

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - Están exentos del IVA los bienes que se exporten y los que se vendan a sociedades de comercialización, siempre que sean efectivamente exportados

El legislador tributario estableció una excepción a la regla general del impuesto sobre las ventas, para aquellos servicios que si bien son prestados en el territorio colombiano, en razón a que van a ser utilizados en el exterior, toman la condición de exentos. Respecto de los bienes exentos, el artículo 479 del Estatuto Tributario dispone: *“ARTICULO 479. LOS BIENES QUE SE EXPORTEN SON EXENTOS. También se encuentran exentos del impuesto, los bienes corporales muebles que se exporten; (el servicio de reencauche y los servicios de reparación a las embarcaciones marítimas y a los aerodinos, de bandera o matrícula extranjera), y la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional siempre que hayan de ser efectivamente exportados”* (...). Por su parte, el artículo 481 del mismo ordenamiento, vigente para la época de los hechos que se analizan, establece: *“ARTÍCULO 481. BIENES QUE CONSERVAN LA CALIDAD DE EXENTOS. Únicamente conservarán la calidad de bienes exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución de impuestos: a. Los bienes corporales muebles que se exporten; b. Los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados, así como los servicios intermedios de la producción que se presten a tales sociedades, siempre y cuando el bien final sea efectivamente exportado (...)”*. De acuerdo con las normas aludidas, están exentos del impuesto sobre las ventas los bienes que se exporten y los que se vendan a sociedades de comercialización internacional, siempre que sean exportados efectivamente; si no se cumplen las aludidas condiciones, tales bienes se someterán al impuesto sobre las ventas, es decir, se entenderán gravados a la tarifa general o a la que el legislador haya establecido.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 479 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 481

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: La Cooperativa de Trabajo Asociado La Campana Ltda. demandó, entre otros, los actos administrativos por los que la Administración de Impuestos de Cali modificó las declaraciones del IVA que presentó por los bimestres 2º, 3º y 4º de 2002, en el sentido de adicionar ingresos gravados. La Sala revocó la sentencia del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca que levantó la sanción por inexactitud impuesta en dichos actos y, en su lugar, mantuvo su legalidad, toda vez que consideró que la parte actora no demostró que los arreglos navideños que elaboró para Industrias Fana S.A. se exportaron o se vendieron a una sociedad de comercialización internacional, de modo que el servicio prestado, correspondiente a la elaboración de bienes corporales muebles, estaba gravado con el IVA a la tarifa general del 16%, como lo concluyó la DIAN en las liquidaciones oficiales de revisión.

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - Características / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - Responsables / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - Hecho imponible / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - Servicio. Definición

El Impuesto sobre las ventas es un impuesto del orden nacional, indirecto, de naturaleza real, de causación instantánea, y de régimen general, pues la excepción la constituyen las exclusiones expresamente contempladas en la Ley. Los responsables del impuesto deben cumplir las obligaciones inherentes a tal

calidad, que les han sido atribuidas legalmente, entre ellas, las de facturar, recaudar, declarar y pagar el impuesto generado en las operaciones gravadas. El Estatuto Tributario, en el artículo 420 define los hechos sobre los que recae el impuesto, así: *"El impuesto a las ventas se aplicará sobre: a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente; b) La prestación de los servicios en el territorio nacional; c) La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente; (...)"*. De conformidad con la norma indicada, todas las ventas de bienes corporales muebles, prestación de servicios en el territorio nacional e importación de bienes corporales muebles se encuentran gravadas con el impuesto sobre las ventas, salvo las excepciones taxativamente señaladas en las disposiciones legales. Para efectos de IVA se considera servicio *"toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración"*.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 420 / DECRETO 1372 DE 1992 - ARTICULO 1

BIENES Y SERVICIOS - Clasificación en materia tributaria. Gravados, excluidos y exentos. Definición

La ley tributaria clasificó los bienes y servicios en: gravados, excluidos y exentos. Son bienes y servicios gravados aquellos que causan el impuesto y a los que se les aplica la tarifa general o una tarifa diferencial, según sea el caso; son excluidos, aquellos que no causan el impuesto sobre las ventas por expresa disposición de la ley y son exentos, aquellos sobre los cuales se causa el impuesto y se encuentran gravados a la tarifa 0 (cero). Los productores de bienes y servicios exentos tienen la calidad de responsables del impuesto, con derecho a devolución.

