

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - Régimen especial para el Departamento del Amazonas / EXCLUSION DEL REGIMEN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN EL DEPARTAMENTO DEL AMAZONAS - Presupuestos. Procede frente a las ventas de bienes y servicios efectuados dentro del territorio del departamento

“[...] es necesario remitirse al artículo 270 de la Ley 223 de 1995, que previó un régimen especial para el Departamento del Amazonas, en relación con el impuesto sobre las ventas: *“Sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley 191 de 1995, la exclusión del régimen del impuesto sobre las ventas se aplicará sobre los siguientes hechos: a) La venta de bienes realizada dentro del territorio del departamento del Amazonas. b) La prestación de servicios realizados en el territorio del departamento del Amazonas.”* Con fundamento en la anterior disposición puede afirmarse que la exclusión del impuesto se refiere a la realización del hecho generador unido al elemento territorial, esto es, que la venta de bienes y la prestación de servicios deben realizarse dentro del territorio del departamento del Amazonas para que puedan gozar de la exclusión del impuesto sobre las ventas”.

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 270

EXCLUSION DEL REGIMEN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN EL DEPARTAMENTO DEL AMAZONAS - Para tener derecho a ella no se requiere que el vendedor se encuentre ubicado en la jurisdicción del departamento, exigencia que sí se aplica al comprador / CONCEPTO UNIFICADO DE IVA NUMERO 003 DEL 12 DE JULIO DE 2002 – Compiló la doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales sobre ese tributo, pero sin modificar el criterio de que la exclusión del impuesto se aplica a las ventas de bienes realizadas y a los servicios prestados dentro del territorio del departamento del Amazonas

“En cuanto al condicionamiento referido a que para que la exclusión del impuesto sobre las ventas en el Departamento del Amazonas, el comprador debe tener su domicilio principal y establecimiento de comercio abierto al público en el citado departamento, o que realice tales operaciones a través de un representante legal, la Sala precisa: Los requisitos exigidos por la administración tributaria no fueron establecidos por el legislador; en efecto, la normativa en comento estableció que para que proceda la exclusión, las ventas de bienes corporales muebles así como la prestación de servicios deben realizarse dentro del territorio del Departamento del Amazonas, sin exigir que el vendedor se encuentre ubicado en la jurisdicción territorial mencionada, requisito que si se aplica al comprador. Por lo tanto, si las pruebas analizadas dan cuenta de que las ventas de los productos de COLTABACO S.A. se hicieron a clientes ubicados dentro del territorio del Departamento del Amazonas, procede reconocer el beneficio de la exclusión. [...] Sobre el argumento de que los actos administrativos demandados se fundamentan en conceptos de la DIAN que fueron revocados por el Concepto Unificado de IVA N° 003 del 12 de julio de 2002, ratificado por el N° 001 de 2003, precisa la Sala que el concepto unificado compiló toda la doctrina de la entidad demandada sobre dicho impuesto, sin modificar su criterio, cual es, que la exclusión del impuesto sobre las ventas se aplica a las ventas de bienes realizadas y servicios prestados dentro del territorio del Departamento del Amazonas”.

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 270

CONDENA EN COSTAS - Concepto y procedencia

“Como es sabido, la institución de la condena en costas es una figura de derecho procesal que busca sancionar a la parte que resulta vencida, en un proceso, incidente o recurso. En la noción de costas se ha distinguido entre el reembolso de los gastos necesarios para la atención del proceso y el equivalente a los honorarios profesionales que la parte vencida tuvo que sufragar en la modalidad "agencias en derecho". El artículo 171 del Código Contencioso Administrativo, en la forma como fue modificado por la Ley 446 de 1998, en el artículo 55, preceptúa que en todos los procesos, con excepción de las acciones públicas, el Juez, teniendo en cuenta la conducta asumida por las partes, podrá condenar en costas a la vencida en el proceso, incidente o recurso, en los términos del Código de Procedimiento Civil. De la norma mencionada se desprende que en esta regulación se establece la igualdad procesal, al disponer que en todos los procesos podrá haber condena en costas contra la parte vencida en el juicio, que le exige al juez una valoración y ponderación subjetivas, pues esta se deberá ejercer teniendo en cuenta “la conducta asumida por las partes”, exigencia que se traduce en que no basta que se haya vencido a la parte sino que se hace necesario analizar la conducta asumida por ella”.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 171 / LEY 446 DE 1998 - ARTICULO 55

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., trece (13) de septiembre de dos mil doce (2012)

Radicación número: 05001-23-31-000-2007-03330-01(18576)

Actor: COMPAÑIA COLOMBIANA DE TABACO S.A. COLTABACO S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 23 de julio de 2010 del Tribunal Administrativo de Antioquia¹, proferida dentro del proceso de acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, que negó las súplicas de la demanda.

