

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

Consejero ponente: **JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ**

Bogotá, DC., dieciocho (18) de junio de dos mil ocho (2008)

Radicación: 13001-23-31-000-2000-00123-01(**15458**)

Actor: **ATUNES DE COLOMBIA S.A.**

C/ DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -

**DIAN**

IMPUESTO RENTA 1996

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación de la demandante contra la sentencia de 8 de febrero de 2005 proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, estimatoria de las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de ATUNES DE COLOMBIA S.A., contra los actos administrativos que determinaron oficialmente el impuesto de renta de 1996.

**ANTECEDENTES**

ATUNES DE COLOMBIA S.A., presentó la declaración de renta de 1996 el 10 de abril de 1997 en la que liquidó un saldo a favor de \$620.724.000.

Previo Requerimiento Especial 046 de 2 de diciembre de 1997 y su respuesta, la DIAN expidió la Liquidación de Revisión 00043 de 27 de Octubre de 1998 mediante la cual se rechazaron costo de ventas por \$9.070.537.000, gastos de publicidad y propaganda por \$101.850.000,

gastos de alimentación por \$253.137.080 y se impuso sanción por inexactitud por \$5.208.701.000.

La liquidación de revisión fue confirmada por medio de la Resolución 900019 de 29 de noviembre 1999 que decidió el recurso de reconsideración y determinó como valor a pagar \$7.843.415.000.

### **DEMANDA**

ATUNES DE COLOMBIA S.A. solicito la nulidad de la Liquidación de Revisión 00043 de 27 de octubre de 1998 y de la Resolución 9000019 de 29 de noviembre de 1999 ; a título de restablecimiento del derecho pidió que se declare en firme la liquidación privada y se ordene la devolución del saldo a favor de \$620.724.000 solicitado el 13 de Mayo de 1997, más los intereses moratorios hasta la fecha en se efectuó el pago; en subsidio solicitó que se revise toda la operación administrativa que modificó la obligación fiscal y se condene a la DIAN al pago de los perjuicios ocasionados a la actora y probados en el proceso .

Citó como normas violadas los artículos los artículos 2, 6, 13, 23, 29, 228 y 229 de la Constitución Política y 2 del Código Contencioso Administrativo, cuyo concepto de violación desarrolló así:

1. La DIAN violó las normas constitucionales porque su actuación no tuvo como fin garantizar los derechos de la demandante, además omitió darle valor probatorio al contrato de fletamento y demás documentos con los cuales se demostraba el costo de ventas. Se desconoció y desatendió la

exigencia del Concepto Jurídico 041834 de la DIAN, en cuanto a que un contrato que genere obligaciones en el territorio nacional está sometido al impuesto de timbre.

No se tuvieron en cuenta los argumentos expuestos en el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión sobre la no obligatoriedad de la sociedad de cancelar el impuesto de timbre en los contratos de fletamento celebrados con OCEAN TRADING INTERNATIONAL y que se resumen así:

a. Ocean Trading International, está establecida fuera del territorio Colombiano, en Panamá. Es operadora de los buques pesqueros.

b. Todos los contratos fueron celebrados y pagados en el exterior (en Estados Unidos) y Ocean Trading se obligaba a entregar a Atunes de Colombia S.A. toda la captura de especie de atún en buen estado de conservación. El atún es una especie que se consigue en aguas profundas, por ello, su captura se hace en aguas internacionales y nunca en aguas colombianas.

Por lo anterior, como el contrato se celebró en el exterior, para ejecutar en aguas internacionales y generó obligaciones en el exterior, no se dio el hecho generador del impuesto de timbre.

2. Los actos demandados fueron expedidos irregularmente y están falsamente motivados porque se fundan en una serie de hechos que se apartan de la realidad, como pretender que ATUNES DE COLOMBIA S.A., realiza un acto de compra cuando en verdad captura su propio producto. Además tienen un sustento jurídico equivocado, como es el hecho de desconocer el contrato de fletamento y confundirlo con uno de compraventa.