SANCION POR INEXACTITUD - Presupuestos para su imposición

De otra parte, de acuerdo con el criterio jurisprudencial de la Sala, para imponer la sanción por inexactitud no se requiere probar que el contribuyente haya actuado con intención dolosa o culposa, pues la infracción se tipifica sencillamente por la configuración de los supuestos de hecho contemplados en el artículo 647 del Estatuto Tributario. En este orden de ideas, la Sala comparte el criterio expuesto por la entidad demandada, que considera que en el sub lite no se presentó diferencia de criterios entre la demandante y la DIAN, pues la norma antes mencionada exige que la diferencia sea relativa a la interpretación del derecho aplicable, requisito que no se cumple en el presente caso, pues no se citó disposición sobre la cual versara dicha diferencia.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 647

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., once (11) de julio de dos mil trece (2013)

Radicación número: 76001-23-31-000-2007-00232-01(19057)

Actor: COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO LA CAMPANA LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca proferida el 31 de agosto de 2010, que dispuso¹:

***“PRIMERO:** INHIBIRSE de pronunciarse de fondo sobre la pretensión de nulidad respecto de los Requerimientos Especiales Nos. 050632005000022, 053632005000023 y 050632005000025, todos del 18 de marzo de 2005.*

***SEGUNDO:** DECLÁRASE LA NULIDAD del ítem “MAS SANCIONES” de las Liquidaciones Oficiales de Revisión Nos. 050642005000081, 050642005000082 y 050642005000083, a través de las cuales la DIAN – Administración Local de Cali, modifica las declaraciones privadas de ventas de los períodos 2, 3 y 4 del año gravable 2002, de la Cooperativa demandante, así como de las Resoluciones Nos. 050662006000028 del 3 de octubre de 2006, 050662006000030 del 26 de septiembre de 2006 y 050662006000029 del 28 de septiembre de 2006, a través de las cuales la DIAN – Administración Local de Cali, confirma en su totalidad las liquidaciones Oficiales de Revisión. Respecto al resto del contenido de dichos actos administrativos, conservarán su validez, al no haber sido desvirtuada su presunción de legalidad.*

***TERCERO:** a título de restablecimiento del derecho declárase que la COOPERATIVA DE TRABAJO LA CAMPANA LTDA. no está obligada a pagar a la DIAN la “sanción por inexactitud” impuesta en las decisiones a las que se refiere el artículo anterior.*

***CUARTO:** SIN COSTAS.*

***QUINTO:** NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda.*

(...)”

ANTECEDENTES

La Cooperativa de Trabajo Asociado La Campana Ltda. presentó las declaraciones del impuesto sobre las ventas que se relacionan a continuación, en

¹ Folios 253 a 277 del cuaderno principal

las que incluyó como no gravados, los ingresos que percibió en virtud del contrato suscrito con la sociedad Industrias Fana S.A.:

Bimestre	N° de la declaración	Fecha de presentación	Saldo a pagar
Segundo (2°) de 2002 ²	0148602055274-1	15 de mayo de 2002	2.037.000
Tercero (3°) de 2002 ³	0148602055627-6	15 de julio de 2002	1.234.000
Cuarto (4°) de 2002 ⁴	0148602055941-4	11 de septiembre de 2002	1.222.000

El 3 de febrero de 2005, la División de Fiscalización de la Administración Local de Impuestos de Cali profirió los Autos de Apertura N° 050632005000476, 050632005000477 y 050632005000480 con el fin de iniciar investigación sobre las declaraciones mencionadas, por el programa “Regímenes especiales”⁵

Posteriormente, el 3 de febrero de 2005 profirió los Emplazamientos N° 050632005000003⁶, 050632005000004⁷ y 050632005000005⁸, en los que invitó a la demandante a corregir las citadas declaraciones, porque consideró que el IVA generado en los aludidos bimestres fue declarado por una suma inferior a la que realmente corresponde.

El 4 de marzo de 2005, la actora respondió el mencionado emplazamiento manifestando que antes de la expedición de la Ley 863 de 2003 no existía norma que estableciera la forma de registrar los ingresos; que, además, fueron ingresos recibidos para terceros por la elaboración de productos para ellos y que declararlos generaría una carga tributaria imposible de satisfacer; que, por lo tanto, no era procedente corregir las declaraciones⁹.