¹ Folios 161 a 169 del cuaderno principal

ANTECEDENTES

El 12 de mayo de 2004, la COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas por el segundo (2°) bimestre de 2004, determinando un total saldo a pagar de \$5.064.746.000².

El 3 de febrero de 2006, la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos de Medellín profirió el Auto de Apertura N° 110632006000396, por el programa “Denuncia de Terceros”³.

Mediante Auto N° 110632006000019 del 9 de febrero de 2006 ordenó la práctica de inspección contable a la demandante, con el fin de verificar la exactitud de la declaración mencionada⁴, y el 11 de abril de 2006 profirió Emplazamiento para Corregir N° 110632006000015⁵.

Transcurrido el término legal sin obtener respuesta por parte de la sociedad actora, el 22 de mayo de 2006 la misma división profirió el Requerimiento Especial N° 110632006000071⁶, notificado por correo a la sociedad el día 26 del mismo mes y año, en el que propuso modificar la declaración tributaria para adicionar ingresos brutos por operaciones gravadas en la suma de \$375.435.000, excluirla del renglón “*ingresos por operaciones excluidas y no gravadas*” e imponer sanción por inexactitud.

El 23 de agosto de 2006, dentro de la oportunidad legal señalada en el artículo 707 del Estatuto Tributario, el representante legal respondió el requerimiento especial manifestando que realizó ventas al Departamento del Amazonas, las cuales se demuestran con las facturas de venta, las tornaguías de transporte y con la contabilidad⁷.

Para la exclusión del IVA no es necesario que la persona tenga su domicilio principal en dicho departamento o un representante legal ubicado en él; tal exigencia implica atribuir un requisito adicional a las normas que regulan la materia.

² Folio 9 a 10 del cuaderno de antecedentes

³ Folio 4 del cuaderno de antecedentes

⁴ Folio 5 del cuaderno de antecedentes

⁵ Folios 110 a 113 del cuaderno de antecedentes

⁶ Folios 78 a 93 del cuaderno de antecedentes

⁷ Folios 150 a 174 del cuaderno de antecedentes

Para efectos de las ventas de cigarrillo en el Departamento del Amazonas, Coltabaco S.A. contrató los servicios de CICOLTA S.A., encargada de atender los pedidos de los compradores, diligenciar y expedir las facturas de compraventa.

Analizada la respuesta y los documentos allegados, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de Medellín practicó la Liquidación Oficial de Revisión N° 110642006000122 del 15 de diciembre de 2006, en la que mantuvo las glosas propuestas en el requerimiento especial e impuso sanción por inexactitud, por lo que el saldo a pagar lo estableció en la suma de \$5.220.928.000⁸.

El 23 de enero de 2007, la actora interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión⁹, el cual fue decidido mediante la Resolución 110662007000041 del 21 de septiembre de 2007, que confirmó la liquidación oficial impugnada¹⁰.

LA DEMANDA

La sociedad demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

1. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 110642006000122 del 15 de diciembre de 2006, por medio de la cual se determinó el impuesto sobre las ventas correspondiente al segundo (2°) bimestre de 2004 y la Resolución N° 110662007000041 del 21 de septiembre de 2007, que resolvió el recurso de reconsideración, proferidas por la Administración de Impuestos de Medellín.
2. A título de restablecimiento del derecho solicitó que se declare en firme la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al segundo (2°) bimestre de 2004.

⁸ Folios 34 a 68 del cuaderno principal

⁹ Folios 295 a 321 del cuaderno de antecedentes

¹⁰ Folios 22 a 32 del cuaderno principal

3. Que se condene en costas a la entidad demandada.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 429 literal a), 647, 683, 742, 743, 745, 746 y 772 del Estatuto Tributario.
- Concepto Unificado de IVA 003 de 2002, de la DIAN.
- Artículo 270 literal a) de Ley 223 de 1995.

Para desarrollar el concepto de violación propuso los siguientes cargos:

Exclusión del IVA para las ventas de cigarrillos realizadas en el territorio del Departamento del Amazonas.