Los perjuicios ocasionados con los actos acusados se concretan en que la sociedad dejó de percibir \$620.724.000 correspondientes a la solicitud de devolución que equivalen a US\$570.434,49 a la tasa representativa de 24 de junio de 1997 (fecha límite para devolver) y a la fecha de la demanda a US\$1.112.204.647. Esto impidió que se dejaran de capturar 543 toneladas de atún, de recibir \$50.049.205,12 en CERTS, intereses financieros por \$246.413.304,50 y moratorios por \$92.404.501,75. Finalmente, la limitación en el flujo de caja dio lugar a que se presentara la causal de disolución determinada por la Superintendencia de Sociedades según oficio de 27 de mayo de 1999.

## OPOSICIÓN

La **demandada** expuso los siguientes argumentos de defensa:

No se violaron las disposiciones constitucionales ni legales invocadas en la demanda, pues, la DIAN no dio valor probatorio al contrato de fletamento porque no se pagó el impuesto de timbre, requisito para su reconocimiento (artículo 540 del Estatuto Tributario). Este contrato de fletamento no sólo genera obligaciones en el territorio nacional, sino que se ejecuta en el mismo. La exigencia del pago del impuesto de timbre no es una cuestión meramente formal, sino que pretende el efectivo cumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes.

El desconocimiento del saldo a favor de la declaración se debió al proceso de fiscalización y determinación del impuesto conforme con las normas tributarias pertinentes, ninguna de las cuales fue citada como violadas en la demanda.

No se puede debatir sobre la expedición irregular de los actos, pues, el actor no menciona cuáles fueron las normas o procedimientos tributarios violados por la administración.

No existe falsa motivación de los actos acusados pues, no se desconoció la existencia del contrato de fletamento, sino que no podía tenerse como soporte de las transacciones realizadas y de los costos, ya que no tiene el valor de las operaciones comerciales ni fueron aportados los soportes contables internos ni externos que respaldaran las transacciones.

Además, ATUNES DE COLOMBIA S.A., desconoció, sin fundamento, la causación y el pago del impuesto de timbre sobre ese contrato, pues aunque fue otorgado en el exterior, contiene obligaciones que se ejecutan en Colombia según las cláusulas contractuales. En él interviene un agente de retención conforme al artículo 518 del ET y su cuantía para efectos del tributo se determina de conformidad con el artículo 522[2 y 3] del Estatuto Tributario.

El saldo a favor de la declaración privada es una simple expectativa y no un derecho reconocido como quiera que dichos saldos pueden ser controvertidos y modificados por la Administración, por tal razón, no se puede alegar el agravio injustificado.

Finalmente, propuso como excepciones *la legalidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que la confirmó*, así como *la carencia de fundamento de las pretensiones*, en atención a que la DIAN agotó todas las etapas del proceso fiscalizador y donde el contribuyente pudo ejercer plenamente su derecho de defensa. Además, no se desvirtuó la legalidad de los actos demandados, amen de que los argumentos de oposición a la

demanda, desvirtúan cada una de las acusaciones de ilegalidad del demandante.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal denegó las pretensiones de la demanda porque aunque el contrato de fletamento aportado como prueba del costo de ventas consta de todos los elementos establecidos en el artículo 1666 del Código de Comercio para su existencia, no existe claridad acerca del valor del contrato, pues, según la Cláusula Quinta señala que se determinará por los precios vigentes en el mercado al momento de la entrega del atún, pero no es explícito, ya que no está determinado dentro del contrato el momento de la entrega. Esta expresión da lugar a interpretaciones ambiguas, razón por la cual, el contrato no es prueba idónea.

De otra parte, el contrato, según el artículo 14 de Ley 33 de 1992 se regiría por las leyes panameñas porque el fletante OCEAN TRADING INTERNATIONAL S.A. tiene su domicilio en Panamá. Sin embargo, la existencia de dicha sociedad no está plenamente probada. Así las cosas, dedujo que la operación fue realizada con una empresa inexistente para eludir el pago del impuesto de timbre, el cual era obligatorio, pues el contrato de flete no está exento del gravamen (artículo 530 Estatuto Tributario).