Analizada la respuesta y los documentos allegados, la División mencionada profirió los Requerimientos Especiales 050632005000023, 50632005000022 y 050632005000025, todos del 18 de marzo de 2005, en los que propuso modificar las aludidas declaraciones para aumentar los ingresos brutos por operaciones gravadas e imponer sanción por inexactitud.

² Folio 6 del cuaderno 1

³ Folio 6 del cuaderno 2

⁴ Folio 5 del cuaderno 3

⁵ Folio 2 del cuaderno 1, 2 y 3

⁶ Folio 3 del cuaderno 1

⁷ Folio 3 del cuaderno 2

⁸ Folio 3 del cuaderno 3

⁹ Folios 29 a 32 del cuaderno 1

El 22 de junio de 2005, la actora respondió los requerimientos especiales manifestando que la cooperativa no facturó el IVA porque consideró que los bienes por los que percibió los ingresos se encontraban dentro de los excluidos del impuesto sobre las ventas; afirmó que la interpretación que la Administración Tributaria hizo del párrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario no se aplica al caso, pues esa disposición se refiere a la tarifa del impuesto en la prestación de servicios mientras que, en el asunto que nos ocupa, no tiene relevancia el servicio sino los bienes resultantes, los cuales tienen la calidad de exportables.

Advirtió que el efecto fiscal de pagar o no el tributo es neutro, por lo que el no pago del mismo, por parte de la Cooperativa, en nada afectó a la Administración, no ocasionó daño alguno, ni afectó los niveles de recaudación porque la sociedad no hizo uso de la devolución o del descuento.

La División de Liquidación de la Administración de Impuestos de Cali practicó las Liquidaciones Oficiales de Revisión N° 050642005000081¹⁰, N° 050642005000082¹¹ y N° 050642005000083¹² del 21 de noviembre de 2005, en las que mantuvo la glosa propuesta e impuso sanción por inexactitud.

El 16 de enero de 2007, la actora interpuso los respectivos recursos de reconsideración contra las liquidaciones oficiales de revisión¹³, recursos que fueron decididos mediante las Resoluciones 050662006000030¹⁴ del 26 de septiembre de 2006, 050662006000029¹⁵ del 28 de septiembre de 2006 y 050662006000028¹⁶ del 3 de octubre de 2006, que las confirmaron.

DEMANDA

¹⁰ Folios 71 a 85 del cuaderno 1

¹¹ Folios 76 a 90 del cuaderno 2

¹² Folios 73 a 87 del cuaderno 3

¹³ Folios 90 a 100 del cuaderno; 95 a 105 del cuaderno 2; y 192 a 102 del cuaderno 3.

¹⁴ Folios 109 a 121 del cuaderno 3

¹⁵ Folios 106 a 117 del cuaderno 1

¹⁶ Folios 111 a 123 del cuaderno 2

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 pretensiones¹⁷:

PRIMERO: Que se declare la nulidad de los Requerimientos Especiales Nos. 050632005000022, 050632005000023 y 050632005000025, todos del 18 de marzo de 2005, por medio de los cuales la DIAN – Administración Local de Cali, ordenó a la **COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO LA CAMPANA LTDA.**, cancelar las sumas de \$242.519.000, \$133.368.000 y \$195.985.000, respectivamente, correspondientes a los impuestos a las ventas de los periodos 2, 3 y 4 de 2002.

SEGUNDO: Que se declare la nulidad de las Liquidaciones Oficiales de Revisión Nos. 050642005000081, 050642005000082 y 050642005000083, a través de las cuales la DIAN - Administración Local de Cali, pretende modificar las declaraciones privadas de ventas de los periodos 2, 3 y 4 de año gravable 2002.

TERCERO: Que se declare la nulidad de las resoluciones Nos. 050662006000028 del 3 de octubre de 2006, 050662006000030 del 26 de septiembre de 2006 y 050662006000029 del 28 de septiembre de 2006, a través de las cuales la DIAN - Administración Local de Cali, confirmó e su totalidad las Liquidaciones de Revisión Nos. 050642005000081, 050642005000082 y 050642005000083.

CUARTO: Que como consecuencia de lo anterior se restablezcan los derechos de la sociedad **COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO LA CAMPANA LTDA.**, y en esa medida se dejen en firme las liquidaciones privadas realizadas y presentadas por la contribuyente.