El artículo 270 de la Ley 223 de 1995 establece que la venta de bienes y la prestación de servicios realizados en el territorio del Departamento del Amazonas están excluidas del régimen del impuesto sobre las ventas; este beneficio fue condicionado al elemento de la territorialidad, esto es, a que las ventas se hicieran dentro del territorio de dicho departamento.

Según el artículo 429 del Estatuto Tributario, el impuesto sobre las ventas se causa en la venta de bienes, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y, a falta de estos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria; es decir, el documento soporte de la entrega de la mercancía es la factura, documentos que, junto con las tornaguías de transporte, se aportaron con el fin de demostrar que las ventas fueron realizadas por Coltabaco S.A., en el Departamento del Amazonas y diligenciadas por la señora Paola Quintero, funcionaria de la Comercializadora Cicolta S.A., sociedad que actuaba en nombre de la demandante.

Las facturas hacen parte de la contabilidad y coinciden con los registros contenidos en ella. Es así, como la propia Administración Tributaria, en la inspección contable, verificó las mencionadas ventas y estableció que se contabilizaron de manera independiente a las realizadas en Bogotá y en el resto del país, en la cuenta 4120191109101.

Manifestó su desacuerdo con el condicionamiento introducido por la demandada a la Ley 223 de 1995, referido a que la ventas realizadas en el Departamento del Amazonas están excluidas siempre y cuando el comprador y la mercancía estén allí ubicadas y que el vendedor tenga su domicilio principal y establecimiento de comercio abierto al público en el citado departamento o que realice tales operaciones a través de un representante legal.

La presencia jurídica de Coltabaco en el territorio del Departamento del Amazonas, para la venta de cigarrillos realizadas en el bimestre investigado, se consolidó mediante el contrato de prestación de servicios celebrado con la Comercializadora Cicolta S.A.; la operación de venta incluía la actividad de entenderse con los compradores, recibir la mercancía, elaborar y emitir las facturas y entregar la mercancía a los compradores. Toda esta actividad la desarrolló a nombre de la demandante.

La errada interpretación de la DIAN se origina en una cláusula del contrato que Coltabaco S.A. suscribió con la Comercializadora CICOLTA S.A., en la que se acordó expresamente, con respecto a esta última empresa, que *“...no es mandataria, ni agente, ni concedente, ni ente subordinado de la COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A., y que actúa en su propio nombre...”*.

Señaló que esta cláusula debe entenderse dentro del contexto total del contrato, que es el de liberar a la demandante de cualquier responsabilidad laboral frente a los trabajadores vinculados a Cicolta.

Agregó que los actos administrativos demandados se fundamentan en conceptos derogados y que, a su vez, violan el Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas N° 003 de 2002, pues en él se reitera lo que prevé la Ley 223 de 1995, en cuanto al beneficio de la exclusión del IVA, sin agregar otro requisito para su procedencia.

Los actos administrativos acusados no se fundamentaron en hechos debidamente probados, aptos para desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración privada. Desconocimiento de la contabilidad.

El proceso de fiscalización y determinación del impuesto se inició con una inspección contable realizada por un funcionario competente; las conclusiones plasmadas en el acta de la diligencia son inequívocas y contundentes en el sentido de que la contabilidad de la empresa se lleva en debida forma, no merece tacha y permite determinar las bases del impuesto sobre las ventas; así mismo, se estableció el registro separado e independiente de las operaciones cuestionadas; además, fueron examinadas las facturas de venta, el contrato de prestación de servicios celebrado con la Comercializadora Cicolta S.A. y las tornaguías, por lo que las conclusiones de la administración no desvirtúan la presunción de veracidad de que gozan las declaraciones tributarias.

Violación de los principios de justicia y equidad en materia tributaria.

Manifestó que el hecho de negar a Coltabaco S.A. el beneficio de exclusión del IVA por las ventas realizadas en el territorio del Departamento del Amazonas implica atribuirle una carga fiscal superior a la que legalmente debería corresponderle, lo cual viola los principios de justicia o equidad.

Las dudas en materia probatoria se deben resolver a favor del contribuyente.

La duda, por expresa disposición legal debe ser desatada o resuelta a favor del contribuyente, como lo dispone el artículo 745 del Estatuto Tributario. En consecuencia, la administración debió resolver la duda probatoria en beneficio de los intereses de Coltabaco S.A.

Sanción por inexactitud.