### **APELACIÓN**

La demandante solicitó que se revocara la sentencia de primera instancia por violación del derecho de defensa, del debido proceso e incongruencia.

Violación del derecho de defensa

A través del proceso de determinación tributaria la DIAN y ahora el Tribunal han impedido que la sociedad pueda controvertir cada uno de los argumentos que han ido apareciendo como fundamento del rechazo de los costos de ventas.

En el requerimiento especial y en la liquidación de revisión, se desconocieron los costos de ventas porque se confundió el contrato de fletamento con el de compraventa, por tanto, se exigieron las facturas de compraventa, no obstante la sociedad explicó que no se podía exigir una factura porque la mercancía era propia.

En el recurso de reconsideración se expresó como motivo de inconformidad el desconocimiento jurídico del contrato de fletamento. La DIAN al resolver el recurso de reconsideración cambió su posición, pues le da plena validez al contrato de fletamento, pero exigió el pago del impuesto de timbre para poder darle valor probatorio, cuando ya la sociedad no podía controvertir este argumento.

En el fallo, el Tribunal reconoce la existencia del contrato de fletamento pero no reconoce los costos y deducciones porque no se pudo constatar la existencia de la sociedad panameña, pues aunque aparentemente existe en papel, la dirección no se pudo ubicar, ni existió ningún tipo de actuación que le permitiera afirmar su existencia física, por lo que dedujo que el contrato se realizó con una sociedad inexistente para eludir el pago del impuesto de timbre.

## 2. Violación al debido proceso

El Tribunal no podía cuestionar la existencia de la sociedad, pues, ésta fue acreditada legalmente con documentos públicos expedidos en el exterior y que fueron aportados con la debida presentación ante el Cónsul de Colombia. Estos documentos fueron la escritura de constitución de la sociedad Herza Constructora de Panamá S.A., la escritura de reforma de esa sociedad que se transformó en Ocean Trading International S.A. y el certificado de registro de Ocean Trading International S.A. de la Dirección General de Registro Público.

El Tribunal se pasó por alto el artículo 30 de la Ley 730 de 2001 norma especial que señala que el contrato de fletamento no causa impuesto de timbre.

### 3. Violación al principio de congruencia

El fallo apelado no concuerda con las pretensiones de la demanda, ni con los hechos probados. Las pruebas, en su mayoría documentales, no fueron desvirtuadas ni tachadas de falsas en su oportunidad.

Finalmente precisó que antes de que fuera admitida la presente demanda, la Corte Constitucional, mediante sentencia C-1714 de 12 de diciembre de 2000, declaró inexecutable el artículo 540 del Estatuto Tributario. Aunque el Tribunal señaló que el contrato se regía por las normas panameñas (artículo 14 de la Ley 33 de 1992), una vez resueltas las dudas sobre la existencia del contrato, debió pronunciar sentencia favorable a las pretensiones de la demanda, pues, a partir de la sentencia de la Corte los documentos o actuaciones sujetos al impuesto de timbre deben ser admitidos por funcionarios oficiales y valorarlos como prueba de los negocios jurídicos que ellos amparan.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La DIAN solicitó que se confirmara la legalidad de los actos administrativos acusados porque a la sociedad se le dio siempre la oportunidad de ejercer el derecho de defensa sin que lograra desvirtuar la legalidad de los actos acusados, además que no invoca ninguna norma tributaria como violada. El motivo del rechazo de los costos de ventas siempre fue el mismo y no consistió en el desconocimiento del contrato de fletamento, sino en su ineficacia probatoria en atención a que no se acreditó la cancelación del impuesto de timbre. Además, si la sociedad pretendía demostrar el costo de venta declarado, el documento más idóneo era la factura y no las planillas de liquidación de barcos y los documentos de descargue.

El demandante no presentó alegatos de conclusión.

## **MINISTERIO PÚBLICO**

El Ministerio Público consideró que la sentencia de primera instancia debe confirmarse porque el contrato de fletamento no puede admitirse como prueba de los costos de ventas declarados.