QUINTO: Que se condene en costos, costas y agencias en derecho a la parte demandada”.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 420, 476, 479, 481, 489, 638 y 647 del Estatuto Tributario

Para desarrollar el concepto de violación expuso los siguientes cargos:

Condición de exentos de los servicios prestados

La Cooperativa de Trabajo Asociado La Campana prestó a la sociedad FANA S.A., el servicio de elaboración de unos adornos navideños que fueron exportados.

¹⁷ Folios 125 a 144 del cuaderno principal

Resaltó que en nada altera la condición de exentos de los bienes, si la receptora del producto es una comercializadora internacional o una sociedad exportadora, puesto que lo determinante es el hecho concreto de la exportación de los bienes, como lo dispone el artículo 481 del Estatuto Tributario, al prescribir que conservarán la calidad de servicios exentos, con derecho a devolución, los servicios intermedios de la producción que se presten a las sociedades de comercialización internacional, siempre y cuando el bien final sea efectivamente exportado.

Afirmó que la Cooperativa cumple todos los requisitos del artículo 489 del Estatuto Tributario, porque prestó un servicio a través del cual se obtuvieron bienes que fueron vendidos a una sociedad exportadora y no facturó el IVA porque se trata de operaciones que no están gravadas.

Facturación del impuesto sobre las ventas.

Manifestó que la Cooperativa no estaba obligada a facturar el impuesto sobre las ventas en la producción de los bienes, porque los mismos iban a ser exportados.

Se refirió al principio constitucional de la eficiencia de los tributos, consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política y adujo que la facturación del impuesto sobre las ventas obedece a una norma meramente procedimental, en contraposición a normas sustanciales como son los artículos 363 de la Constitución Política y 479 del Estatuto Tributario.

Ausencia de daño.

Indicó que la existencia de un posible daño presupone la ocurrencia de una conducta dolosa, situación que en el presente caso nunca se ha establecido y mucho menos probado, pues la omisión en la facturación del IVA lo que provocó fue un ahorro en los costos para la recaudación de un impuesto que no ingresaría al erario público, porque tendría que ser devuelto a la Cooperativa, de conformidad con el artículo 850 del Estatuto Tributario.

Al respecto, transcribió apartes de las sentencias de la Corte Constitucional T-145 de 1993, T-438 de 1992 y C-597 de 1996 y destacó que, conforme con el principio

de dignidad y culpabilidad, en materia sancionatoria está proscrita toda forma de responsabilidad objetiva y, por lo tanto, la Administración no puede imponer una sanción sin desvirtuar el principio de la buena fe exenta de culpa y, además, los hechos declarados no son falsos ni indujeron a error a la entidad recaudadora.

CONTESTACION 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 enuncian¹⁸.

Propuso la excepción de inepta demanda porque la actora no citó las normas y el concepto de violación.

Advirtió que frente a los actos de trámite, como el requerimiento especial, no procede la nulidad.

En cuanto a la discusión de fondo, refirió que la Cooperativa, en algunas facturas expedidas durante el segundo (2°), tercero (3°) y cuarto (4°) bimestres de 2002, liquidó el impuesto sobre las ventas a la tarifa del 16% y en otras no, aduciendo que por tratarse de la elaboración de productos para exportación, realizados por encargo de un tercero, aunque sin aporte de materias primas, no se causó el IVA, de conformidad con el artículo 476 del Estatuto Tributario.

Manifestó que el párrafo del artículo mencionado aclara que cuando se produce por encargo la tarifa del impuesto sobre las ventas aplicable es la que corresponda al bien que resulte de la prestación del servicio y, en este caso, la prestación del servicio suministrado por la actora corresponde a la elaboración de adornos navideños los cuales están gravados a la tarifa del 16%.

Si, posteriormente, la sociedad a la cual se le prestó el servicio exporta los bienes, en su oportunidad, ésta tendrá derecho a solicitarlo como ingreso exento y con derecho a devolución, de conformidad con los artículos 479, 481 y 850 del Estatuto Tributario.

¹⁸ Folios 222 a 233 del cuaderno principal

El fundamento legal para que la Cooperativa sea responsable del IVA, está consagrado en los artículos 420, 437 y 482 del Estatuto Tributario.

