características de los mismos, así como para crear exenciones. Que, en el caso de los equipos de cómputo requeridos para el uso de Internet, el legislador quiso que el gobierno nacional reglamentara el beneficio, de acuerdo con las políticas sobre acceso y masificación real del internet.

Alegó que la sentencia se contradijo pues, al tiempo de plantear una supuesta omisión en el ejercicio de la facultad reglamentaria del gobierno nacional, concluyó que la exclusión de IVA establecida por la Ley 633 del 2000 cobijaba a los equipos importados por la actora, con lo cual, se arrogó la facultad reglamentaria que radicada en el gobierno nacional, y violó el principio a la igualdad en la aplicación de las cargas tributarias, porque reconoció la exclusión respecto de bienes para los cuales no se había previsto aquella.

Manifestó que conforme con las normas aduaneras, el intermediario aduanero, en calidad de declarante, debía responder por las acciones que se derivaran de su intervención en la

operación de importación y por los gravámenes que generaran las actuaciones que realizaran como declarantes autorizados.

Apelación del fallo del 24 de abril del 2009.

La **Compañía Agrícola de Seguros** apeló el fallo del 24 de abril del 2009, para que, en caso de que se revoque la sentencia del 5 de octubre del 2007, a la cual se ordenó estarse a lo resuelto, el Consejo de Estado estudie los cargos de nulidad que planteó en la demanda y que se refieren a aspectos específicos del contrato de seguro, que atañen exclusivamente a dicha compañía, como la ausencia de cobertura de la póliza que hizo efectiva la DIAN, la prescripción de la acción de cobro y la violación de los derechos fundamentales de la aseguradora.

Pidió que si la Sala llegaba a discrepar de la sentencia del 5 de octubre, los cargos que propuso en la demanda podían conducir a declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Corrección No. 05-87-205-06-300-00006304 del 27 de octubre del 2005 y de la Resolución No. 82-05-72-601-00000741 del 10 de febrero del 2006, en cuanto ordenaron la efectividad de la póliza 3001001119301 del 24 de agosto del 2005.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Expediente 2006-1049-01 (17141)

La **DIAN** reiteró los argumentos del recurso de apelación, e insistió en que la exclusión de IVA sobre los sistemas de cómputo destinados a masificar la cobertura del internet no era viable hasta tanto el gobierno expediera la respectiva reglamentación. Alegó que cualquier interpretación tendiente a aplicar el beneficio sin dicho reglamento sería subjetiva y atentaría contra el principio de equidad.

Recabó en que el *a quo* excedió su competencia porque si bien reconoció la falta de reglamentación de la exclusión, la aplicó al caso particular y, para el efecto, obvió el condicionamiento que impuso la ley para tal efecto (la reglamentación del gobierno nacional).

Señaló que acorde con la doctrina judicial del Consejo de Estado, la responsabilidad de las sociedades de intermediación aduanera es muy exigente, porque éstas ejercen una actividad auxiliar de la función pública aduanera que busca colaborar con las autoridades aduaneras en la recta y cumplida aplicación de las normas de comercio exterior.

La demandante señaló que el reconocimiento de la exclusión de IVA sobre los sistemas similares completos que pretendan socializar la cobertura y el uso del internet no obedeció a la aplicación de un criterio extensivo del *a quo*, sino que fue prevista directamente por el artículo 27 de la Ley 633 del 2000.

Precisó que la correcta interpretación de los artículos 2 del Decreto 2685 de 1999 y 437 del Estatuto Tributario conducen a concluir que el único afectado económico con el IVA eventualmente exigible, tendría que ser la sociedad importadora Global Computing Technologies S. A., porque frente al hecho generador de tal impuesto se conjugan en el importador las calidades de sujeto pasivo económico y sujeto pasivo jurídico, correspondiéndole asumir el valor del tributo y responder por su pago.

Expediente 2006-2333-01 (17945)

La DIAN, al tiempo de solicitar la acumulación de los procesos 17141 y 17945, aceptada por Auto del 10 de noviembre del 2010 (fls. 157-159, exp. 17945), pidió tener en cuenta los argumentos del escrito de contestación de la demanda.

La demandante reiteró las razones de su recurso de apelación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto en ninguno de los procesos acumulados.

CONSIDERACIONES

Corresponde a la Sala establecer si son nulos los actos administrativos mediante los que la DIAN formuló liquidación oficial de corrección a la declaración de importación No. 10031010749963 del 29 de noviembre del 2002, presentada por la Sociedad de Intermediación Aduanera Coral Visión Ltda SIA, en representación de la sociedad Global Computing Technologies S. A.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, le corresponde a la Sala definir si la exclusión del impuesto sobre las ventas, prevista en el artículo 27 de la Ley 633 del 2000, respecto de la importación de sistemas similares que pretendan socializar la cobertura y uso del Internet era o no aplicable, por el hecho de que el Gobierno Nacional no haya reglamentado ese beneficio.

La Sala anticipa que sí era aplicable, al caso concreto, la exclusión del impuesto sobre las ventas prevista en el artículo 27 de la Ley 633 de 2000, aún cuando esa disposición no haya sido reglamentada por el gobierno nacional. Por lo tanto, confirmará las sentencias del *a quo*.

Por sustracción de materia, la Sala se abstendrá de analizar los argumentos de la DIAN, planteados en el recurso de apelación, referidos a la responsabilidad fiscal que, a juicio de dicha entidad, tenía la Sociedad de Intermediación Aduanera Coral Visión Ltda. SIA, de liquidar y pagar el impuesto sobre las ventas supuestamente causado en la operación de importación que tramitó en representación de la sociedad Global Computing Technologies S. A. También se abstendrá de analizar, por las mismas razones, el recurso de apelación que interpuso la Compañía Agrícola de Seguros S. A., sobre si se ajustó a derecho la decisión de la DIAN de ordenar la efectividad de la póliza de cumplimiento que esta empresa otorgó en garantía por el pago de ese impuesto.

La Sala considera que, en el caso concreto, se configuró la nulidad de los actos administrativos demandados, como lo concluyó el *a quo*, por la violación del artículo 27 de la Ley 633 de 2000, por falta de aplicación.

El Consejo de Estado ha dicho¹ que la nulidad por falta de aplicación de las normas ocurre, entre otros eventos, cuando el juzgador parte de la existencia ineficaz de la norma en el mundo jurídico, porque, a su parecer, no tiene validez en el tiempo o en el espacio.²

En el caso concreto, la DIAN Inaplicó el artículo 27 de la Ley 633 de 2000, porque pensó, equivocadamente, que dicho artículo no tenía validez en el tiempo, mientras no fuera reglamentado.

La Sala considera que esa conclusión no es acertada, por las siguientes razones:

La facultad reglamentaria, que la Constitución le reconoce al poder ejecutivo, es una facultad gobernada por el principio de necesidad, que se materializa justamente en la necesidad que en un momento dado existe de detallar el cumplimiento de una ley que se limitó a definir de forma general y abstracta determinada situación jurídica. Entre más general y amplia haya sido la regulación por parte de la ley, más forzosa es su reglamentación en cuanto que este mecanismo facilitará la aplicación de la ley al caso concreto. A contrario sensu, cuando la ley ha detallado todos los elementos que se requieren para aplicar esa situación al caso particular no amerita expedir el reglamento.³

De manera que, el ejercicio de la función reglamentaria no debe sobrepasar ni invadir la competencia del legislativo, en el sentido de que el reglamento no puede ni desfigurar la situación regulada por la ley ni hacerla nugatoria ni extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló. Mientras el reglamento preserve la naturaleza y los elementos fundamentales de la situación jurídica creada por la ley, bien puede este instrumento propio del ejecutivo detallar la aplicación de la ley al caso mediante la estipulación de todo lo concerniente al modo como los sujetos destinatarios de la ley la deben cumplir.⁴

¹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SALA ESPECIAL TRANSITORIA DE DECISIÓN No. 1 A. CONSEJERO PONENTE: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá D.C., Dos (2) de mayo de Dos mil once (2011). Expediente: 11001-03-15-000-2003-00572-01. Demandante: COMPAÑÍA URBANIZADORA LÓPEZ Y SUÁREZ LTDA. Demandado: Nación-Superintendencia de Notariado y Registro. Asunto: Recurso extraordinario de súplica.

² Cf Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil, sentencia de 7 de octubre de 1985. M.P. doctor Hernando Tapias Rocha.

³ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá D.C. Dieciséis (16) de marzo de dos mil once (2011). Radicación número: 11001-03-27-000-2008-00012-00(17066). Actor: MARY CLAUDIA SANCHEZ PEÑA. Demandado: NACIÓN-MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, MINISTERIO DE EDUCACIÓN NACIONAL.

⁴ idem

El artículo 27 de la Ley 633 del 2000, fuente normativa de la exclusión de impuesto sobre las ventas que reclama Coral Visión Ltda SIA, dispuso:

“Bienes que no causan el impuesto. *Modifícanse unas partidas arancelarias, adiciónase un inciso y modifícanse los parágrafos del artículo 424 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:*

(...)

*Los computadores personales de un solo procesador, portátiles o de escritorio, habilitados para uso de Internet, con sistema operacional preinstalado, teclado, mouse, parlantes, cables y manuales, hasta por un valor CIF de mil quinientos dólares (US\$1.500), en la forma que los determine el reglamento, estarán excluidos del impuesto sobre las ventas durante los años 2001, 2002 y 2003, así como también **aquellos sistemas similares que pretendan socializar la cobertura y uso del Internet de acuerdo con la reglamentación que le dé el Gobierno Nacional.**”*

La norma legal transcrita consagró la exclusión del impuesto sobre las ventas, beneficio que sólo puede ser creado por ley. Por lo tanto, el derecho a la exclusión no puede ser objeto de reglamentación⁵.