Si bien el contrato existe y cumple los elementos del artículo 1667 del Código de Comercio, sí debió cancelarse el impuesto de timbre, pues su ejecución era en Colombia, ya que la entrega del atún debía hacerse en Cartagena o cualquier otro puerto colombiano, de manera que se regía por las leyes colombianas (artículo 869 del Código de Comercio). Para la época en que el

contribuyente presentó la declaración de renta y se expidieron los actos acusados, se encontraba vigente el artículo 540 del Estatuto Tributario.

No procede la aplicación del artículo 30 de la Ley 730 de 2001 porque es posterior a la presentación de la declaración tributaria.

La sentencia C-1714 de 12 de diciembre de 2000 que declaró inexecutable el artículo 540 del Estatuto Tributario no tiene efectos retroactivos y por ende no afecta la existencia y vigencia de actos administradores creadores de situaciones jurídicas particulares.

El incumplimiento del pago del impuesto de timbre sobre el contrato de fletamento constituyó un desacato a los artículos 515 y siguientes del Estatuto Tributario, 22 del Decreto 2076 de 1992 y la Ley 6 de 1992, pues el impuesto se generaba por el otorgamiento o aceptación en el país o fuera de él de instrumentos públicos o documentos privados para ejecutarse dentro del territorio nacional o que generen obligaciones en el mismo, en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de las obligaciones.

La sanción por inexactitud es procedente pues la DIAN rechazó costos y deducciones por gastos de publicidad y alimentación no sólo por la ausencia de soportes contables, sino porque se realizaron inspecciones y otras actuaciones administrativas que condujeron a calificarlos como equivocados, desfigurados e incompletos.

La sentencia apelada es congruente porque resolvió las pretensiones de la demanda con base en los cargos de violación expuestos en ella.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación de la demandante la Sala debe decidir si la sociedad tiene derecho al costo de ventas solicitado en la declaración de renta de 1996 por \$9.070.537.000. Para el efecto se establecerá si, como lo alega la demandante, el valor solicitado corresponde al flete o precio que paga por el atún capturado por intermedio de Ocean Trading International S.A. en cumplimiento del contrato de fletamento suscrito con la actora; o, si como lo determinó la DIAN, no procede su reconocimiento porque el contrato de fletamento no tiene valor probatorio ya que no se pagó el impuesto de timbre y porque tales costos no se encuentran debidamente soportados.

Vistos los antecedentes administrativos del proceso, la DIAN, en la liquidación de revisión, rechazó los costos de ventas porque no estaban soportados con las facturas o documentos equivalentes (artículo 771-1 del Estatuto Tributario); porque las planillas de liquidación de barcos y los documentos de descargue no podían tenerse como documentos equivalentes, pues carecían de todos los requisitos de las facturas; porque el contrato con Ocean Trading International S.A., aunque fuera de prestación de servicios, también estaba regulado por la obligación legal de expedir facturas; y porque el contrato de fletamento no podía ser el documento soporte de las transacciones realizadas y de los costos solicitados, ya que no contenía el valor de las operaciones comerciales.

Se analizaron también los documentos de descargue del atún en los que la sociedad respalda los costos, de cuyo estudio determinó la oficina liquidadora que las planillas eran firmadas por Ocean Trading International S.A. y por un empleado de la firma Seatech International Inc., sin que Atunes

de Colombia realice ninguna supervisión en el descargue, condiciones, peso y calidad del pescado. Luego de descargado el pescado se elabora la Liquidación de Barcos, por medio de la cual se señala el valor de la pesca realizada. Esta liquidación tampoco está firmada por Atunes de Colombia S.A. ni aparece como deudor. La elabora Ocean Trading International y el visto bueno lo da un trabajador de Seatech International, pero no aparece claramente el concepto del cobro.