Explicó que en el caso en estudio se gravó con el impuesto sobre las ventas el servicio prestado por la Cooperativa a la sociedad Industrias Fana S.A., no el bien resultante; la responsabilidad frente al impuesto, en la prestación de los servicios gravados, recae en quien los presta, independientemente de su calidad o naturaleza jurídica, sea una empresa asociativa de trabajo, una precooperativa o una cooperativa de trabajo asociado, todas ellas responsables del impuesto sobre las ventas cuando presten servicios gravados.

Precisó que en las etapas de determinación y discusión, la Cooperativa no aportó prueba diferente a las facturas de venta en las que demuestra que prestó un servicio gravado con el impuesto sobre las ventas. En cuanto a la sociedad Industrias Fana S.A., indicó que, conforme con el Registro Único Tributario RUT, no es una comercializadora internacional sino una sociedad anónima, fabricante de bienes corporales muebles.

Se refirió a la naturaleza y objeto social de las sociedades de comercialización internacional y agregó que, según el artículo 2° del Decreto 1740 de 1994, modificado por el artículo 2° del Decreto 93 de 2003, se denomina Certificado al Proveedor o CP, el documento mediante el cual las sociedades de comercialización internacional adquieren de sus proveedores, a cualquier título, productos nacionales y se obligan a exportarlos en su mismo estado o una vez transformados, documento que será suficiente para demostrar la exención del impuesto sobre las ventas y la retención en la fuente.

Señaló que la Administración Tributaria pudo establecer que la Cooperativa facturó servicios prestados a la sociedad Industrias Fana S.A., que no están dentro de los exceptuados, por lo que se debió liquidar y pagar el aludido impuesto y, al no hacerlo, se configuró el hecho sancionable, que no depende de una conducta dolosa.

Adujo que la sentencia del Consejo de Estado 14403, del 4 de noviembre de 2004, no se aplica al caso en discusión, precisamente por la calidad del sujeto receptor del servicio prestado.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 31 de agosto de 2010, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca se inhibió de pronunciarse sobre la legalidad de los requerimientos especiales y declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, declaró que la actora no está obligada a pagar la sanción por inexactitud impuesta en los actos oficiales.

Las razones aducidas en la decisión son las siguientes:

Sobre la alegada excepción de inepta demanda, manifestó que la demandante explicó ampliamente el concepto de la violación de las normas invocadas como violadas, sin que tenga importancia la forma como lo titule.

Expresó que los requerimientos especiales son actos de trámite no susceptibles de ser demandados.

En cuanto al fondo del asunto, aclaró que, de conformidad con los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario y 1° y 2° del Decreto 1740 de 1994, la calidad de exentos de los bienes producidos por la Cooperativa para la sociedad Industrias Fana S.A., depende de si éstos fueron efectivamente exportados por ésta última, asunto que no se probó, pero que en caso de demostrarse no la exoneraría de la obligación de facturar el servicio, pues para ello debe obtener previamente del exportador, siempre que se trate de una sociedad de comercialización internacional, el certificado al proveedor, que tampoco fue aportado.

Que no se demostró que la sociedad Industrias Fana S.A. haya fungido como comercializadora internacional, asunto que no es de poca importancia, como lo estima la actora.

Dijo que para que un proveedor de un servicio o un bien mueble exportable pueda dejar de facturar el IVA, su cliente debe ser una sociedad comercializadora internacional, único exportador con facultad para expedir el certificado al proveedor, mecanismo para controlar que el bien sea realmente exportado; que si se trata de cualquier otro exportador, éste deberá, primero, pagar el IVA al agente

retenedor o proveedor y luego solicitar la devolución, previa demostración de que la mercancía fue exportada.

En cuanto a la aplicación de los principios de eficacia del recaudo y de neutralidad, precisó que la función de la Administración Tributaria es reglada, por lo que, al administrado no le queda otra opción que cumplir con tales disposiciones.

Reconoció que el menor valor del impuesto se derivó de diferencias de criterios en la interpretación del derecho aplicable y que los hechos y cifras declarados son completos y verdaderos, por lo que no hay lugar a imponer sanción por inexactitud.

EL RECURSO DE APELACIÓN

Las partes, inconformes con la decisión de primera instancia, interpusieron recurso de apelación, en los siguientes términos:

La demandante solicitó revocar parcialmente la sentencia impugnada y declarar la nulidad de los actos administrativos demandados; insistió en que los bienes producidos por la Cooperativa fueron exportados por la sociedad Industrias Fana S.A.¹⁹ y, por lo tanto, son operaciones exentas del impuesto sobre las ventas.