Sobre la reglamentación de normas que establecen exenciones, la Corte Constitucional ha precisado que el principio de legalidad tributaria debe interpretarse en armonía con la facultad de reglamentación⁶. De manera que,

⁵ En los mismos términos, para la Corte Constitucional, en la **SENTENCIA C 992 DE 2001**: “(...) la exención debe ser contemplada en términos generales y abstractos, señalando el Congreso los requisitos que deben configurarse para tener derecho a ella. Es decir, es principio sobre la materia, correlativo al de la legalidad del tributo, el de la legalidad de la exención, de lo cual resulta que no puede concebirse la exención sin norma legal que la consagre. Así las cosas, es inconstitucional que el Congreso faculte a un órgano administrativo para reconocer exenciones en casos particulares...” [16]. *Pie de página original de la sentencia C 992 DE 2001: [16] Sentencia C-341 de 1998. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

⁶ Idem. “La Corte ha sostenido la compatibilidad de la potestad reglamentaria en asuntos tributarios con el principio de legalidad. Ha señalado al respecto que:

“..El hecho de que sea una facultad restrictiva del Congreso lo referente a la obligación tributaria, no implica que el Presidente de la República no pueda ejercer su potestad reglamentaria, la cual no sólo es legítima sino necesaria para ajustar a las circunstancias reales de la nación, las disposiciones generales impuestas por el legislador...

... Si el legislador hace la ley, el ejecutivo tiene el derecho - deber de encauzarla hacia la operatividad efectiva en el plano de lo real. Ejercer esa potestad no implica que el gobierno esté legislando, pues el hecho de reglamentar una ley no equivale a legislar. Otra cosa es que el acto reglamentario produzca, como debe ser, efectos jurídicos, lo cual es apenas connatural a un Estado de derecho...” [17]. (Sentencia C-228 de 1993. M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.)

No obstante, la potestad reglamentaria encuentra claros límites en la ley, de tal manera que no puede modificar o cambiar su contenido esencial. Al respecto ha sostenido el Consejo de Estado:

“... Si bien el poder reglamentario está implícito en la necesidad y obligación del Gobierno de hacer cumplir las leyes, como antes se anotó, su legitimidad deriva siempre de la ley reglamentada en donde encuentra sus límites naturales sin que pueda el Presidente de la República pretender sustituir la ley, para buscar una aplicación conveniente a través del reglamento. En manera alguna la Constitución le otorga al Presidente de la República la función de “arreglar la ley” para modificar, limitar o extender su contenido...” [18]. (Consejo de Estado. Sentencia de 15 de Julio de 1994. Expediente. 5393.)

según la Corte Constitucional: “(...) el legislador tiene el deber de precisar en relación con las exclusiones u otros fenómenos análogos, de manera directa: los sujetos beneficiarios, los hechos que dan lugar a su ocurrencia y los requisitos que se deben cumplir para alcanzar el citado beneficio.”⁷

En la citada sentencia, la Corte analizó una norma que, en similares términos a la que ahora se analiza, el legislador dejó al gobierno nacional el deber de reglamentar “la forma en que se aplicaría la exclusión”⁸. En esa oportunidad, la Corte precisó que “ (...) en la medida en que el legislador ha previsto de manera completa los elementos fundantes de la exclusión, la facultad reglamentaria conferida al Gobierno Nacional por la norma bajo examen, **solo puede tener por objeto la expedición de las normas de carácter operativo para hacer efectivo el cumplimiento de la ley.**”

Agregó que “La competencia reglamentaria que la norma acusada señala para el Gobierno tiene por objeto la regulación de “... la forma en que se aplicará la exclusión”, es decir, el legislador le confiere al Gobierno, la función de determinar, no los elementos fundantes de la exclusión sino aquellos elementos accidentales y mutables que requieren la intervención permanente o constante del ejecutivo, pero que no alteran el contenido de la base gravable.”⁹

En el caso de la norma que ahora se analiza, la Sala advierte que el artículo 27 de la Ley 633 de 2000 estableció los elementos esenciales o fundamentales de la exclusión a saber:

- Los sujetos beneficiarios de la exclusión son las personas que importen o vendan los bienes a que alude el artículo 27 de la Ley 633 de 2000.
- El hecho que da lugar a la exclusión es la importación o venta de los bienes a que alude el artículo 27 de la Ley 633 de 2000.
- Los requisitos que se deben cumplir para tener derecho al beneficio también fueron regulados, pues atañen a los requisitos que deben cumplir los bienes objeto del beneficio.

En efecto, respecto de los bienes objeto del beneficio, el artículo 27 de la Ley 633 de 2000 dispuso que la exclusión recaía sobre dos tipos de bienes: (i) *Los computadores personales de un solo procesador, portátiles o de escritorio,*

⁷ Idem

⁸ Artículo 16 de la Ley 633 de 2000. Exclusiones de la renta presuntiva. El Gobierno Nacional reglamentará la forma en que se aplicará esta exclusión, y tendrá facultad para prorrogar por dos (2) años más dicho beneficio.

⁹ Por eso, para ese caso particular, la Corte, en la sentencia C 992 de 2001 concluyó lo siguiente: “Dado que la facultad de reglamentación contenida en la norma acusada únicamente cobija los elementos accidentales o mutables de la exclusión, y no los elementos fundantes de la misma, es decir, los sujetos beneficiarios, los hechos que dan lugar a su ocurrencia y los requisitos que se deben cumplir para alcanzar el citado beneficio, la misma no resulta contraria a la Constitución y así habrá de declararse en la parte resolutive de esta providencia.”

habilitados para uso de Internet, con sistema operacional preinstalado, teclado, mouse, parlantes, cables y manuales, hasta por un valor CIF de mil quinientos dólares (US\$1.500), y (ii), los sistemas similares que pretendan socializar la cobertura y el uso del Internet.

En consecuencia, cuando el artículo 27 de la Ley 633 de 2000 dispuso que no se causaba el impuesto en ese tipo de bienes “*en la forma que los determine el reglamento*”, o “*de acuerdo con la reglamentación que le dé el Gobierno Nacional*”, no dejó al gobierno nacional la tarea de reglamentar el tipo de bienes sobre los que recaía el beneficio, puesto que este aspecto es sustancial de la exclusión y, por ende, solo podía ser fijado en la ley, como en efecto se hizo. En consecuencia, el reglamento se debía supeditar a “*aquellos elementos accidentales y mutables que requieren la intervención permanente o constante del ejecutivo, pero que no alteran el contenido de la base gravable.*”¹⁰

Adicionalmente, tratándose del tipo de bienes objeto del beneficio, el artículo 27 de la Ley 633 de 2000 fue explícito en describirlos.

Así, tratándose de los computadores, dijo que el beneficio procedía en la medida en que fueran de las siguientes condiciones y/o características:

- Computadores personales de un solo procesador,
- Computadores portátiles y
- Computadores de escritorio

Adicionalmente, en cualquiera de las tres modalidades anotadas anteriormente, los computadores debían:

- estar habilitados para uso de Internet.
- tener el sistema operacional preinstalado
- tener teclado, mouse, parlantes, cables y manuales y
- tener un valor que no exceda de mil quinientos dólares (US\$1.500) valor CIF.

¹⁰ idem

En cuanto al otro tipo de “*sistemas*”, el artículo 27 de la Ley 633 de 2000 dijo que esos “*sistemas*” debían ser **similares** a los computadores y reiteró que debían servir para ampliar la cobertura y el uso del internet.

El vocablo “*sistemas*” está definido por la Real Academia de la Lengua Española como el “Programa¹¹ de ordenador¹² o computadora¹³ que tiene capacidad para dar respuestas semejantes a las que daría un experto en la materia.”¹⁴

De manera que, en tanto los “*sistemas*” cumplieran funciones similares a las de los computadores, pero en especial, la de ampliar la cobertura y el uso de la internet, estaban excluidos del IVA.

No era necesario que el reglamento listara los “*sistemas*”, porque, conforme se precisó, este es un aspecto sustancial de la exclusión reservada a la ley. Por tanto, el reglamento de este aspecto esencial del beneficio por parte del gobierno nacional podría haber desfigurado la exclusión regulada por la ley, hacerla nugatoria o, incluso, podría haber extendido el beneficio tributario a bienes que el legislador no contempló.

Ahora bien, el artículo 27 de la Ley 633 de 2007 es una norma de textura abierta, pero no por eso se puede afirmar que no es posible establecer, exactamente, el tipo de bienes que están excluidos del impuesto sobre las ventas, a efectos de justificar la necesidad de un reglamento.

Dado que este tipo de bienes no se producen en el país, sino que se importan, el Arancel de aduanas¹⁵ es la herramienta legal que permite precisar los bienes — computadores o “*sistemas*” similares a los computadores —sobre los cuales recae el beneficio de la exclusión, en la medida que ese sistema codificado de

¹¹ **12. m. Inform.** Conjunto unitario de instrucciones que permite a un ordenador realizar funciones diversas, como el tratamiento de textos, el diseño de gráficos, la resolución de problemas matemáticos, el manejo de bancos de datos, etc.

¹² **3. m. Esp.** Máquina electrónica dotada de una memoria de gran capacidad y de métodos de tratamiento de la información, capaz de resolver problemas aritméticos y lógicos gracias a la utilización automática de programas registrados en ella.

¹³ **- electrónica.**

1. f. Máquina electrónica, analógica o digital, dotada de una memoria de gran capacidad y de métodos de tratamiento de la información, capaz de resolver problemas matemáticos y lógicos mediante la utilización automática de programas informáticos.

¹⁴ rae.es

¹⁵ El párrafo del artículo 28 del Decreto 4048 de 2008 dispone: “PARÁGRAFO 1°. La clasificación arancelaria que realice la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera es el criterio determinante y obligatorio para establecer el tratamiento tributario de los bienes sujetos a los tributos administrados por la DIAN, cuando dicha clasificación se tome como referencia para la aplicación o exclusión de impuestos.”

mercancías lista las subpartidas en que se clasifican todo tipo de bienes objeto de comercio exterior, incluidos los enunciados en el artículo 27 de la Ley 633 de 2000.