En la misma liquidación de revisión, la DIAN explica:

“Cabe anotar que adicionalmente Atunes de Colombia S.A. declara recibir pescado por el puerto de Buenaventura generado sobre el mismo contrato de fletamento firmado con la empresa Ocean Trading International INC., el cual es exportado a Panamá, por un valor tanto de compra como de venta \$9.421.785.000 y de cuyo análisis se desprenden los siguientes hechos:

- El importador del pescado exportado por Atunes de Colombia S.A. por el puerto de Buenaventura es la misma empresa que lo captura a nombre de ella a través del sistema de contrato de fletamento, o sea la Ocean Trading International INC.
- El valor por el cual se declara la exportación, o sea el valor de venta del pescado, corresponde al mismo valor de la faena de pesca, o sea el declarado como costo por Atunes de Colombia S.A., generándose así una venta sin utilidad alguna, **pero sí descuentos por CERT.**
- Sobre el pescado capturado y exportado por este puerto no se realiza la dispendiosa labor llevada a cabo con el pescado recibido en el puerto de la empresa Seatech International INC., sino que se exporta directamente en el mismo barco que realizó la faena de pesca, o sea sin descargar, clasificar y seleccionar el pescado que si se realiza con el pescado que se va a procesar y comercializar en el país y que lógicamente aumenta los gastos declarados por la empresa Atunes de Colombia S.A. (Folios 713, 717, 719, 724, 725, 739, 742, 746, 753 y 754 Tomo III)

[...]

En la resolución que decidió el recurso de reconsideración, la DIAN explicó que conforme al artículo 540 del Estatuto Tributario el contrato de fletamento no podía valorarse probatoriamente porque no se pagó el impuesto de timbre no obstante según los artículos 514, 515 y 516 del Estatuto Tributario y la Ley 6 de 1992 la sociedad debió pagar el impuesto de timbre ya que, aunque el contrato fue suscrito en el exterior, su ejecución era en aguas nacionales e internacionales, según su mismo texto y de acuerdo a la respuesta del Instituto Nacional de Pesca, de que sí era posible la captura del atún en aguas nacionales. Además, la existencia del impuesto estaba supeditada a que por lo menos interviniera un agente de retención en la suscripción del acto correspondiente (artículos 27 del Decreto 2076 de 1992 y 2 del Decreto 2649 de 1998)

De otra parte, la DIAN procedió a analizar los soportes contables de las transacciones y sus conclusiones fueron en síntesis, las siguientes:

La sociedad presentó las liquidaciones de barcos donde consta la fecha de entrega, cantidad, tipo, valor unitario y valor total de Atún al cual se recibe la pesca que arriba al puerto de Cartagena, mientras que la pesca que llega al puerto de Buenaventura, no tiene ningún soporte con los datos antes mencionados y el registro contable del costo se soporta con el Documento de Exportación relativo a esa pesca, según lo informó la contadora de la demandante.

En la declaración juramentada de 25 de noviembre de 1999 la contadora de la sociedad expresó que los documentos soporte de las transacciones efectuadas (entrega de la faena de pesca) son las liquidaciones de barcos. Luego, cuando se le inquirió sobre cómo se registraba la faena de pesca que

ingresaba al puerto de Buenaventura y qué documento servía de soporte de la operación, explicó que éste era el documento de exportación. Manifestó también que a pesar de que Asercol era su agente aduanero, no tenía conocimiento de quien verificaba el producto entregado, ni sabía cuál era el proceso desde la pesca hasta la elaboración del DEX.

La contadora explicó que no hay documento que soporte la entrada del pescado al Puerto de Buenaventura, porque la ley no exige un soporte contable por la entrega del producto propio, pues es en desarrollo del contrato de fletamento. La transacción entra a la contabilidad con el documento de exportación que es cuando el pescado sale para exportación.

Concluyó la DIAN que independientemente de la denominación del contrato, eran indispensables los soportes que lo materializaron, concretaron y sirvieron para su posterior liquidación, y que por su omisión no era posible reconocer el costo de ventas.

De lo narrado, observa la Sala, que el motivo del rechazo de los costos de ventas solicitados por la sociedad en su declaración de renta de 1996, no fue sólo la ineficacia probatoria del contrato de fletamento como consecuencia de no haber cancelado el impuesto de timbre, sino porque el costo solicitado no estaba soportado contablemente y así no era posible establecer la realidad de la operación.

Ahora bien, es evidente que para la fecha en que se pretendió invocar el contrato de fletamento como prueba a favor de la sociedad (1998 y 1999) el artículo 540 del Estatuto Tributario se encontraba vigente, pues, fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional en sentencia C-1714 de

diciembre 12 de 2000 y en principio, salvo que se disponga otra cosa, tiene efectos hacía el futuro [artículo 45 de la Ley 270 de 1996].

La Corte consideró:

*“A juicio de la Corte, el contenido de la norma acusada no se aviene con el ordenamiento constitucional, porque para conseguir la eficiencia del recaudo del impuesto de timbre, que es un fin constitucional, el legislador compromete abiertamente el derecho de defensa de los contribuyentes, sin que tales restricciones guarden un grado de razonabilidad y proporcionalidad con el objetivo legal, de manera que éstas se justifique.*

(...)

*No cabe duda de que resulta plausible y, mas aún, necesario que el legislador consagre instrumentos formales que agilicen y faciliten los procesos de liquidación y recaudo de los tributos, porque esa clase de medidas apuntan a hacer efectiva la obligación de las personas y los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado (CP arts. 95, 363); sólo que ese motivo por sí solo no es suficiente para legitimar las restricciones que se impongan al derecho de defensa de los contribuyentes (otorgantes, giradores, aceptantes, emisores o suscriptores de documentos sujetos al impuesto), que es lo que entraña la medida en estudio cuando prohíbe, así sea transitoriamente, que los documentos sujetos al gravamen sean admitidos o tenidos como prueba, si no ha sido cubierto el respectivo gravamen”.*

El alcance de esta sentencia fue señalado por la Sala en sentencia de 8 de noviembre de 2007 en la que se consideró que, en efecto, sólo si se demostraba el pago del tributo, la autoridad administrativa o judicial podía apreciar su valor probatorio o de lo contrario no, pero, que no podía perderse de vista que “el artículo 45 de la Ley 270 de 1996 determina que los fallos de inexecuibilidad rigen hacia el futuro, salvo que en la sentencia se resuelva lo contrario, lo que significa que **desde la fecha en que una norma es retirada del ámbito legal desaparece su obligatoriedad, que en el asunto debatido, es la cancelación del impuesto de timbre para que la**

**autoridad [judicial o administrativa] evaluara el valor demostrativo de cualquier documento sometido al gravamen”<sup>1</sup>.**

Como en el presente caso, la situación de la demandante se encontraba en debate, pues la demanda se presentó en marzo de 2000 y la sentencia se profirió el 8 de febrero de 2005, la sentencia de la Corte Constitucional de diciembre de 2000, tenía efectos en este caso, pues, ya no era posible que el Tribunal exigiera el pago del gravamen para valorar el contrato de fletamento y establecer si con él quedaba desvirtuada la glosa de la Administración.

Para la Sala, no obstante el pago del impuesto de timbre era una exigencia que estaba vigente cuando se expidieron los actos acusados, a partir de la sentencia de la Corte Constitucional ya no es dable hacer tal exigencia, de manera que nada impide ahora el análisis de contrato de fletamento que aduce la sociedad como prueba de sus costos de ventas, por lo que se analizará en esta oportunidad, junto con los demás elementos de juicio para establecer la realidad de las operaciones cuestionadas.

El contrato de Fletamento a destajo fue suscrito el 10 de septiembre de 1993 (folio 421 a 423 del tomo II) por:

- A) En calidad de “ARMADOR” Ocean Trading Internacional, S.A., una corporación debidamente establecida y existente en la ciudad de Panamá, República de Panamá.
- B) En calidad de “EL FLETADOR”, Atunes de Colombia S.A., sociedad domiciliada en Bogotá, constituida según escritura pública No 2043 del 9 de octubre de 1987, de la Notaría 12 de Bogotá.

Las siguientes son las cláusulas que interesan al proceso:

SEGUNDA: EL ARMADOR se obliga a entregar a EL FLETADOR, toda la captura de especies de Atún en buen estado de conservación que

---

<sup>1</sup> Expediente 15964, C.P. Dra María Inés Ortiz Barbosa

capture con el buque pesquero "Grenadier", que operará en aguas colombianas e internacionales de los Océanos Atlántico y Pacífico. La entrega del atún se hará por EL ARMADOR, en el puerto de Cartagena o cualquier otro puerto colombiano según lo indique EL FLETADOR, durante todo el tiempo de vigencia del presente contrato.

QUINTA: Los precios a los cuales EL FLETADOR se obliga a recibir de EL ARMADOR el atún según la cláusula anterior, son los precios vigentes en el mercado para las diferentes especies y tamaños de atún al momento de la entrega.

NOVENA: EL FLETADOR se obliga al suministro oportuno por cuenta de EL ARMADOR de los servicios de combustible, lubricantes, sus faenas y operación, si este así lo deseara y se ocupará de los trámites necesarios para la obtención de los zarpes y de cualquier otro documento que exigieren las autoridades colombianas para lograr el rápido y normal desarrollo de la pesca. PARAGRAFO: EL FLETADOR se compromete, así mismo en adelante, cubrir a su costa todas las diligencias de trámites necesarios para la consecución del a Patente de Pesca otorgada por el INPA y del permiso para operar en Aguas Territoriales Colombianas, otorgado por la Dirección General Marítima y Colombiana, otorgado por la dirección General Marítima y Portuaria, siendo por cuenta del ARMADOR el valor de los impuestos, que para la actividad pesquera fije el Gobierno Colombiano.

DECIMA SEGUNDA: La duración del presente contrato será de cinco (5) años a partir de la fecha de expedición de la Patente de Pesca que permite operar en aguas territoriales colombianas. Este mismo contrato no podrá ser cedido, cancelado y prorrogado sin el aviso correspondiente dado por escrito con una antelación no inferior a sesenta (60) días por la parte interesada en la cesión , terminación o prorroga".

De la lectura del anterior contrato, se puede establecer que su objeto era que el armador "Ocean Trading International INC., debía capturar especies de atún y entregarlos a Atunes de Colombia S.A. "fletador" en buen estado de conservación y, que éste pagaba a aquella, por la captura de atún entregado, el precio vigente en el mercado para las diferentes especies y tamaños de atún al momento de la entrega.

Si bien, aparece acreditado que el pescado capturado por Ocean Trading International INC., era de propiedad de la demandante en virtud del contrato

de fletamento, no es posible establecer de ese documento el precio del mismo y por ende el costo de venta solicitado en la declaración de renta, pues, su disposición, como está en el contrato, no es determinada, ni es determinable, pues, el demandante no cumple con la carga probatoria de demostrar cual era el precio del mercado y su sustento.

De otra parte, la sociedad demandante no controvertió las conclusiones a las que llegó la DIAN para expedir los actos acusados y que se resumieron al inicio de estas consideraciones, sino que su alegato se limita a solicitar el valor probatorio del contrato de fletamento, pero, como se analizó, con este documento no se puede soportar el costo solicitado de \$9.070.537.000.

Como se señaló, la fundamentación administrativa para el rechazo del costo de ventas no atendió solamente a la falta de valoración probatoria del contrato de fletamento por el no pago del impuesto de timbre, sino que se hizo un análisis profundo y detallado sobre las operaciones y transacciones de la sociedad, del que se establecieron ciertas conclusiones, sobre las cuales la sociedad no hizo ninguna referencia con ocasión de esta acción, salvo la relacionada con la confusión del contrato de fletamento como de compraventa, lo cual a juicio de la Sala, quedó desvirtuado, pues, lo que exigía la Administración, no era estrictamente la factura de compra sino los documentos soportes de la operación, cualquiera que fuera.

Así las cosas, la Sala no encuentra ilegalidad en el proceder administrativo, ni violación a las normas constitucionales invocadas en la demanda, razón por la cual se impone la confirmación de la sentencia de primera instancia.

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**

**CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

Reconócese personería a la abogada Biviana Nayibe Galeano como apoderada de la DIAN.

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

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

**MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA**  
Presidenta

**LIGIA LÓPEZ DÍAZ**

**JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ**

**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**  
Ausente