La demandada solicitó modificar la sentencia impugnada y, en su lugar, negar las súplicas de la demanda²⁰; reiteró los argumentos expuestos en la contestación demanda y agregó:

La sanción por inexactitud es procedente porque las pruebas indican que la actora no declaró la totalidad de los ingresos gravados con el impuesto sobre las ventas, derivándose, en consecuencia, un menor impuesto a pagar.

Destacó, después de analizar jurisprudencia del Consejo de Estado, que la controversia entre las partes no se generó por diferencias de criterio o por interpretación errada de las normas, pues en la legislación están claramente

¹⁹ Folios 280 a 292 del cuaderno principal

²⁰ Folios 299 a 303 del cuaderno principal

establecido los bienes y servicios gravados, exentos y excluidos, normas que no son confusas, ni oscuras y menos de difícil comprensión.

La procedencia de la sanción por inexactitud no está sujeta a la mala fe del contribuyente al declarar factores inexistentes o falsos; basta que esté incurso en una de las causales establecidas en el artículo 647 del Estatuto Tributario, para que sea procedente.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** insistió en las razones que expuso en la demanda y en el recurso de apelación²¹.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación y en el recurso de apelación²².

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la Administración de Impuestos Nacionales de Cali modificó las declaraciones del impuesto sobre las ventas, presentadas por la demandante por los bimestres segundo, tercero y cuarto del año gravable 2002.

Para el efecto, analizará si los bienes producidos por la Cooperativa de Trabajo Asociado La Campana Ltda., vendidos a la sociedad Industrias Fana S.A., tienen la calidad de exentos; si estaba en la obligación de facturar y, si es procedente la sanción por inexactitud.

El Impuesto sobre las ventas es un impuesto del orden nacional, indirecto, de naturaleza real, de causación instantánea, y de régimen general, pues la excepción la constituyen las exclusiones expresamente contempladas en la Ley.

²¹ Folios 314 a 329 del cuaderno principal

²² Folios 330 a 335 del cuaderno principal

Los responsables del impuesto deben cumplir las obligaciones inherentes a tal calidad, que les han sido atribuidas legalmente, entre ellas, las de facturar, recaudar, declarar y pagar el impuesto generado en las operaciones gravadas.

El Estatuto Tributario, en el artículo 420 define los hechos sobre los que recae el impuesto, así:

"El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente;

b) La prestación de los servicios en el territorio nacional;

c) La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente; (...)"

De conformidad con la norma indicada, todas las ventas de bienes corporales muebles, prestación de servicios en el territorio nacional e importación de bienes corporales muebles se encuentran gravadas con el impuesto sobre las ventas, salvo las excepciones taxativamente señaladas en las disposiciones legales.

Para efectos de IVA se considera servicio *"toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración²³."*

La ley tributaria clasificó los bienes y servicios en: gravados, excluidos y exentos.

Son bienes y servicios gravados aquellos que causan el impuesto y a los que se les aplica la tarifa general o una tarifa diferencial, según sea el caso; son excluidos, aquellos que no causan el impuesto sobre las ventas por expresa disposición de la ley y son exentos, aquellos sobre los cuales se causa el impuesto y se encuentran gravados a la tarifa 0 (cero).

Los productores de bienes y servicios exentos tienen la calidad de responsables del impuesto, con derecho a devolución.

²³ Artículo 1° del Decreto 1372 de 1992.

El legislador tributario estableció una excepción a la regla general del impuesto sobre las ventas, para aquellos servicios que si bien son prestados en el territorio colombiano, en razón a que van a ser utilizados en el exterior, toman la condición de exentos.

Respecto de los bienes exentos, el artículo 479 del Estatuto Tributario dispone:

“ARTICULO 479. LOS BIENES QUE SE EXPORTEN SON EXENTOS.

También se encuentran exentos del impuesto, los bienes corporales muebles que se exporten; (el servicio de reencauche y los servicios de reparación a las embarcaciones marítimas y a los aerodinos, de bandera o matrícula extranjera), y la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional siempre que hayan de ser efectivamente exportados”. (subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 481 del mismo ordenamiento, vigente para la época de los hechos que se analizan, establece:

“ARTÍCULO 481. BIENES QUE CONSERVAN LA CALIDAD DE EXENTOS.

Únicamente conservarán la calidad de bienes exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución de impuestos:

a. Los bienes corporales muebles que se exporten

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

(...)”