Respecto de la sanción por inexactitud, manifestó que es improcedente dado que, aún en el evento de que se concluya que la Administración Tributaria tiene la razón, en todo caso, habría que admitir que todo obedeció a una diferencia de criterio en torno a la interpretación de las normas legales.

Condena en costas.

Solicitó que se condene en costas a la entidad demandada por la suma de \$30.000.000 o la que estime el a-quo por concepto de las agencias en derecho y demás gastos incurridos en el proceso administrativo y jurisdiccional.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

En la oportunidad legal, la apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en escrito de contestación a la demanda se opuso a las pretensiones por las razones que a continuación se enuncian ¹¹:

Exclusión del IVA para las ventas de cigarrillos realizadas en el territorio del Departamento del Amazonas.

Manifestó que, según el artículo 270 de la Ley 223 de 1995, la exclusión del régimen del impuesto sobre las ventas se aplica a las ventas de bienes realizadas dentro del territorio del Departamento del Amazonas, de lo que se infiere que es requisito indispensable que la venta se produzca directamente en dicho territorio.

Para que se configure el hecho generador del impuesto, la condición del beneficio fiscal es que el comprador, el vendedor y lo vendido estén ubicados dentro del departamento, no siendo suficiente que la venta se haga desde otro lugar del territorio nacional con destino a alguien ubicado allí, pues en tal caso la venta no se estaría realizando en la zona privilegiada.

Indicó que la misma situación sucedía en el Departamento de San Andrés y Providencia, con la expedición de la Ley 47 de 1993.

Quien realiza la operación de venta debe encontrarse jurídicamente en ese lugar; toda vez que no se discute que el comprador y que la mercancía se encontraban ubicados dentro del territorio beneficiario, lo que debe probarse es que también el vendedor lo estaba, lo que descarta las certificaciones expedidas por la Cámara de Comercio del Amazonas el 15 de mayo y el 18 de noviembre de 2002, con las que se pretende probar que Coltabaco S.A. no tiene establecimiento de comercio inscrito en ese registro mercantil.

¹¹ Folios 130 a 142 del cuaderno principal

No habiéndose acreditado que actúe en esa ciudad por intermedio de un representante legal, lo que se discute es si las ventas realizadas cumplen con los requisitos para gozar del beneficio de la exclusión del impuesto.

Afirmó que de acuerdo con las tornaguías de movilización y de tránsito expedidas por la oficina de Rentas Departamentales de Cundinamarca, las facturas de ventas y la contabilidad de la sociedad, se estableció que las ventas de cigarrillos se efectuaron desde el Departamento de Cundinamarca con destino al Departamento del Amazonas, situación que genera el incumplimiento de uno de los requisitos consagrados en la norma para gozar del beneficio de la exclusión, por lo que tales operaciones están gravadas con el impuesto sobre las ventas.

Lo anterior fue suficiente para desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración tributaria; por tanto, no existe violación de los artículos 363 de la Constitución Política; 683, 742 a 746 y 772 del Estatuto Tributario.

Por otro lado, admitió que los conceptos emitidos por la DIAN, anteriores al Concepto Unificado de Ventas de 2002, fueron derogados expresamente, pero que ello no significa que no fueran aplicables pues lo que hizo la entidad fue compilarlos desde el punto de vista de la doctrina.

Sanción por inexactitud.

Precisó que, de acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario, no se trata de diferencia de criterios, sino de un desconocimiento del derecho aplicable por parte de la demandante, que no da lugar a la exoneración de la sanción por inexactitud.

Condena en costas.

En cuanto a las costas solicitadas en el proceso, advirtió que en la actuación administrativa no se violaron los preceptos normativos planteados en la demanda, por lo que no es procedente la mencionada condena.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 23 de julio de 2010, el Tribunal Administrativo de Antioquia negó las súplicas de la demanda¹².

En cuanto al beneficio de exclusión del impuesto sobre las ventas en el Departamento del Amazonas, precisó el *a-quo* lo siguiente:

El artículo 270 de la Ley 223 de 1995 estableció la exclusión del régimen del impuesto sobre las ventas que se realicen en el Departamento del Amazonas, siempre y cuando el vendedor, el comprador y el producto se encuentren físicamente presentes en ese departamento. El legislador pretendió darle un tratamiento preferencial a las empresas que comercialicen allí sus productos para favorecer su economía con el fortalecimiento de su estructura industrial, comercial y de servicios.