Así, tratándose de los computadores o de los sistemas similares a estos, el arancel de aduanas los clasifica en la Sección XVI que corresponde a las “Máquinas y aparatos, material eléctrico y sus partes, aparatos de grabación o reproducción de sonido, aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido en televisión, y las partes y accesorios de esos aparatos”. Concretamente, en la partida 84.71 se ubican las “Máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos y sus unidades; lectores magnéticos u ópticos, máquinas para registro de datos sobre soporte en forma codificada y máquinas para tratamiento o procesamiento de estos datos, no expresados ni comprendidos en otra parte”

De manera que, para establecer el derecho al beneficio a la exclusión, identificado que el tipo de bien importado fuera de los que comúnmente se conocen como computador o cualquier otro sistema similar a los computadores, en los términos del arancel de aduanas, se debía verificar que tanto el computador como los sistemas similares a los computadores estuvieran habilitados para el uso de internet, a efectos de cumplir el fin para el cual se creó el beneficio: ampliar la cobertura de esa herramienta informática.

De ahí que, cuando el gobierno nacional, mediante el Decreto 406 de 2001, artículo 20, reglamentó el artículo 27 de la Ley 633 de 2000, no podía especificar el tipo de bienes que se podían importar, ni mucho menos podía listarlos. Por eso, el reglamento se circunscribió a lo que se consideró absolutamente necesario.

En efecto, el artículo 20 del Decreto 406 de 2001 dispuso:

“Artículo 20. Exclusión de IVA para computadores personales. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 424 del Estatuto Tributario, y por los años 2001, 2002 y 2003, la exclusión del IVA en la importación y venta de computadores personales se aplicará teniendo en cuenta el valor de US\$1.500 CIF unitario en el momento de la importación o de la venta, independientemente de la cantidad de equipos amparados por la declaración de importación o la factura.

En los términos del inciso anterior y con el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 424 del Estatuto Tributario estarán excluidas del IVA las siguientes importaciones y ventas:

1. Computadores portátiles.
2. Computadores personales de escritorio, conformados por Unidad Central de Proceso y monitor.

3. Unidades Centrales de Proceso (CPU), con teclado, mouse, manuales, cables, parlantes, sistema operacional preinstalado y habilitadas para acceso a Internet.

Parágrafo. La exigencia de parlantes para acceder a la exclusión del IVA se entenderá cumplida cuando la CPU incorpore tarjeta de sonido.

Como se puede apreciar, el reglamento se limitó a repetir el tipo de computadores que se podían importar, aspecto suficiente, que, se reitera, estableció el legislador, para precisar qué tipo de “sistemas” similares a los computadores se podían importar.

Adicionalmente, precisó en qué momento se debe verificar el valor que el computador debe tener. Por eso, dispuso que ese valor se verificaría en el momento de la importación y en el de la venta, y que, además, se verificaría por cada bien individualmente considerado. Por eso, dispuso que el valor se verificaría *“independientemente de la cantidad de equipos amparados por la declaración de importación o la factura.”*

En cuanto a las características de los bienes, simplemente precisó cómo debía estar conformado el computador de escritorio (Unidad Central de Proceso y monitor). Y que podían importarse las Unidades Centrales de Proceso (CPU), con teclado, mouse, manuales, cables, parlantes, sistema operacional preinstalado y habilitadas para acceso a Internet.

Habida cuenta de que las tarjetas de sonido pueden venir preinstaladas en la CPU, también precisó que la exigencia de traer parlantes para tener derecho a la exclusión del IVA se entendería cumplida cuando la CPU incorpore tales tarjetas.

De manera que, no era necesario para reconocer el derecho a la exclusión del impuesto sobre las ventas de los sistemas similares a los computadores que el gobierno nacional reglamentara el artículo 27 de la ley 633 de 2000, como lo concluyó la entidad demandada.

En ese entendido, se procede, entonces, a analizar el caso concreto.

El caso concreto

La Administración de Aduanas de Cali consideró que la declaración presentada por CORAL VISIÓN LTDA SIA liquidó erróneamente en \$0, el impuesto sobre las ventas generado por la importación de ciertos bienes que fueron descritos así, en la declaración de importación: *“MÁQUINAS AUTOMÁTICAS PARA TRATAMIENTO O PROCESAMIENTO DE DATOS Y SUS UNIDADES. MAQ. PARA REGISTRO DE DATOS SOBRE SOPORTE EN FORMA CODIFICADA Y MAQ. PARA TRATAMIENTO O PROCESAMIENTO DE DATOS. LOS DEMÁS PRESENTADOS EN FORMA DE SISTEMAS. SISTEMA COMPLETO PARA PRESTAR SERVICIO DE INTERNET Y APLICACIONES TECNOLÓGICAS XSP BASADAS EN INTERNET, MARCA HEWLETT PACKARD, COMPUESTO POR:...”* (fl. 8 c. ppal).

Esas máquinas fueron clasificadas por la subpartida arancelaria 84.71.49.00.00 que corresponde a *“las demás”* de *“las demás máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos, digitales”* *“presentadas en forma de sistemas”*.

Conforme con la descripción de la declaración de importación, las máquinas que importó Coral Visión, en representación del importador, sirven para el tratamiento o procesamiento de datos y, además, utilizan un sistema completo para prestar servicio de internet y aplicaciones tecnológicas XSP basadas en internet. Por lo tanto, se trata una máquina similar a un computador o procesador, en la medida en que cumplen funciones similares a la de tales equipos. Por eso, fueron clasificadas en la partida arancelaria 84.71 que, como se preció, cobija a los computadores y a los *“sistemas”* similares a los computadores que se presenten como *“Máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos y sus unidades; lectores magnéticos u ópticos, máquinas para registro de datos sobre soporte en forma codificada y máquinas para tratamiento o procesamiento de estos datos, no expresados ni comprendidos en otra parte”*.

Además, las máquinas importadas sirven para el uso de internet. En esa medida, cumplen, a satisfacción, las exigencias del artículo 27 de la Ley 633 de 2000 para reconocer que podían ser importadas con exclusión del impuesto sobre las ventas.

En esa medida, los actos administrativos demandados son nulos por violación del artículo 27 de la Ley 633 de 2000, por falta de aplicación. Se confirma la sentencia apelada.

Del restablecimiento del derecho

La Sociedad Coral Visión Ltda. S.I.A. pidió, a título de restablecimiento del derecho, que se condene a la DIAN a la devolución de lo *“que hubieren pagado o llegaren a pagar por concepto de IVA y recargos o sanciones, debidamente indexadas o actualizadas de conformidad con el artículo 178 del Código Contencioso Administrativo (...) junto con los intereses, desde la fecha en que se hubiere efectuado el pago hasta la fecha en que se haga su devolución por parte de la entidad demandada”*.

En el mismo sentido, la Compañía Agrícola de Seguros S.A., en calidad de aseguradora de la obligación garantizada por Coral Visión Ltda. S.I.A., pidió que se condenara a la DIAN a pagarle \$139.344.355 por daño emergente, y, por lucro cesante, la actualización de dicho valor de acuerdo con el IPC desde que se efectúe el abono de la deuda a la DIAN, hasta el día en que se realice el pago por parte de la demandada, *“adicionándose los pagos que hagan por concepto intereses, sanciones y actualizaciones”*.

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en los numerales 2 y 3 de la parte resolutive de la sentencia del 5 de octubre de 2005 (expediente 17141), decidió, a título de restablecimiento del derecho: (2) Declarar que la sociedad Coral Visión Ltda SIA no es responsable del pago del IVA en la importación hecha por la sociedad Global Computing Technologies S. A. y (3) Ordenar que en el evento de que la sociedad hubiere pagado alguna suma de dinero por dicho concepto, se devuelvan por la demandada debidamente indexada o actualizada de conformidad con el artículo 178 del C. C. A.

En la sentencia del 24 de octubre de 2009 (Expediente 17945), el mismo Tribunal decidió estarse a lo resuelto en la sentencia del 5 de octubre de 2005 (expediente 17141)

La Sala revocará el numeral 3 de la sentencia del 5 de octubre de 2005, para ordenar otro restablecimiento del derecho, y modificará la sentencia del 24 de abril de 2009, para estarse a lo resuelto en esta sentencia, por las siguientes razones:

La declaración de nulidad de los actos administrativos de carácter particular y concreto generalmente implica que la situación jurídica del afectado retorne al mismo estado que tenía antes de la expedición de los actos anulados.

Sin embargo, hay quienes afirman que los efectos de la nulidad jamás pueden ser retroactivos, en estricto sentido, porque el pasado no retorna jamás.¹⁶ Por eso, también ha dicho la doctrina que debe tenerse en cuenta el tipo de acto que se declara nulo, puesto que si tal acto es constitutivo¹⁷, el acto o providencia que lo invalida o lo anula, también debe serlo. En ese sentido, el acto o providencia de anulación no se limita a hacer una simple declaración de ilegalidad, sino que establece una nueva situación jurídica.¹⁸

A partir del establecimiento de una nueva situación jurídica, también se ha propugnado porque el restablecimiento del derecho sea *in natura*, esto es, que se restablezca la situación jurídica que tenía el sujeto afectado con el acto, no a la situación previa que tenía antes de dicho acto, sino a la situación jurídica en que estaría el sujeto, si ese acto no se hubiera expedido.

En el caso en concreto, el restablecimiento del derecho *in natura* que se genera por la declaratoria de nulidad del acto administrativo que formuló la liquidación oficial por el impuesto sobre las ventas se concreta: (i) en la declaratoria de firmeza de la declaración de importación que fue objeto de liquidación oficial a efectos de darle validez a ese acto jurídico, tal y como se presentó, y (ii) en la declaración de que ni el demandante ni la aseguradora están obligados a pagar suma alguna por concepto de la obligación tributaria liquidada oficialmente.

Sin embargo, el restablecimiento del derecho también puede implicar la devolución de los tributos y sanciones pagados en acatamiento de las liquidaciones oficiales, debidamente

¹⁶ Cfr. Romanelli, citado por Manuel María Díez

¹⁷ Manuel María Díez, al referirse a la naturaleza, estructura y forma del acto o providencia que invalida (anula) un acto administrativo precisa que "(...)Se trata, sin duda de un acto jurídico cuyo efecto típico principal consiste en la eliminación del acto viciado de la vida jurídica. A este efecto se acompaña otro, de carácter material, que se refiere a la relación. Por otra parte, los actos que tienen por objeto el nacimiento, modificación o extinción de un derecho, obligación, interés, etc., vale decir una modificación de la condición jurídica existente, se llaman constitutivos o innovativos. Existen otros actos que tienen por efecto hacer valer, realizar, conservar o tutelar un poder o derecho por efecto hacer valer, realizar, conservar o tutelar un poder o derecho preexistente, sin producir efectos innovativos. Estos actos se llaman declarativos. Esta clasificación es aplicable al acto de invalidación, tanto si se ha dictado en sede jurisdiccional como administrativa. Manuel María Díez. "El Acto Administrativo". Tipográfica Editora Argentina S.A. Buenos Aires. 1993.

¹⁸ Manuel María Díez, citando a Romanelli, señala que para este autor " lo que el derecho puede hacer es crear, sólo para el futuro, una situación nueva, realizándola en forma de no modificar un estado anterior, sino en suprimir, para el futuro, las consecuencias del acto eliminado, buscando establecer, solamente para el futuro, una situación conforme a lo que hubiera ocurrido si el hecho productivo se hubiera realizado en el pasado. Si se examinan, en el futuro, los efectos de un acto que se elimina de la vida jurídica, pueden distinguirse, según Romanelli, dos posibilidades: a) aquella por la cual la nueva situación que se crea, en cuanto a su contenido, trata de reproducir una situación en cierto sentido equivalente a la que hubiera ocurrido si no hubiera nacido el acto que luego fue invalidado; b) aquella por la que se impide solamente que otras consecuencias se produzcan para el futuro, manteniendo todas aquellas que se habían producido en el período de tiempo en que el acto estuvo en vigencia. En el primer supuesto podrá hablarse de retroactividad y de efectos *ex tunc*, mientras que en la segunda hipótesis habrá irretroactividad y efectos *ex nunc*.

actualizados¹⁹, a título de daño emergente²⁰, y el reconocimiento de intereses, a título de lucro cesante²¹.

Sin embargo, para el efecto, es necesario que se pruebe que se hizo el pago, y más en este caso en el que tanto la sociedad de intermediación aduanera como la Compañía aseguradora solicitaron la devolución del impuesto liquidado y que pudo ser pagado directamente por Coral Visión Ltda., o, indirectamente, mediante la efectividad de la póliza correspondiente, por la Compañía Agrícola de Seguros S.A.

De manera que, para ordenar la devolución a favor de una u otra empresa, el a quo debió verificar la prueba del pago. Dado que ni Coral Visión Ltda. S.I.A. ni la Compañía Agrícola

¹⁹ "(...) la jurisprudencia ha explicado que la actualización del dinero es desarrollo del principio de indemnización integral del daño. O sea que la actualización monetaria, tiene por objetivo mantener o preservar la equivalencia o representación del valor real de la moneda entre el momento en que se adquiere y se hace exigible la obligación dineraria y el momento de su pago, compensando o corrigiendo el efecto o factor inflacionario transcurrido en ese lapso o período de tiempo. (...)CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN TERCERA. Sentencia del catorce (14) de abril de dos mil diez (2010).Radicación número: 25000-23-26-000-1997-03663-01(17214). Consejera ponente: RUTH STELLA CORREA PALACIO. Actor: FEDERICO SAÚL SANCHEZ MALANGÓN. Demandado: DISTRITO CAPITAL DE BOGOTÁ-SECRETARIA DE OBRAS PÚBLICAS. Referencia: ACCIÓN CONTRACTUAL

²⁰ "El daño emergente supone, por tanto, una pérdida sufrida, con la consiguiente necesidad —para el afectado— de efectuar un desembolso si lo que quiere es recuperar aquello que se ha perdido. El daño emergente determina que algún bien económico salió o saldrá del patrimonio de la víctima. Cosa distinta es que el daño emergente pueda ser tanto presente como futuro, dependiendo del momento en que se haga su valoración." Sentencia del 2de mayo de dos mil siete (2.007).CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN TERCERA. Consejero ponente: MAURICIO FAJARDO GÓMEZ. Radicación número: 73001-23-31-000-1997-15879-01(15989). Actor: FANNY ORTEGÓN NAVARRO Y OTROS. Demandado: NACIÓN-MINISTERIO DE JUSTICIA, FISCALÍA GENERAL DE LA NACIÓN, CONSEJO SUPERIOR DE LA JUDICATURA.

"Doctrinaria y jurisprudencialmente se ha sostenido que el daño emergente (damnum emergens) es la disminución patrimonial inmediata a causa del hecho que se juzga, representada en la pérdida de elementos económicos bien por los gastos que ellos significaron en su adquisición, ora por los desembolsos futuros para recuperarlos o enmendarlos, incluso, por la constitución de un pasivo, es decir, un empobrecimiento debido a que un bien salió o saldrá del patrimonio." CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN TERCERA. Sentencia del catorce (14) de abril de dos mil diez (2010).Radicación número: 25000-23-26-000-1997-03663-01(17214). Consejera ponente: RUTH STELLA CORREA PALACIO. Actor: FEDERICO SAÚL SANCHEZ MALANGÓN. Demandado: DISTRITO CAPITAL DE BOGOTÁ-SECRETARIA DE OBRAS PÚBLICAS. Referencia: ACCIÓN CONTRACTUAL

²¹ "(...) el lucro cesante corresponde a la ganancia frustrada, a todo bien económico que, si los acontecimientos hubieran seguido su curso normal, habría ingresado ya o lo haría en el futuro, al patrimonio de la víctima. En cuanto tiene que ver con el lucro cesante, la jurisprudencia de esta Corporación ha sostenido reiteradamente que el mismo, para que proceda su indemnización, debe ser cierto, como quiera que el perjuicio eventual no otorga derecho a reparación alguna. El perjuicio indemnizable, entonces, puede ser actual o futuro, pero, de ningún modo, eventual o hipotético. Para que el perjuicio se considere existente debe aparecer como la prolongación cierta y directa del estado de cosas producido por el daño, por la actividad dañina realizada por la autoridad pública." Idem 18.

Al paso que el lucro cesante (lucrum cessans), es la frustración de las utilidades, ventajas o lucro o pérdida de un interés futuro a un bien o a la realización de ciertos aumentos patrimoniales, por el mismo hecho, es decir, supone todas las ganancias ciertas que han dejado de percibirse o que se reportarían. Tanto el daño emergente como el lucro cesante, pueden a su vez, sin que dejen de serlo, presentar las variantes de consolidado y futuro, de acuerdo con el momento en que se haga su valoración. Idem 18 sección tercera.

de Seguros adjuntaron la prueba del pago de los valores que la DIAN liquidó en los actos administrativos demandados, no era pertinente ordenar una devolución condicionada.

Por lo tanto, en estos eventos, resulta suficiente con que se declare que ni Coral Visión LTDA S.I.A. ni la Compañía Agrícola de Seguros S.A. están obligadas a pagar suma alguna por concepto de los impuestos liquidados en los actos administrativos declarados nulos.

De manera que, la orden que impartió el a quo se modificará, en atención a lo previsto en el inciso primero del artículo 357 del C.P.C., en cuanto dispone que la apelación se entiende interpuesta en lo desfavorable al apelante, en este caso, la DIAN, y en la facultad que tiene el juez de enmendar la providencia en la parte que no fue objeto del recurso, cuando fuere indispensable por tratarse de puntos íntimamente relacionados con la decisión que se adopte.

De otra parte, aunque lo anteriormente expuesto es suficiente para modificar el restablecimiento del derecho, la Sala considera pertinente precisar, en lo que concierne al derecho a la indexación que ordenó el a quo, que no es procedente su reconocimiento, porque en materia tributaria, para la devolución de las sumas pagadas en exceso o de lo no debido rige el Estatuto Tributario que prevé el reconocimiento de los intereses corrientes y moratorios [artículo 863 y siguientes²²], que incluyen, la depreciación

²² **ARTICULO 863. INTERESES A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE.** Modificado por el artículo 12 de la Ley 1430 de 2010. Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos:

Se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.

Se causan intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

En todos los casos en que el saldo a favor hubiere sido discutido, se causan intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

ARTICULO 864. TASA DE INTERÉS PARA DEVOLUCIONES. Modificado por el artículo 166 de la Ley 223 de 1995. El interés a que se refiere el artículo anterior, será igual a la tasa de interés prevista en el artículo 635 del Estatuto Tributario.

Los intereses corrientes se liquidarán a una tasa equivalente al interés bancario corriente certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia; para la liquidación de los intereses moratorios, se descontará el término del plazo originario para devolver no utilizado por la administración a la fecha del rechazo total o parcial del saldo a favor. [Inciso adicionado por el artículo 38 de la Ley 1430 de 2010]

monetaria, como lo ha reiterado la doctrina judicial civil²³ y la doctrina judicial del Consejo de Estado²⁴.

Por lo tanto, el restablecimiento del derecho se limitará a: (i) declarar en firme la declaración de importación No. 10031010749963 del 29 de noviembre del 2002 que presentó la Sociedad Coral Vision Ltda S.I.A. y (ii) declarar que ni Coral Visión Ltda. S.I.A. ni la Compañía Agrícola de Seguros están obligadas a pagar suma alguna por concepto del impuesto sobre las ventas por los bienes importados mediante la declaración de importación No. 10031010749963 del 29 de noviembre del 2002.

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,

²³ La Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia, ha dicho:

Cas.civ. sentencia de 24 de enero de 1990: "en materia comercial, dado el sistema de fijación del interés legal moratorio que consagran los artículos 883 y 884... cuando los jueces condenan al pago de intereses de esta naturaleza se están remitiendo a una tasa que, también, comprende el resarcimiento por la pérdida del poder adquisitivo del dinero"; Cas.civ. sentencia de 19 de noviembre de 2001, Exp. 6094: "Cuando el pago, a manera de segmento cuantitativo, involucra el reconocimiento de intereses legales comerciales, no pueden los jueces, con prescindencia de toda consideración especial, ordenar igualmente el ajuste monetario de la suma adeudada, específicamente cuando los réditos que el deudor debe reconocer son de naturaleza comercial, puesto que, sean ellos remuneratorios o moratorios, el interés bancario corriente que sirve de base para su cuantificación (C. de Co., art. 884), ya comprende, *per se*, la aludida corrección (...). Por su importancia, es conveniente acotar que las tasas en cuestión, en la realidad económica actual —así como en lo tocante con el pasado reciente—, son tasas positivas, en cuanto exceden —notablemente— el índice de inflación registrado, de modo que ellas cubren, *in integrum*, la pérdida del poder adquisitivo del dinero, pues se insiste en que el componente inflacionario es uno de los eslabones que, articulados, integran la cadena del interés bancario corriente (...). Más aún, dado que el interés tiene como frontera inquebrantable la tasa de usura (C. Penal, art. 305), según lo ha expresado esta corporación en forma repetida (vid: cas. civ. de 30 de mayo de 1996, CCXL, pág. 709 y cas. civ., mayo 11 de 2000; exp. 5427), esta limitación viene a confirmar la regla relativa a la incompatibilidad de los intereses legales comerciales con una indexación complementaria, pues el reconocimiento de ésta, a la par con aquellos, se traduciría de algún modo, en un desbordamiento de tales réditos, lo que colocaría al acreedor en situación de infringir la ley penal, sin perjuicio de los conocidos efectos patrimoniales previstos en el ordenamiento jurídico.(...)"

²⁴ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Sentencia del veinticinco (25) de septiembre de dos mil ocho (2008). Radicación número: 25000-23-27-000-2004-00819-01(16155). Consejero ponente (E): HECTOR J. ROMERO DIAZ. Actor: BAYER CROPS SCIENCE S.A. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Sentencia del veintinueve (29) de abril de dos mil diez (2010). Radicación número: 13001-23-31-000-2005-01822-01(17352). Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Actor: SYNGENTA S.A. Demandado: ADMINISTRACIÓN ESPECIAL DE ADUANAS DE CARTAGENA. Sentencia del dieciséis (16) de septiembre de dos mil diez (2010). Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00094-01(17634). Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Actor: BOEHRINGER INGELHEIM S.A. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

"También ha considerado la Sección que siempre que se trate de intereses puros dicho concepto no resulta incompatible con la actualización monetaria, por tener causas diferentes; y, contrario sensu, serán incompatibles cuando los intereses comerciales corrientes o de mora lleven insito el factor de corrección monetaria o de indexación por la desvalorización o devaluación de la moneda ante el fenómeno inflacionario, tal y como así lo explicó la Sala en Sentencia de 10 de mayo de 2001, Exp. 12.719." CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN TERCERA. Sentencia del catorce (14) de abril de dos mil diez (2010). Radicación número: 25000-23-26-000-1997-03663-01(17214). Consejera ponente: RUTH STELLA CORREA PALACIO. Actor: FEDERICO SAÚL SANCHEZ MALANGÓN. Demandado: DISTRITO CAPITAL DE BOGOTÁ-SECRETARÍA DE OBRAS PÚBLICAS. Referencia: ACCIÓN CONTRACTUAL.

FALLA

1. **CONFÍRMANSE** los numerales 1 y 2 de la sentencia del 5 de octubre del 2005, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por Coral Visión Ltda. SIA, contra la DIAN.
2. **REVÓQUESE** el numeral 3 de la sentencia del 5 de octubre del 2005, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por Coral Visión Ltda. S.I.A, contra la DIAN. En su lugar,

DECLÁRASE, a título de restablecimiento del derecho: (i) en firme la declaración de importación No. 10031010749963 del 29 de noviembre del 2002 que presentó la Sociedad Coral Vision Ltda. S.I.A. y (ii) que ni Coral Visión Ltda. S.I.A. ni la Compañía Agrícola de Seguros están obligadas a pagar suma alguna por concepto del impuesto sobre las ventas por los bienes importados mediante la declaración de importación No. 10031010749963 del 29 de noviembre del 2002.

3. **MODIFÍCASE** la sentencia del 24 de abril del 2009, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por la Compañía Agrícola de Seguros S. A., contra la DIAN, en el siguiente sentido:

ESTÉSE a lo resuelto en numerales 1 y 2 del presente fallo.

4. En virtud de la acumulación de procesos ordenada por Auto del 10 de noviembre del 2010, únicamente se reconoce personería jurídica para actuar como apoderada de la DIAN, a la abogada María Elena Caviedes Camargo, a quien se le confirió poder especial para representar judicialmente a dicha entidad en el proceso principal 17141 (folio 267 de este cuaderno), al cual se acumuló el proceso 17945.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

ENRIQUE MANOSALVA AFANADOR

CONJUEZ

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
SALVO VOTO**

POTESTAD REGLAMENTARIA – Alcance / DECRETO REGLAMENTARIO – Objeto / EXCLUSION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN LA IMPORTACION DE COMPUTADORES - Era necesario que el gobierno nacional reglamentara el artículo 27 de la ley 633 de 2000 / SISTEMAS SIMILARES – Término no fácil de definir para la época. Vacío normativo / CONTRATO DE SEGURO – Efectos / POLIZA – Efectos / SINIESTRO EN MATERIA ADUANERA - Lo configura el incumplimiento de la obligación garantizada. Presentación de la declaración aduanera

Es claro el mandato constitucional referido: los decretos expedidos en uso de la potestad reglamentaria se dictan para la ejecución de las leyes. Tal postulado implica la plena sujeción de dichos decretos a las normas legales que reglamentan, como condición material de contenido. En efecto, el objeto del reglamento es asegurar la aplicación de la ley que desarrolla, regulando los principios que ella formula, sin mutarla, ampliarla, modificarla, sustituirla o restringirla. Estas limitantes surgen de la necesidad de cumplir debidamente la fuente legal mencionada, pues, ante el fin categórico del poder reglamentario (ejecutar la ley), se entiende que éste sólo se justifica en la medida en que aquélla carezca de los parámetros necesarios para su cabal aplicación; como lo acotó la jurisprudencia, la ley sientan los principios generales y el decreto reglamentario los desenvuelve en todos sus pormenores, de modo que el contenido legal desarrollado es, en últimas, el que determina el alcance del poder mencionado. Y es que en la época de la importación el objeto de la exclusión (los sistemas similares) no era un concepto común ni fácilmente definible, para con base en el mismo determinar los bienes que encajaban en ese género; por el contrario, se trataba de una acepción técnica, amplísima, de 'textura abierta', carente de precisión y, por tanto, necesitada del reglamento gubernamental para establecer su ámbito aplicativo. De tal relevancia es el momento a partir del cual comienzan a correr los riesgos, que el siniestro que comienza antes de la vigencia de la póliza no accede al amparo de la misma, como si ocurre respecto de los siniestros que principian antes de que la póliza empiece a regir y que culminan luego de que la misma expire. Tal precisión se deduce del artículo 1073 del Código de Comercio, conforme con el cual, si el siniestro, iniciado antes y continuado después de vencido el término del seguro, consume la pérdida o deterioro de la cosa asegurada, el asegurador responde del valor de la indemnización en los términos del contrato; pero si se inicia antes y continúa después que los riesgos hayan principiado a correr por cuenta del asegurador, éste no será responsable por el siniestro. Ahora bien, al tenor del artículo 480 del Estatuto Aduanero, siempre que se haya otorgado garantía (como la póliza de seguro) para respaldar el pago de tributos aduaneros y sanciones por el incumplimiento de obligaciones, aquélla puede hacerse efectiva por el monto que corresponda, si se configura una infracción, salvo que el garante efectúe el pago correspondiente antes de la ejecutoria del acto administrativo que declare el incumplimiento de la obligación o imponga una sanción. Si así ocurre, no procede la imposición de sanción pecuniaria adicional. En materia aduanera, la Sala ha señalado que el siniestro o riesgo asegurado lo configura el incumplimiento de la obligación garantizada, y que esa circunstancia debe ocurrir dentro del término de vigencia de la póliza, aclarando que el incumplimiento, como tal, es sustancialmente distinto a su declaratoria mediante acto administrativo.

FUENTE FORMAL: CODIGO COMERCIO – ARTICULO 480 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 1073

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Consejera: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Radicación número: 76001-23-31-000-2006-01049-01(17141) (17945)

Actor: CORAL VISION LTDA – COMPAÑIA AGRICOLA DE SEGUROS S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

De manera respetuosa, me aparto de la decisión mayoritaria de la Sala, que:

- Confirmó los numerales 1 y 2 de la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, el 5 de octubre del 2005, mediante los cuales se anularon los actos administrativos demandados en el sub lite, y se declaró que la Sociedad de Intermediación Aduanera Coral Visión no era responsable de pagar el impuesto a las ventas generado en la importación hecha por la sociedad GLOBAL COMPUTING TECHNOLOGIES S. A. el 29 de noviembre del 2002, según declaración No. 10031010749963.
- Revocó el numeral 3° de la misma providencia, en cuanto ordenó la devolución de las sumas pagadas por el impuesto mencionado, debidamente indexadas, y, en su lugar: declaró en firme la declaración de importación anteriormente mencionada, desestimó la obligación de Coral Visión y de la Compañía Agrícola de Seguros respecto del pago del impuesto sobre las ventas por los bienes importados mediante la misma declaración.
- Y, modificó la sentencia del 24 de abril del 2009 proferida dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por la Compañía Agrícola de Seguros S. A. contra la DIAN, en el sentido de estarse a lo resuelto tanto en los numerales confirmados, como en el revocado.

En mi parecer, las sentencias del 5 y del 24 de abril del 2005 debieron revocarse, para, en el caso de la primera, negar la nulidad de los actos demandados y, tratándose de la segunda, anular el numeral 2º de la Liquidación Oficial de Corrección No. 00006304 del 27 de octubre del 2005 y la Resolución No. 00000745 del 10 de febrero de 2006, en cuanto confirmó dicho numeral.

En concordancia, como restablecimiento del derecho consecuente con la decisión anulatoria mencionada, debió declararse que la Póliza No. 3001001119301 del 24 de agosto del 2005 no amparaba el incumplimiento de ninguna obligación derivada de la declaración de importación No. 10031010749963 del 29 de noviembre del 2002, presentada por CORAL VISIÓN LTDA. S. A., y que, en consecuencia, la COMPAÑÍA AGRÍCOLA DE SEGUROS S. A. no adeudaba suma alguna respecto de la operación amparada por dicha declaración.

Tales decisiones no son más que el resultado lógico del estudio de fondo respecto de los aspectos fácticos y jurídicos discutidos en el caso concreto, el cual, en su momento plasme en la ponencia puesta a consideración de la Sala y denegada por la mayoría de sus integrantes. Dicho estudio se concreta en los siguientes ítems:

Según el artículo 27 de la Ley 633 del 2000²⁵, fuente normativa de la exclusión de impuesto sobre las ventas que reclama Coral Visión Ltda SIA, los sistemas similares que pretendan socializar la cobertura y el uso del Internet estaban excluidos del impuesto sobre las ventas durante los años 2001, 2002 y 2003, de acuerdo con la reglamentación que le diera el Gobierno Nacional. Esa disposición legal fue reglamentada por el artículo 20 del Decreto Reglamentario 406 del 2001²⁶.

²⁵ "Bienes que no causan el impuesto. Modifícanse unas partidas arancelarias, adiciónase un inciso y modifícanse los párrafos del artículo 424 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

(...)

Los computadores personales de un solo procesador, portátiles o de escritorio, habilitados para uso de Internet, con sistema operacional preinstalado, teclado, mouse, parlantes, cables y manuales, hasta por un valor CIF de mil quinientos dólares (US\$1.500), en la forma que los determine el reglamento, estarán excluidos del impuesto sobre las ventas durante los años 2001, 2002 y 2003, así como también aquellos sistemas similares que pretendan socializar la cobertura y uso del Internet de acuerdo con la reglamentación que le dé el Gobierno Nacional

La Administración de Aduanas de Cali consideró que la declaración presentada por CORAL VISIÓN LTDA SIA liquidó erróneamente en \$0, el impuesto sobre las ventas generado por la importación de “sistemas similares que pretendan socializar la cobertura y el uso del internet”, porque el referido artículo 20 no aludió a dichos sistemas, de modo que la exclusión de IVA del bien importado carecía de reglamentación y, por tanto, no podía aplicarse.

Bajo las orientaciones del principio de legalidad y de la jerarquización normativa²⁷ en el Estado de Derecho, los poderes públicos se encuentran subordinados a la la ley en sentido formal, en cuanto ella proviene del órgano de representación popular a nivel nacional.

En consonancia, los artículos 6º y 121 del texto constitucional prohíben que las autoridades estatales en general, incluyendo todos los órganos e instituciones del Estado, ejerzan funciones distintas de las establecidas en ese tipo de categorías normativas (las legales), y los artículos 123 y 189 (num 11) ibídem reiteraron esa sujeción e incluyeron a los reglamentos como parámetros jurídicos igualmente acatables, encargados de desarrollar y ejecutar las disposiciones legales como fuente primaria en la producción del derecho.

La ley, entonces, opera en un nivel inmediatamente inferior frente a la Constitución, pero superior frente a las demás fuentes jurídicas, de modo que sólo

²⁶ “Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 424 del Estatuto Tributario, y por los años 2001, 2002 y 2003, la exclusión del IVA en la importación y venta de computadores personales se aplicará teniendo en cuenta el valor de US\$1.500 CIF unitario en el momento de la importación o de la venta, independientemente de la cantidad de equipos amparados por la declaración de importación o la factura.

En los términos del inciso anterior y con el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 424 del Estatuto Tributario estarán excluidas del IVA las siguientes importaciones y ventas:

1. Computadores portátiles.
2. Computadores personales de escritorio, conformados por Unidad Central de Proceso y monitor.
3. Unidades Centrales de Proceso (CPU), con teclado, mouse, manuales, cables, parlantes, sistema operacional preinstalado y habilitadas para acceso a Internet.

Parágrafo. La exigencia de parlantes para acceder a la exclusión del IVA se entenderá cumplida cuando la CPU incorpore tarjeta de sonido.”

²⁷ Teoría de la formación del derecho a la que se refirió Hans Kelsen, según la cual, el conjunto de normas que conforman el derecho de un país, no es un conjunto desordenado sino que corresponde a un ordenamiento jerárquico en el cual unas normas dependen de otras según su importancia (KELSEN, Hans, *Teoría Pura del Derecho*, 16ª edición, Buenos Aires, Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1979, págs. 135 y sgts)

ella puede habilitar a las demás categorías normativas, salvo en los casos excepcionales que la constitución disponga. Así, las competencias del poder legislativo sólo son las que la Constitución establece para materias reservadas y, en ausencia de leyes, todas las demás materias pueden ser reguladas por el ejecutivo quien, por potestad reglamentaria, no puede realizar regulaciones autónomas e independientes, sino siempre sujetas a la ley, en ejecución de la misma²⁸.

Por su parte, el texto original del artículo 12 de la Ley 153 de 1887 establecía que las órdenes y demás actos ejecutivos del gobierno expedidos en ejercicio de la potestad reglamentaria tenían fuerza obligatoria y se aplicaban mientras no contradijeran la constitución, las leyes ni la doctrina legal más probable; y el artículo 240 del Código de Régimen Político y Municipal, a su vez, contemplaba el orden de preferencia de disposiciones contradictorias en asuntos nacionales, departamentales y municipales, tomando en primer lugar a las leyes.

Por unidad temática, la sentencia C-037 del 2000 examinó conjuntamente la constitucionalidad de las disposiciones anteriores, dado que ambas referían a la prelación aplicada entre la ley, los reglamentos ejecutivos y las órdenes superiores. La Corte declaró inexecutable el artículo 240 porque su terminología no se adecuaba al sistema de fuentes consagrado en la Constitución²⁹.

La misma desactualización terminológica advirtió en las expresiones “expedidos en ejercicio de la potestad reglamentaria” contenida en el artículo 12 de la Ley 153 de 1887, dado que excluía otros de naturaleza no reglamentaria que hoy en día existen, limitando inconstitucionalmente la sujeción de los actos administrativos a la ley, de modo que al retirarlo del ordenamiento jurídico la norma tendría un alcance suficientemente amplio como para cobijar todo el universo del actuar normativo de la Administración, y someterlo al principio de legalidad.

²⁸ SIERRA PORTO, Humberto A.. *Concepto y Tipos de Ley en la Constitución Colombiana*. Primera reimpresión, 2001. Universidad Externado de Colombia. P. 163.

²⁹ Referido a las expresiones “orden del superior”, “órdenes de los superiores”, por tener significación ambigua, “reglamento ejecutivo”, por no abarcar la variada gama de Decretos que puede expedir el Presidente al amparo de facultades constitucionales; “reglamentos del gobernador” y “reglamentos del alcalde” por no corresponder a la designación de los actos administrativos que emanan de tales autoridades.

En consecuencia, la expresión enunciada fue declarada inexecutable junto con el aparte "*ni a la doctrina legal más probable*"; el resto de su disposición se declaró executable bajo el entendido de que no vinculaba al juez cuando fallaba de acuerdo con los principios superiores que emanan de la Constitución y de que no podía desconocer la doctrina constitucional integradora.

A lo largo de su análisis dicha providencia analizó la jerarquización normativa, reconociendo la primacía legislativa que pregona el sistema³⁰, conforme con el cual, todos los actos que expide la Administración y las actuaciones que realice, deben respetar las normas jurídicas superiores. Por este postulado propende el ordenamiento jurídico y específicamente el Decreto 01 de 1984 - Código Contencioso Administrativo - a través de las diferentes acciones jurisdiccionales que establece contra los actos administrativos (arts. 84 y 85), cuando quiera que infrinjan las normas en que deben fundarse.

Bajo tales premisas, el artículo 27 de la Ley 633 del 2000 consagró la exclusión de IVA para, entre otros, "los sistemas similares³¹ que pretendan socializar la cobertura y el uso del Internet **de acuerdo con** la reglamentación que le de el Gobierno Nacional". Se describe así un tipo legal abierto, que además de cualificar la exclusión con un adjetivo de modo, referido a la reglamentación del Gobierno Nacional, opera en conformidad o armonía con una categoría normativa inferior, según se desprende de la expresión "de acuerdo con".

El Decreto 406 del 2001 reglamentó parcialmente la Ley 633 del 2000 y el Estatuto Tributario, en ejercicio de las facultades otorgadas por el artículo 189, numeral 11 de la Constitución Política, según lo anota su prefacio.

³⁰ "En lo pertinente, dijo la sentencia: "...tenemos que los actos administrativos de contenido normativo, deben tener por objeto el obedecimiento y cumplimiento de la ley, de donde se deduce su sujeción a aquella. Igualmente, las normas superiores que organizan la jurisdicción contencioso-administrativa y señalan sus atribuciones (artículo 237 superior), encuentran su finalidad en la voluntad del constituyente de someter la acción administrativa al imperio de la ley.... Tenemos entonces que, de manera general, la normatividad jurídica emanada de autoridades administrativas o de entes autónomos, debe acatar las disposiciones de la ley, tanto en su sentido material como formal... aquellas normas que desarrollan o implementan otras, o las refieren a situaciones particulares, se someten a las que pretenden desarrollar...."

³¹ En el texto de la norma, la similitud se refiere a los computadores personales de un solo procesador, portátiles o de escritorio, habilitados para uso de Internet.

La doctrina administrativista llama potestad reglamentaria al poder en virtud del cual la Administración dicta reglamentos y participa en la formación del ordenamiento³² determinando los aspectos o detalles que el legislador no consideró necesario regular por no tener carácter sustancial.

Es claro el mandato constitucional referido: los decretos expedidos en uso de la potestad reglamentaria se dictan para la ejecución de las leyes. Tal postulado implica la plena sujeción de dichos decretos a las normas legales que reglamentan, como condición material de contenido.

En efecto, el objeto del reglamento es asegurar la aplicación de la ley que desarrolla, regulando los principios que ella formula, sin mutarla, ampliarla, modificarla, sustituirla o restringirla. Estas limitantes surgen de la necesidad de cumplir debidamente la fuente legal mencionada, pues, ante el fin categórico del poder reglamentario (ejecutar la ley), se entiende que éste sólo se justifica en la medida en que aquélla carezca de los parámetros necesarios para su cabal aplicación; como lo acotó la jurisprudencia, la ley sientan los principios generales y el decreto reglamentario los desenvuelve en todos sus pormenores³³, de modo que el contenido legal desarrollado es, en últimas, el que determina el alcance del poder mencionado³⁴.

Lo anterior no implica que los reglamentos complementen la ley, pues la expresión de esa voluntad general es exclusiva del órgano de representación popular y, como tal, es norma originaria por excelencia, que dispone desde sí misma. El decreto reglamentario debe limitarse a dar vida práctica a esa ley para hacerla eficaz, activa y plenamente operante, de ahí que “introducir so pretexto de la reglamentación normas nuevas, preceptos que no se desprendan conforme a la naturaleza de las cosas, de las disposiciones legales, reglas que dispongan obligaciones o prohibiciones a los ciudadanos más allá del contenido intrínseco de

³² GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNANDEZ, Tomás Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, ediciones Civitas, Madrid 1986, p. 184

³³ Consejo de Estado, sentencia del 23 de noviembre de 1984, exp. 4429

³⁴ Sobre el particular, RODRÍGUEZ R., Libardo, *Derecho Administrativo General y Colombiano*, octava edición, editorial Temis S. A., Bogotá, 1995, P. 286 En términos del tratadista Jaime Vidal Perdomo, *la extensión de la potestad reglamentaria es inversamente proporcional a la extensión de la Ley*

la ley, implica un acto exorbitante, una extralimitación de funciones, que constituye una clara violación de la voluntad legislativa, cuya vida se pretende asegurar³⁵.

La acción del gobierno cuando reglamenta la ley tiene una órbita y finalidad específica: el cumplimiento de la ley tal como fue expedida y para lo que fue expedida, es ello lo que impone la sincronización del sistema jurídico en un Estado de Derecho, en el que sólo el legislador puede expedir leyes y el ejecutivo debe limitarse a cumplirlas (C. P. Art. 150).

Ahora bien, en ejercicio de la potestad reglamentaria que previó el artículo 27 de la Ley 633 del 2000, el artículo 20 del Decreto 406 del 2001 dispuso que **la exclusión del IVA en la importación y venta de computadores personales se aplicaría teniendo en cuenta el valor de US\$1.500 CIF unitario en el momento de la importación o de la venta, independientemente de la cantidad de equipos amparados por la declaración de importación o la factura.**

En los términos de esa disposición y con el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 424 del Estatuto Tributario vigente para la época, el reglamento precisó que la exclusión del IVA se aplicaba respecto de las importaciones y ventas de: i) computadores portátiles; ii) computadores personales de escritorio, conformados por Unidad Central de Proceso y monitor; y iii) Unidades Centrales de Proceso (CPU), con teclado, mouse, manuales, cables, parlantes, sistema operacional preinstalado y habilitadas para acceso a Internet. Al tiempo, señaló que la exigencia de parlantes para acceder a la exclusión del IVA se entendería cumplida cuando la CPU incorporara tarjeta de sonido.

En mi concepto, el artículo 20 in examine, de cara al artículo 27 de la Ley 633 del 2000, permite advertir un desarrollo parcial de dicho texto legal, pues mientras éste consagró el beneficio para dos clases de bienes: 1) los computadores personales de un solo procesador, portátiles o de escritorio, habilitados para uso de Internet, con sistema operacional preinstalado y ciertos accesorios; y, 2) los sistemas similares que pretendieran socializar la cobertura y uso del Internet, sujetando en ambos casos la exclusión a la reglamentación del Gobierno Nacional; el reglamento sólo reguló el beneficio respecto del primer grupo de

³⁵ Consejo de Estado. Anales. Tomo LXVI. Números 397 y 398, 1962. P. 54.

bienes, lo cual se ratifica con la especificidad que utiliza al enumerar los bienes importados y vendidos objeto de la exclusión.

La regulación así expedida denota la inexistencia del reglamento previsto en la ley para aplicar su disposición respecto de los “sistemas similares” mencionados. Dicha circunstancia impide aplicar la voluntad legislativa en lo que a dichos sistemas se refiere, comoquiera que, en los términos del artículo 27 de la Ley 633 del 2000, aquélla sujetó el tratamiento preferencial a una condición modal (la reglamentación del Gobierno Nacional) que, a la fecha, no se ha cumplido.

La omisión en el ejercicio de la facultad reglamentaria obstruye la eficacia material de la ley y, por tanto, su aplicación en cada caso concreto, pues ésta (la ley), lejos de establecer el tratamiento preferencial con alcance pleno y definido, se redactó como tipo abierto en cuanto dispuso su dependencia a la regulación ejecutiva que, en ese contexto, constituía un tipo amplificador encargado de concretar los detalles que hacían operante la exclusión para los sistemas similares.

Y es que en la época de la importación el objeto de la exclusión (los sistemas similares) no era un concepto común ni fácilmente definible, para con base en el mismo determinar los bienes que encajaban en ese género; por el contrario, se trataba de una acepción técnica, amplísima, de ‘textura abierta’, carente de precisión y, por tanto, necesitada del reglamento gubernamental para establecer su ámbito aplicativo.

Por lo demás, CORAL VISIÓN tampoco allegó las pruebas necesarias para demostrar que las mercancías descritas en la declaración de importación que presentó, correspondían cierta e ineludiblemente a los referidos “sistemas similares”, acorde con criterios técnicos especialísimos.

De otra parte, no estamos en este caso frente a una interpretación analógica de la ley, como lo anota la Administración, porque de acuerdo con el artículo 8 de la Ley

153 de 1887³⁶, la aplicación analógica de leyes a un caso concreto sólo se admite cuando para éste no hay ley exactamente ajustable, de acuerdo con el aforismo jurídico *ubi éadem ratio, ibi éadem juris dispositio*.

En términos generales, la analogía representa una forma argumentativa que permite trasladar la solución prevista para un determinado caso, a otro distinto, no regulado por el ordenamiento jurídico, pero que se asemeja al primero en cuanto comparte con aquél ciertas características esenciales o la misma razón³⁷.

La doctrina ha precisado que el argumento analógico sólo se configura bajo tres elementos: i) la existencia de un vacío normativo o norma jurídica positiva y vigente con la que pueda calificarse un supuesto de hecho determinado; ii) la identidad de razón caracterizada por tener que ser fundamento de la analogía y no consecuencia de ella; por aplicarse entre el supuesto de hecho regulado y el caso no regulado, no entre la Ley y en un caso ni sólo en la Ley; y por ser externa o cualitativamente diferente a la semejanza entre casos, si bien relacionada con ella; y, iii) la existencia de una disposición jurídica análoga al supuesto no regulado que preferentemente debe tener aplicación legal³⁸.

Así pues, dado que la exclusión de los sistemas similares que pretendan socializar la cobertura y uso del Internet, fue prevista directamente por el artículo 27 de la Ley 633 del 2000, y es éste la fuente con base en la cual se resuelve el presente asunto, no existe un vacío legislativo del que pueda predicarse el uso de la interpretación analógica.

En consecuencia, la inexistencia de reglamentación respecto de la exclusión de los sistemas similares que pretendan socializar la cobertura y uso del

³⁶ Cuando no hay ley exactamente aplicable al caso controvertido, se aplicarán las leyes que regulen casos ó materias semejantes, y en su defecto, la doctrina constitucional y las reglas generales de derecho.

³⁷ M. ATIENZA. *Sobre la analogía en el derecho. Ensayo de análisis de un razonamiento jurídico*, Madrid, civitas, 1986, p. 29

³⁸ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica, *Analogía e Interpretación en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S. A., Madrid, 2010. Pág. 39-48.

Internet, no conducía a anular los actos acusados, motivo por el cual debía entrarse a analizar el segundo aspecto que motivó la decisión del a quo, esto es, la responsabilidad de CORAL VISIÓN LTDA. frente a la liquidación y pago del IVA generado por la importación de los bienes descritos en la Declaración de Importación No. 10031010749963 del 29 de noviembre del 2002.

Para ello se considera que la mencionada sociedades de intermediación aduanera, como persona jurídica encargada de ejercer la intermediación aduanera³⁹, actividad de servicio que auxilia la función pública aduanera, tenía la condición de declarante autorizado, y, con ella, la facultad de suscribir y presentar las declaraciones de mercancías por encargo de los importadores, indicando el régimen aduanero que había de aplicarse a las mismas y consignando los elementos e informaciones exigidos por las normas pertinentes.

Por previsión del artículo 23 del Decreto 2685 de 1999, al presentar y suscribir las declaraciones, las SIAS otorgaban fe de la veracidad de las mismas, dando lugar a que la autoridad aduanera las aceptara, sin perjuicio de su verificación documental o física.

Por previsión de los artículos 3°, 6° y 26 (lit. c) ibídem, los declarantes e intermediarios, entre otros, deben responder por las obligaciones aduaneras que se deriven de su intervención en la operación aduanera y por la veracidad y exactitud de los datos consignados en las declaraciones de importación, y se encuentran obligados a Liquidar y cancelar los tributos aduaneros y sanciones a que hubiere lugar, de acuerdo con lo previsto en la normatividad aduanera.

³⁹ Decreto 2685 de 1999, art. 1.

Para la época de la importación, la Intermediación Aduanera se definía como una actividad de naturaleza mercantil y de servicio, ejercida por las Sociedades de Intermediación Aduanera, orientada a facilitar a los particulares el cumplimiento de las normas legales existentes en materia de importaciones, exportaciones, tránsito aduanero y cualquier operación o procedimiento aduanero inherente a dichas actividades (art. 12 ibídem). El artículo 1° del Decreto 2883 del 2008 estableció el régimen de Agenciamiento Aduanero, conforme con el cual las Sociedades de Intermediación Aduanera fueron sustituidas por las Agencias de Aduanas.

De otra parte, conforme con la legislación aduanera, el cobro del IVA opera conjuntamente con el derecho aduanero al momento de la importación y con la declaración misma, sin que por ello dicho impuesto se convierta en un impuesto específico al comercio exterior.

Desde esa perspectiva, la doctrina ha entendido como “tributos aduaneros” los típicos gravámenes al comercio exterior, como derechos aduaneros, derechos antidumping, derechos compensatorios y tasas especiales que se originan con motivo de la operación de comercio exterior, entre otros. Y por derechos aduaneros los aranceles establecidos conforme a las pautas multilaterales de la OMC⁴⁰.

Entendiendo que el IVA hace parte de los tributos aduaneros, las sociedades de intermediación aduanera deben responder por el impuesto sobre las ventas generado por las operaciones de importación que agencian y que omiten declarar, no sólo porque la legislación aduanera las obliga a declarar información exacta y veraz, incluyendo la correspondiente a la liquidación de los tributos aduaneros⁴¹, sino porque, expresamente, le impone liquidar y cancelar los tributos aduaneros y sanciones a que hubiere lugar, de acuerdo con lo previsto en la normatividad aduanera, independientemente de que el beneficiado con esa liquidación fuere el importador⁴².

Esa responsabilidad se mantiene aún frente a la ausencia de reglamentación de las exclusiones tributarias pues, partiendo de la convicción de que los intermediarios aduaneros cuentan con la suficiente idoneidad técnica y profesional para actuar como declarantes autorizados y asesorar los trámites de quienes

⁴⁰ PARDO CARRERO, Germán, *Tributación Aduanera*, Primera edición, 2009, Legis editores S. A., págs. 66-67.

⁴¹ En sentencia del 27 de septiembre de 2007, exp. 15557, la Sala señaló que esa responsabilidad no se opone a las reglas del mandato comercial, porque la legislación aduanera es la que regula el tipo de servicio prestado por las SIAS, dado su carácter público y la competencia especial otorgada constitucionalmente al ejecutivo para reglamentarla.

⁴² “Bajo el mismo criterio, la sentencia del 28 de junio del 2010, exp. 16326, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez ratificó la responsabilidad de las SIAS frente a la indebida clasificación arancelaria de los bienes importados

contratan sus servicios, es apenas presumible su capacidad para aplicar las normas legales en la forma que las mismas prevén, sin desconocer las remisiones reglamentarias que hagan; así como para soportar las declaraciones con la documentación técnica idónea de la que pueda establecerse la correspondencia entre las mercancías que importa y las que eventualmente se prevean como excluidas.

Corolario de lo explicado, CORAL VISIÓN LTDA SIA no desvirtuó la legalidad de la Liquidación Oficial de Corrección No. 00006304 del 27 de octubre del 2005 ni la de la Resolución 00000745 del 10 de febrero del 2006, conduciendo a revocar la sentencia del 5 de abril del 2005, para, en su lugar, negar las pretensiones de su demanda.

Consecuencia directa de esa decisión era la de examinar los argumentos del recurso de apelación interpuesto por la Compañía Agrícola de Seguros S. A., comenzando por el relacionado con la improcedencia de la orden de efectividad de la póliza de cumplimiento No. 3001001119301 del 24 de agosto del 2005, porque no cubría los riesgos ocurridos para cuando se presentó la declaración de importación No. 10031010749963 del 29 de noviembre del 2002.

Frente a este tópico, se observó que la póliza de cumplimiento No. 3001001119301 del 24 de agosto del 2005, tomada por CORAL VISIÓN LTDA. SIA para garantizar el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que hubiere lugar por el incumplimiento de sus obligaciones y responsabilidades derivadas del ejercicio de la actividad de intermediación aduanera (fl. 180, c. 4), tenía una vigencia comprendida entre el 2 de noviembre del 2005 y el 2 de febrero del 2007 (fl. 179, c. 4).

Es claro que, a la luz del artículo 1046 del C. de Co., esa póliza, detentadora de las condiciones generales establecidas en el artículo 1047 ibídem, perfeccionó y probó el contrato de seguro⁴³, celebrado entre la tomadora y la Compañía

Agrícola de Seguros, para amparar sucesos inciertos, que la legislación denomina “riesgos”, los cuales no dependen exclusivamente de la voluntad del tomador, del asegurado o del beneficiario, y cuya realización da origen a la obligación del asegurador.

La base esencial de este negocio jurídico es, pues, el riesgo, caracterizado porque el evento del que depende sea de posible realización, que su realización sea incierta sea por la posibilidad de que se produzca, ora por el momento en que ello pueda ocurrir, que su realización sea fortuita y que si se realiza produzca un daño.

Al tenor del artículo 1057 ejusdem *“en defecto de estipulación o de norma legal, los riesgos principiarán a correr por cuenta del asegurador a la hora veinticuatro del día en que se perfeccione el contrato”*. Ese perfeccionamiento se verifica cuando el asegurador y el tomador ajustan su consentimiento sobre aspectos esenciales del contrato de seguro (interés asegurable, riesgo asegurable, prima o precio del seguro, obligación condicional del asegurador, art. 1045 ejusdem), sin los cuales el contrato no produciría ningún efecto.

De tal relevancia es el momento a partir del cual comienzan a correr los riesgos, que el siniestro que comienza antes de la vigencia de la póliza no accede al amparo de la misma, como si ocurre respecto de los siniestros que principian antes de que la póliza empiece a regir y que culminan luego de que la misma expire⁴⁴. Tal precisión se deduce del artículo 1073 del Código de Comercio, conforme con el cual, si el siniestro, iniciado antes y continuado después de vencido el término del seguro, consume la pérdida o deterioro de la cosa asegurada, el asegurador responde del valor de la indemnización en los términos del contrato; pero si se inicia antes y continúa después que los riesgos hayan principiado a correr por cuenta del asegurador, éste no será responsable por el siniestro.

⁴³ La legislación comercial lejos de definir el contrato, lo caracteriza por diferentes rasgos: el de ser consensual, bilateral, oneroso, aleatorio y de ejecución sucesiva (art. 1036).

⁴⁴ LÓPEZ BLANCO, Hernán Fabio, *Comentarios al Contrato de Seguro*, cuarta edición 2004, Dupré editores, Bogotá, págs. 84-91.

Ahora bien, al tenor del artículo 480 del Estatuto Aduanero, siempre que se haya otorgado garantía (como la póliza de seguro) para respaldar el pago de tributos aduaneros y sanciones por el incumplimiento de obligaciones, aquélla puede hacerse efectiva por el monto que corresponda, si se configura una infracción, salvo que el garante efectúe el pago correspondiente antes de la ejecutoria del acto administrativo que declare el incumplimiento de la obligación o imponga una sanción. Si así ocurre, no procede la imposición de sanción pecuniaria adicional.

En materia aduanera, la Sala ha señalado que el siniestro o riesgo asegurado lo configura el incumplimiento de la obligación garantizada, y que esa circunstancia debe ocurrir dentro del término de vigencia de la póliza, aclarando que el incumplimiento, como tal, es sustancialmente distinto a su declaratoria mediante acto administrativo⁴⁵.

Así pues y entendiendo que la obligación aduanera incumplida por parte de Coral Visión Ltda., lo constituye la no liquidación ni pago del impuesto sobre las ventas generado por la importación de las mercancías descritas en la declaración objeto de corrección oficial, este Despacho concluye que el riesgo asegurado ocurrió el día 29 de noviembre del 2002, cuando esa declaración se presentó, fecha en la cual no se había si quiera expedido la póliza de cumplimiento No. 3001001119301 del 24 de agosto del 2005, cuya efectividad fue ordenada por la Liquidación Oficial de Corrección No. 00006304 del 27 de octubre del 2005.

La anterior es razón suficiente para declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial señalada, y de la Resolución No. 00000745 del 10 de febrero de 2006, que la confirmó, previa revocatoria de la sentencia proferida el 29 de abril del 2009, dentro del proceso 2006-2333-01 (17945).

En los anteriores términos, salvo mi voto.

⁴⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 19 de agosto del dos mil diez 2010, exp. 17018, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Dado en Bogotá D. C., a los cuatro (4) días del mes de diciembre del dos doce
(2012)