De acuerdo con las normas aludidas, están exentos del impuesto sobre las ventas los bienes que se exporten y los que se vendan a sociedades de comercialización internacional, siempre que sean exportados efectivamente; si no se cumplen las aludidas condiciones, tales bienes se someterán al impuesto sobre las ventas, es decir, se entenderán gravados a la tarifa general o a la que el legislador haya establecido.

En el caso *sub examine*, la demandante afirma que durante los bimestres segundo, tercero y cuarto de 2002, prestó el servicio de mano de obra a la sociedad Industrias Fana S.A., para la elaboración de unos arreglos navideños, que fueron exportados en su totalidad y que, por lo tanto, son operaciones exentas del impuesto sobre las ventas por cumplir todos las condiciones previstas en las normas antes referidas.

De la investigación adelantada por la Administración Tributaria y de los documentos aportados por la Cooperativa en sede administrativa, se pudo establecer que el impuesto sobre las ventas se incluye en algunas facturas y en otras no.

En las que no se incluye el impuesto, se lee la siguiente nota:

“Por tratarse de la elaboración de productos para exportación realizados por encargo de un tercero, aunque sin aporte de materias primas, no se causa el iva parágrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario”²⁴.

Según el parágrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario, en los casos de trabajos de fabricación, elaboración o construcción de bienes corporales muebles, realizados por encargo de terceros, incluidos los destinados a convertirse en inmuebles por accesión, con o sin aporte de materias primas, ya sea que supongan la obtención del producto final o constituyan una etapa de su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización, la tarifa aplicable es la que corresponda al bien que resulte de la prestación del servicio.

De acuerdo con lo anterior, el servicio prestado por la Cooperativa a la sociedad Industrias Fana S.A., corresponde a la elaboración de adornos navideños, gravados a la tarifa general del 16%.

No obstante, disponen los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, antes mencionados, que los bienes que se exporten y los que se vendan a sociedades de comercialización internacional, siempre que sean exportados efectivamente, están exentos del impuesto sobre las ventas.

La actora no demostró que los bienes fueron exportados para, de esta forma, desvirtuar la adición de ingresos gravados con el impuesto sobre las ventas.

Por el contrario, las pruebas obtenidas por la DIAN demuestran que el servicio prestado por la Cooperativa corresponde a la elaboración de bienes corporales muebles, gravados con la tarifa general del impuesto sobre las ventas, de conformidad con el artículo 420 del Estatuto Tributario.

²⁴ Folios 10 y 11 del cuaderno 1; 11, 12 y 14 del cuaderno 2; 8 (anulada), 9, 12 y 13 del cuaderno 3

Las inconformidades manifestadas en el recurso de apelación constituyen simples afirmaciones sin ningún sustento probatorio, que no consiguen demostrar que los ingresos obtenidos por la Cooperativa son exentos del impuesto sobre las ventas.

Tampoco probó que se trate de un servicio exento, en razón de que los bienes elaborados hayan sido vendidos a una sociedad de comercialización internacional, pues la sociedad Industrias Fana S.A., no tiene dicha condición, según se observa en el RUT²⁵, su actividad principal es la fabricación de vidrio y de productos de vidrio.

En consecuencia, la actora estaba en la obligación de cumplir con todas las obligaciones propias de los responsables del impuesto sobre las ventas, como son las de [facturar](#) y declarar [el](#) gravamen, independientemente de que quien exporta los bienes, posteriormente pueda solicitarlo en devolución, pues “la relación jurídico-tributaria comprende, además de la obligación tributaria sustancial, cuyo objeto es el pago del tributo, una serie de deberes y obligaciones de tipo formal, que están destinados a suministrar los elementos con base en los cuales el Gobierno puede determinar los impuestos, para dar cumplimiento y desarrollo a las normas sustantivas”²⁶.

No prospera el cargo.

Sanción por inexactitud

Afirma la entidad demandada que el artículo 647 del Estatuto Tributario no condiciona la procedencia de la sanción por inexactitud a situaciones en las que se demuestre la mala fe del contribuyente al declarar factores inexistentes o falsos.

Agregó que el *a-quo* pierde de vista el contenido de la norma, porque basta con que el contribuyente esté incurso en una de las causales que determinan la sanción por inexactitud para que esta proceda.