De ahí que la previsión normativa haga la salvedad de que la exclusión se prevé sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 27 de la Ley 191 de 1995, que exoneró del IVA todas las mercancías introducidas en el referido departamento mediante el convenio Colombo – Peruano vigente, siendo la citada ley una norma específicamente dictada para regular aspectos comerciales en zonas de fronteras.

Afirmó que el contrato suscrito entre Coltabaco S.A. y Cicolta S.A, para la comercialización y mercadeo de los cigarrillos, le resta fuerza a los argumentos esgrimidos por la accionante, pues en ese contrato se evidencia la total independencia de las dos sociedades para el desarrollo de sus negocios, de manera que no se trata de un problema de lectura del texto de dicho contrato sino del reconocimiento de un hecho más importante, esto es, que la venta de la mercancía en el Departamento del Amazonas no la realiza la demandante y que, además, carece de registro mercantil en el mencionado departamento.

No tiene sentido decir que las estipulaciones contractuales sólo tienen alcance para efectos laborales, es decir, para que en ningún momento los empleados de la contratista puedan dirigir reclamaciones en contra de la beneficiaria, puesto que la autonomía y la independencia de una y otra quedaron muy bien demarcadas.

¹² Folios 161 a 170 cuaderno principal

En cuanto a los conceptos emitidos por la Oficina Nacional de Normativa y Doctrina de la DIAN, que supuestamente estaban derogados, señaló el *a-quo* que en nada varía la situación ya que exponen el mismo criterio de la entidad tributaria, como lo explicó la demandada.

Aclaró, en cuanto a la sanción por inexactitud, que en el presente caso no se ventilaron diferencias de criterios por interpretación normativa, lo que permite advertir que la sanción es aceptable, conforme con lo dispuesto en el artículo 647 del Estatuto Tributario, porque el contribuyente pretendió ser acreedor de unos beneficios tributarios para los cuales no cumplía los requisitos de ley.

Agregó, después de definir la condena en costas, que ésta se impondrá cuando sea manifiesta la carencia de fundamento legal o cuando se aleguen hechos contrarios a la realidad, circunstancias que en el presente caso no se dan.

Aclaración de voto.

El magistrado que aclara la decisión consideró que se debieron anular parcialmente los actos administrativos cuestionados, pues la sanción por inexactitud resulta improcedente en razón a que el mayor valor a pagar surgió por la diferencia de criterios en cuanto a la interpretación del beneficio de la exclusión del IVA a que alude el literal a) del artículo 270 de la Ley 223 de 1995¹³.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la demandante interpuso recurso de apelación en el que solicitó revocar la sentencia impugnada y, en su lugar, se acceda a las súplicas de la demanda¹⁴.

Al efecto, reiteró los argumentos de la demanda y resaltó que las ventas de cigarrillos fueron realizadas por Coltabaco S.A. en el Departamento del Amazonas.

¹³ Folios 170 a 171 del cuaderno principal

¹⁴ Folios 173 a 180 del cuaderno principal

Señaló que en la sentencia impugnada se reconoce de manera expresa la realidad de las operaciones de venta y que las mercancías fueron entregadas físicamente a los compradores y acoge la posición de la DIAN, en el sentido de exigir un requisito no previsto en la ley para tener derecho al beneficio como es que el vendedor esté presente en el mencionado departamento.

Finalmente advirtió que no es procedente la sanción por inexactitud por falta absoluta de adecuación típica y que entre las partes hubo una diferencia de criterios, por efectos de la errada interpretación que la Administración Tributaria atribuye a la norma que consagra el beneficio.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no intervino en esta etapa procesal.

La **entidad demandada** reiteró lo dicho en la contestación de la demanda¹⁵.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

Cuestión Previa.

Previo a decidir de fondo, se advierte que el Doctor William Giraldo Giraldo manifestó su impedimento para conocer de este asunto, con base en la causal prevista en el numeral 6° del artículo 150 del Código de Procedimiento Civil, el cual es aceptado por la Sala y, por tanto, se separa del conocimiento del mismo.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala debe decidir sobre las modificaciones propuestas a la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al segundo (2°) bimestre de 2004.

Controvierte la demandante, ahora apelante, la sentencia de primera instancia que negó las súplicas de la demanda por cuanto consideró que la adición de ingresos

¹⁵ Folios 188 a 191 del cuaderno principal

gravados por las ventas realizadas en el Departamento del Amazonas fue injustificada.

Por su parte, para desvirtuar la anterior afirmación, la entidad demandada afirmó que la modificación de la declaración tributaria por dicho impuesto es válida por cuanto las ventas no se hicieron dentro del Departamento del Amazonas sino desde la ciudad de Bogotá D.C.

En esas condiciones, procede la Sala al estudio de los cargos:

Ventas realizadas en el Departamento del Amazonas.

Manifestó la demandante que los actos demandados y la sentencia de primera instancia parten de una premisa falsa, consistente en que la venta de cigarrillos ocurrió en Bogotá D.C. y no dentro del Departamento del Amazonas, para así gravar con el impuesto sobre las ventas los ingresos percibidos por dicho concepto durante el bimestre en discusión; además de que, dice, se fundamentan en doctrina derogada de la DIAN.

Para resolver, es necesario remitirse al artículo 270 de la Ley 223 de 1995, que previó un régimen especial para el Departamento del Amazonas, en relación con el impuesto sobre las ventas:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley 191 de 1995, la exclusión del régimen del impuesto sobre las ventas se aplicará sobre los siguientes hechos:

- a) La venta de bienes realizada dentro del territorio del departamento del Amazonas.*
- b) La prestación de servicios realizados en el territorio del departamento del Amazonas.”*

Con fundamento en la anterior disposición puede afirmarse que la exclusión del impuesto se refiere a la realización del hecho generador unido al elemento territorial, esto es, que la venta de bienes y la prestación de servicios deben realizarse dentro del territorio del departamento del Amazonas para que puedan gozar de la exclusión del impuesto sobre las ventas.

La sociedad actora ha argumentado que realizó ventas en el Departamento del Amazonas a través del contrato de oferta mercantil de prestación de servicios, suscrito el 21 de marzo de 2003 con la Comercializadora Cicolta S.A.

Al respecto la Sala observa:

En la oferta mercantil de prestación de servicios de fecha 21 de marzo y 22 de septiembre de 2003, visible en los folios 115 a 122 del cuaderno de antecedentes, entre la Comercializadora Internacional Coltabaco S.A., Cicolta, en calidad de oferente, y la Compañía Colombiana de Tabaco S.A., Coltabaco, como beneficiaria, se lee:

*“2. OBJETO DE LA OFERTA (Servicios ofrecidos) COMERCIALIZADORA CICOLTA S.A., en adelante la oferente, ofrece a la destinataria un servicio consistente en el mercadeo, comercialización y venta de los cigarrillos fabricados por la oferente. Para la prestación de este servicio se tendrían presentes, entre otras, las siguientes disposiciones: 2.1. La oferente emplearía en la labor ofrecida todo el personal que solicitase la destinataria. En cumplimiento de esta obligación: 1) (...). 3) Los trabajadores, contratados por la oferente para la prestación del servicio de que trata este contrato, estarían laboralmente sometidos a subordinación y órdenes que les impartiese su empleadora COMERCIALIZADORA CICOLTA S.A., quien es una persona jurídica independiente y con autonomía técnica y administrativa. 4) (...). 2.2. La oferente prestaría el servicio de mercadeo, ventas y entrega de cigarrillos utilizados sus propios vehículos, (...). 3. PAUTAS GENERALES PARA LA OPERACIÓN DE MERCADEO Y VENTAS: Para la prestación del servicio de ventas ofrecido, se tendría en cuenta los siguientes lineamientos generales: 3.1. La selección de clientes, los precios de venta, cupo de crédito, plazos, garantías y demás condiciones de las ventas serían directamente señalados por la destinataria. 3.2. Para la facturación de las ventas, la expedición de recibos de pago, ordenes de entrega y demás documentos que debieran expedirse en razón de las ventas cuyo servicio es ahora ofrecido se utilizaría la papelería de la destinataria, como quiera que sería la destinataria realmente la vendedora, ya que la oferente no recibiría los cigarrillos a título de venta, comodato, donación, permuta, consignación ni ninguno otro traslaticio de dominio, sino simplemente para cumplir con el servicio de venta ofrecido. 3.3. La determinación de las zonas y/o clientes a atender por el personal que utilizaría la oferente sería indicada por la destinataria; la cual conservaría de todos modos la facultad de vender sus productos directamente o por intermedio de terceros, incluso en las zonas asignadas a la oferente. 3.4. La destinataria continuaría teniendo a su cargo el manejo y dirección de la publicidad de sus productos, seleccionando ella los medios, periodicidad, valor de la inversión, etc.
(...)”*

Posteriormente, el 1° de octubre de 2003, la Compañía Colombiana de Tabaco S.A., en calidad de destinataria de la oferta, aceptó los servicios ofrecidos por la Comercializadora Cicolta S.A., con todas las condiciones y características en ella establecidas.

La Sala advierte, en primer lugar, que a pesar de no haberse aportado el contrato tantas veces aludido, conforme con los apartes transcritos de la oferta mercantil¹⁶, la autonomía de Cicolta S.A., consagrada en la condición 2.1. numeral 3, no se refiere a su labor como comercializador de los productos de Coltabaco S.A. sino a la relación con los trabajadores vinculados sobre la cual se predica que estarán bajo su subordinación, dependencia, responsabilidad y dirección.

Del objeto de la oferta mercantil se concluye que el oferente: i) presta los servicios de mercadeo y venta de cigarrillo dentro de las políticas de precio establecidas por Coltabaco S.A.; ii) factura las ventas en papelería que le entrega la mencionada comercializadora; y iii) realiza todas las actividades necesarias para la comercialización del producto.

De lo anterior puede inferirse que la demandante realizó las ventas de sus productos en el Departamento del Amazonas a través de la Comercializadora Internacional Coltabaco S.A., hoy CICOLTA S.A., puesto que tal como se observa en el contrato suscrito por las dos partes, CICOLTA actuaba como representante de COLTABACO, no solo en el territorio del Amazonas sino en todo el territorio nacional.

En cuanto al condicionamiento referido a que para que la exclusión del impuesto sobre las ventas en el Departamento del Amazonas, el comprador debe tener su domicilio principal y establecimiento de comercio abierto al público en el citado departamento, o que realice tales operaciones a través de un representante legal, la Sala precisa:

Los requisitos exigidos por la administración tributaria no fueron establecidos por el legislador; en efecto, la normativa en comento estableció que para que proceda la exclusión, las ventas de bienes corporales muebles así como la prestación de

¹⁶ Se ha definido, según los artículos 845 y 851 del Código de Comercio, la oferta mercantil como un proyecto de negocio jurídico que una persona formula a otra, deberá contener los elementos esenciales del negocio y ser comunicada al destinatario; cuando la propuesta se haga por escrito deberá ser aceptada o rechazada dentro de los seis días siguientes a la fecha que tenga la propuesta, si el destinatario reside en el mismo lugar del proponente; si reside en lugar distinto, a dicho término se sumará el de la distancia. La oferta mercantil entonces, debidamente aceptada por el destinatario, implica para el oferente, el surgimiento de la obligación de cumplirla, so pena de indemnizar los perjuicios que puedan resultar de su eventual incumplimiento.

servicios deben realizarse dentro del territorio del Departamento del Amazonas, sin exigir que el vendedor se encuentre ubicado en la jurisdicción territorial mencionada, requisito que si se aplica al comprador.

Por lo tanto, si las pruebas analizadas dan cuenta de que las ventas de los productos de COLTABACO S.A. se hicieron a clientes ubicados dentro del territorio del Departamento del Amazonas, procede reconocer el beneficio de la exclusión.

Encuentra la Sala que la demandante realizó las operaciones comerciales con clientes ubicados en el Departamento del Amazonas, como se evidencia de las fotocopias de las facturas, visibles en los folios 175 a 251 del cuaderno de antecedentes; lo mismo se verifica en la relación de los productos vendidos y en las tornaguías de movilización y tránsito, expedidas por la Oficina de Rentas Departamentales.

En dichos documentos se indicó que el origen de las mercancías era Bogotá D.C. y el destino Leticia - Amazonas y que las ventas se realizaron a los señores Luis Alfredo Rodríguez, Jesús Eduardo Simancas y Joaquín Aguirre, ubicados en la ciudad de Leticia – Amazonas, todas por un total de \$375.435.000.

Por lo tanto, si las pruebas analizadas dan cuenta de que las ventas de los productos de COLTABACO S.A. se hicieron dentro del territorio del Departamento del Amazonas, procede reconocer el beneficio de la exclusión.

Afirmó la demandante que en la contabilidad las referidas ventas se contabilizaron de manera independiente a las realizadas en Bogotá y en el resto del país, en la cuenta 4120191109101.

Al respecto, advierte la Sala que en el memorando explicativo de la liquidación oficial de revisión precisó la DIAN que *“El valor objeto de adición es el correspondiente a las ventas realizadas al Departamento de Amazonas por valor de \$375.435.000. Este valor se encuentra contabilizado como ingresos por operaciones con el departamento de Amazonas así: Cuenta 4120191: Elaboración de productos de tabaco. Cuenta 412019110: Ventas antes de descuentos comerciales. Cuenta 4120191109101: Varios amazonas.”*

Lo anterior demuestra el cumplimiento del requisito establecido en el artículo 270 de la Ley 223 de 1995 para tener derecho al beneficio de la exclusión, cual es la venta, en este caso, de los productos tabaco y cigarrillo dentro del Departamento del Amazonas, pues, como quedó demostrado, Cicolta, actuando en representación de la demandante realizó la comercialización de dichos productos.

Así las cosas, la consecuencia legal es que las ventas por valor de \$375.435.000 no se encuentran sometidas al impuesto sobre las ventas en los términos y condiciones señaladas por las normas generales que regulan dicho impuesto.

Prospera el cargo.

Sobre el argumento de que los actos administrativos demandados se fundamentan en conceptos de la DIAN que fueron revocados por el Concepto Unificado de IVA N° 003 del 12 de julio de 2002, ratificado por el N° 001 de 2003, precisa la Sala que el concepto unificado compiló toda la doctrina de la entidad demandada sobre dicho impuesto, sin modificar su criterio, cual es, que la exclusión del impuesto sobre las ventas se aplica a las ventas de bienes realizadas y servicios prestados dentro del territorio del Departamento del Amazonas.

Sobre la procedencia de la sanción por inexactitud

En cuanto a la sanción por inexactitud, precisa la Sala que no hay lugar a ella teniendo en cuenta que prosperó el recurso de apelación interpuesto por la actora y que la decisión de la Sala anulará la actuación administrativa demandada.

En consecuencia, prospera el cargo.

Condena en costas

Finalmente, frente a la solicitud de condena en costas a la demandada, la Sala estima que no es del caso declararlas en razón de lo siguiente:

Como es sabido, la institución de la condena en costas es una figura de derecho procesal que busca sancionar a la parte que resulta vencida, en un proceso, incidente o recurso. En la noción de costas se ha distinguido entre el reembolso de los gastos necesarios para la atención del proceso y el equivalente a los

honorarios profesionales que la parte vencida tuvo que sufragar en la modalidad "*agencias en derecho*".

El artículo 171 del Código Contencioso Administrativo, en la forma como fue modificado por la Ley 446 de 1998, en el artículo 55, preceptúa que en todos los procesos, con excepción de las acciones públicas, el Juez, teniendo en cuenta la conducta asumida por las partes, podrá condenar en costas a la vencida en el proceso, incidente o recurso, en los términos del Código de Procedimiento Civil.

De la norma mencionada se desprende que en esta regulación se establece la igualdad procesal, al disponer que en todos los procesos podrá haber condena en costas contra la parte vencida en el juicio, que le exige al juez una valoración y ponderación subjetivas, pues esta se deberá ejercer teniendo en cuenta "*la conducta asumida por las partes*", exigencia que se traduce en que no basta que se haya vencido a la parte sino que se hace necesario analizar la conducta asumida por ella.

Al respecto, observa la Sala que la administración tributaria limitó su actuación a la defensa de los actos por ella proferidos, sin que se advierta una conducta temeraria o de mala fe, por lo que se estima improcedente lo solicitado.

Por lo anteriormente señalado, la Sala revocará la sentencia apelada.

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

F A L L A :

REVÓCASE la sentencia del 23 de julio de 2010 del Tribunal Administrativo de Antioquia, proferida dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la sociedad COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A., contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN.

En su lugar se dispone:

1°. ANÚLANSE la Liquidación Oficial de Revisión N° 110642006000122 del 15 de diciembre de 2006, por medio de la cual se determinó el impuesto sobre las ventas correspondiente al segundo (2°) bimestre de 2004 a la Sociedad COLTABACO S.A. y la Resolución N° 110662007000041 del 21 de septiembre de 2007, que resolvió el recurso de reconsideración.

1. A título de restablecimiento del derecho DECLÁRASE en firme la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la actora por el segundo (2°) bimestre de 2004.

RECONÓCESE personería a la doctora Jacqueline E. Prada Ascencio como apoderada de la parte demandada, según poder que obra en el folio 192 del cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