Que no se presenta diferencia de criterios porque la legislación tributaria establece

²⁵ Folio 108 del cuaderno N° 3

²⁶ Consejo de Estado Auto del 20 de mayo de 1994, Expediente 5457

claramente los bienes y servicios gravados, exentos y excluidos.

Al respecto, la Sala en sentencia de 24 de marzo de 2011²⁷, hizo las siguientes precisiones:

“(…)

Reitera que la sanción prevista en el artículo 647 del E.T. se impone cuando se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes. Y, que para que se perfeccione la infracción, la inclusión se debe ejecutar con el propósito de obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor.

Asimismo, reitera que el adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones: como adjetivo relativo a aquello que carece de existencia; y como adjetivo relativo a aquello que, si bien existe, se considera totalmente nulo, porque es “Falto de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo.

De ahí que el artículo 647 del E.T. prevea que, en general, lo que se quiere sancionar es la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, puesto que todos estos adjetivos, en últimas, implican la inexistencia de los egresos que se llevan como costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo, sin serlo, por una de las siguientes razones: o porque en realidad no existen esos egresos; o porque, aún existiendo, no se probaron; o porque, aún probados, no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les de valor y fuerza para tener el efecto invocado, por carecer de las solemnidades que exige dicho estatuto para darles la calidad de tales, a menos que, en éste último caso, se verifique la interpretación errónea por parte del contribuyente que lo haya inducido a apreciar de manera errónea la norma y a subsumir los hechos económicos declarados en la misma.

Ahora bien, la Sala también precisa que para imponer la sanción por inexactitud no se requiere probar que el contribuyente haya actuado con intención dolosa o culposa, pues la infracción se tipifica simplemente por la inclusión, por error de interpretación, de hechos económicos y de la subsunción de los mismos en la norma que se invoca para amparar el beneficio (infracción objetiva), o por la inclusión, de manera dolosa, de hechos falsos (infracción subjetiva)

Por lo tanto, no le asiste razón a la demandante cuando precisa que para imponer la sanción por inexactitud, la autoridad tributaria debe probar que el contribuyente incluyó datos falsos con el ánimo de defraudar al Estado, pues, como se precisó, ese es tan sólo uno de los hechos que tipifica la norma como infracción. No es necesario pues, que se compruebe el dolo con que actuó el contribuyente.

En efecto, la Sala reitera que en materia tributaria se aplican los principios y garantías propios del derecho penal, pero de manera restrictiva, pues el Estado también debe procurar garantizar el interés general que se promueve con su imposición.

²⁷ Sentencia 17152 C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

(...)”

En el caso *sub examine*, la Cooperativa de Trabajo Asociado La Campana Ltda. no probó que los arreglos navideños que elaboró, fueron exportados o fueron vendidos a una sociedad de comercialización internacional; pues se limitó a manifestar que los bienes fueron efectivamente exportados.

De otra parte, de acuerdo con el criterio jurisprudencial de la Sala, para imponer la sanción por inexactitud no se requiere probar que el contribuyente haya actuado con intención dolosa o culposa, pues la infracción se tipifica sencillamente por la configuración de los supuestos de hecho contemplados en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

En este orden de ideas, la Sala comparte el criterio expuesto por la entidad demandada, que considera que en el sub lite no se presentó diferencia de criterios entre la demandante y la DIAN, pues la norma antes mencionada exige que la diferencia sea relativa a la interpretación del derecho aplicable, requisito que no se cumple en el presente caso, pues no se citó disposición sobre la cual versara dicha diferencia.

Por las razones expuestas, la Sala revocará la sentencia apelada que declaró la nulidad parcial de las liquidaciones oficiales de revisión, mediante las cuales la Administración de Impuestos Nacionales de Cali modificó las declaraciones del impuesto sobre las ventas correspondientes a los bimestres segundo, tercero y cuarto del año gravable 2002 y las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración interpuestos contra aquellas y, en su lugar, negará las súplicas de la demanda.

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

Primero: REVOCÁSE la sentencia del 31 de agosto de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, dentro de la acción de nulidad y

restablecimiento del derecho instaurada por la Cooperativa de Trabajo Asociado La Campana Ltda. contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN.

En su lugar se dispone:

Primero: DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

Segundo: RECONÓCESE personería a la doctora Nancy Piedad Téllez Ramírez como apoderada de la parte demandada, según poder que obra en el folio 336 del cuaderno principal.

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

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA