

CONTRATO DE TRANSPORTE – Definición / CONTRATO DE FLETAMENTO – Definición. Naturaleza jurídica

La definición de estas figuras jurídicas tiene importancia frente al impuesto de timbre por cuanto, conforme al numeral 27 del artículo 530 del Estatuto Tributario, los contratos de transporte aéreo, terrestre, marítimo y fluvial de pasajeros y de carga se encuentran exentos del impuesto de timbre. Legalmente, “el transporte es un contrato por medio del cual una de las partes se obliga para con la otra, a cambio de un precio, a conducir de un lugar a otro, por determinado medio y en el plazo fijado, personas o cosas y a entregar éstas al destinatario. El contrato de transporte se perfecciona por el solo acuerdo de las partes y se prueba conforme a las reglas legales [...]” (artículo 981 del Código de Comercio). En relación con la navegación marítima, el transporte de carga total o parcial, está previsto en el artículo 1652 del Código de Comercio el cual dispone que “Sin perjuicio de lo dispuesto en esta sección, se aplicarán las reglas generales sobre transporte de cosas, cuando el transportador se halle obligado a entregar en determinado lugar un cargamento calculado sobre la capacidad, total o parcial, de una nave especificada. Salvo pacto expreso en contrario, el transportador no podrá sustituir la nave designada”. Por su parte, el contrato de fletamento, que también pertenece al Libro de la Navegación del Código de Comercio, lo define el artículo 1666 del Código de Comercio en los siguientes términos: “ARTÍCULO 1666. Definición de Fletamento. El fletamento es un contrato por el cual el armador se obliga, a cambio de una prestación, a cumplir con una nave determinada uno o más viajes preestablecidos, o los viajes que dentro del plazo convenido ordene el fletador, en las condiciones que el contrato o la costumbre establezcan.

CONTRATO DE FLETAMENTO – No cambia su naturaleza al desarrollar otras actividades prescritas dentro del contrato / CONTRATO DE TRANSPORTE – Es diferente al contrato de fletamento. Diferencias / CONTRATO DE FLETAMENTO – Clases de contrato / FLETAMENTO POR VIAJE - Concepto

Si bien, una de las obligaciones de Ocean Trading International INC., era entregar el pescado capturado en el puerto de Cartagena o cualquier otro puerto, en Colombia, que señalara el fletador, no significa que se trate de un contrato de transporte, porque la captura del atún también estaba en cabeza de esa sociedad. En efecto, no puede considerarse que en virtud de ese contrato, el armador tenía la calidad de transportador o que su objeto fuera solamente la de transportar. El contrato que se celebró fue de fletamento que, por el hecho de cobijar la entrega del atún en un determinado sitio, no se cambia la naturaleza jurídica del contrato por el de transporte. Tampoco hay razones para considerar que el contrato de fletamento sea una subespecie o especialidad del contrato de transporte. Según la doctrina, ni el fletamento por tiempo ni el fletamento por viaje se pueden confundir con el contrato de transporte. “El fletamento por tiempo es un contrato que tiene por objeto la navegación del buque, durante un cierto tiempo, a cambio de una contraprestación económica denominada flete”. Uno de los elementos esenciales que destaca en la definición del contrato es “la obligación principal del fletante que consiste en la actividad de navegación durante un cierto tiempo, realizando los viajes concertados siguiendo las instrucciones del fletador. Esa obligación de navegar, que implica la puesta a disposición de un buque en condiciones de navegabilidad, explica las diferencias, por un lado, con el arrendamiento, y por otro, con el transporte”. Sobre la diferencia entre el fletamento por tiempo y el contrato de transporte el autor explica “que la actividad de navegación no se identifica con el traslado de personas o mercancías de un lugar a otro mediante precio”. Para el autor, no se puede considerar que el fletamento sea una modalidad o subespecie de la categoría transporte “parece acertado entender que

la diferencia es clara porque la empresa de navegación no se agota con la empresa de transporte, aunque sea ésta la más frecuente. El transporte de mercancías propias o ajenas podrá ser la finalidad económica última del fletamento: el fletador quiere disponer de un buque para realizar transportes, pero no se identifica conceptualmente con él. Navegar es una actividad más amplia que la de transportar. Ciertamente el fletamento por tiempo y el transporte podrán ser *locatio operis*, pero el contenido de esa 'obra' puede ser bien distinto; los ejemplos conocidos en el tráfico marítimo moderno ponen de manifiesto que el contrato de transporte no explica suficientemente la utilización del buque para el tendido de cables submarinos, la pesca, [...], el crucero, [...], la perforación del subsuelo, la prevención, vigilancia y lucha contra la contaminación, el almacenamiento de crudo, [...], actividades todas ellas que pueden ser desarrolladas en el marco de un contrato de fletamento por tiempo y que no pueden ser calificadas como transporte". Y en relación con el fletamento por viaje señala que es el contrato en virtud del cual el naviero (owner) se obliga frente al fletador, a poner un buque en condiciones de navegabilidad para la realización de un viaje convenido, a cambio de un precio o flete. "la finalidad es la puesta a disposición de un buque para la realización de un viaje que podrá tener otros objetivos distintos del transporte. El naviero no se obliga a transportar, se obliga concretamente a realizar un viaje determinado [...] En la doctrina general sobre los contratos de utilización del buque, la causa del contrato del fletamento no se identifica con el transporte: su finalidad económico-social es la navegación, incluyendo actividades tan distintas como la pesca, el traslado de personas o cosas, la investigación oceanográfica, el tendido de cables submarinos, la prevención o lucha contra la contaminación, el alojamiento a bordo, etc

IMPUESTO DE TIMBRE – Grava el contrato de fletamento / CONTRATO DE TRANSPORTE – Es diferente al de fletamento / IMPUESTO DE TIMBRE – Hecho generador / HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO DE TIMBRE – Elementos objetivo, subjetivo y espacial

No se puede aceptar la pretensión de la actora de aplicar al contrato de fletamento la exención del impuesto de timbre prevista, para los contratos de transporte, en el numeral 27 del artículo 530 del Estatuto Tributario. La diferenciación entre los contratos aludidos, la reafirma el hecho de que el legislador haya dispuesto expresamente la exención del impuesto de timbre en la Ley 730 de 2001, es decir, que antes no estaba prevista. El impuesto de timbre es un tributo esencialmente documental que recae sobre los documentos públicos y privados, incluyendo títulos valores, que se otorguen o deban ejecutarse en el país, en los que conste la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones. En cuanto al hecho generador del impuesto de timbre, el artículo 519 del Estatuto Tributario, vigente para el año 1999, dispone que el impuesto de timbre se causa a la tarifa del 1.5% sobre los instrumentos públicos y documentos privados, incluidos los títulos valores, que se otorguen o acepten en el país, o que se otorguen fuera del país pero se ejecuten en el territorio nacional o generen obligaciones en el mismo, en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones, al igual que su prórroga o cesión, cuya cuantía sea superior a \$48.900.000 (Decreto 2649 de 1998 [2], valor año base 1999), en los cuales intervenga como otorgante, aceptante o suscriptor una entidad pública, una persona jurídica o asimilada, o una persona natural que tenga la calidad de comerciante, que en el año inmediatamente anterior tuviere unos ingresos brutos o un patrimonio superior a \$780.700.000 (Decreto 2649 de 1998 [2], valor año base 1999). De la anterior disposición se desprende que el hecho generador del impuesto de timbre está constituido por tres elementos, uno objetivo, uno subjetivo y uno espacial. El "objetivo" es, en general, el otorgamiento de documentos

públicos y privados, en los que consten obligaciones dinerarias. El “subjetivo” o “personal”, consiste en que el otorgante, aceptante o suscriptor del documento debe ser una persona natural comerciante con unos ingresos o un patrimonio determinado; una entidad pública o una persona jurídica o asimilada. Y, el “espacial” o “territorial” implica que el documento se otorgue o acepte en el país, o se otorgue fuera del país, pero se ejecute en el territorio nacional o genere obligaciones en el mismo. Para que se configure el hecho generador deben darse los tres elementos en cualquiera de sus manifestaciones.

ZONA FRANCA – Definición / TERRITORIO ADUANERO NACIONAL – Definición / IMPUESTO DE TIMBRE – Se causa aunque las operaciones se efectúen en la zona franca

Para la Sala, el hecho de que la mercadería llegue a una zona franca colombiana, no afecta el hecho de que la obligación de la entrega del atún sea en territorio colombiano. La zona franca en Colombia es el área geográfica delimitada del territorio nacional, cuyo objeto es promover y desarrollar el proceso de industrialización de bienes y la prestación de servicios destinados primordialmente a los mercados externos (artículo 2 del Decreto 2233 de 1996). Y conforme al artículo 34 ibídem, los bienes que se introdujeran a las zonas francas industriales de bienes y servicios por parte de los usuarios se consideraban fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los tributos aduaneros aplicables a las importaciones e impuestos a las exportaciones. Es decir, la exclusión de las zonas francas no es del territorio colombiano, sino del territorio aduanero nacional, sólo para efectos de la legislación aduanera. El territorio aduanero nacional fue definido por el artículo 1 del Decreto 2666 de 1984 como el territorio señalado por la Constitución Política, la cual en su artículo 101 señala: “Los límites de Colombia son los establecidos en los tratados internacionales aprobados por el Congreso, debidamente ratificados por el Presidente de la República, y los definidos por los laudos arbitrales en que sea parte la Nación. Los límites señalados en la forma prevista por esta Constitución, sólo podrán modificarse en virtud de tratados aprobados por el Congreso, debidamente ratificados por el Presidente de la República. Forman parte de Colombia, además del territorio continental, el archipiélago de San Andrés, Providencia, y Santa Catalina, la Isla de Malpelo y demás islas, islotes, cayos, morros y bancos que le pertenecen. También son parte de Colombia, el subsuelo, el mar territorial, la zona contigua, la plataforma continental, la zona económica exclusiva, el espacio aéreo, el segmento de la órbita geoestacionaria, el espectro electromagnético y el espacio donde actúa, de conformidad con el Derecho Internacional o con las leyes colombianas a falta de normas internacionales”. Actualmente, el artículo 1 del Estatuto Aduanero (modificado por el artículo 1 del Decreto 1198 de 2000) define el territorio aduanero nacional como la demarcación dentro de la cual se aplica la legislación aduanera; cubre todo el territorio nacional, incluyendo el subsuelo, el mar territorial, la zona contigua, la plataforma continental, la zona económica exclusiva, el espacio aéreo, el segmento de la órbita geoestacionaria, el espectro electromagnético y el espacio donde actúa el Estado colombiano, de conformidad con el derecho internacional o con las leyes colombianas a falta de normas internacionales. Por lo anterior, el hecho de que el pescado deba ser entregado por el armador en una zona geográfica delimitada para efectos aduaneros, no significa que sea entregado fuera del territorio colombiano, pues como se mencionó, la zona franca hace pertenece al territorio colombiano y en tal sentido se concluye que el contrato de fletamento sí generó obligaciones en el país.

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD – Alcance / IMPUESTO DE TIMBRE – El hecho generador es instantáneo / CONTRATO DE FLETAMENTO – Está gravado con el impuesto de timbre

Entre los principios fundamentales del sistema tributario, se encuentra el principio de irretroactividad, que junto con el principio de legalidad, enseñan que la ley tributaria debe ser preexistente al hecho imponible y, así mismo, las normas tributarias se aplican hacia el futuro, es decir, cobijan hechos económicos o jurídicos que tales normas definan como generadores del tributo. La Ley 730 del 31 de diciembre de 2001 estableció en su artículo 30 que “Los contratos de fletamento, afiliación o de vinculación de naves y artefactos navales registrados en Colombia, suscritos por empresas domiciliadas en territorio colombiano, al igual que los contratos de servicio por reparación o mantenimiento de naves y artefactos navales, no causarán impuesto de timbre”. Sin embargo, esta disposición, que es tributaria, sólo puede cobijar los contratos que se celebren a partir de que la ley entró en vigencia (12 de enero de 2002). Para la Sala, la ley 730 no puede aplicarse al presente caso por el hecho de que el recurso de reconsideración se hubiera decidido cuando la norma ya estaba vigente, pues en el impuesto de timbre, que es meramente documental, el hecho generador es instantáneo y el impuesto se causa al momento del otorgamiento de documentos públicos y privados, en los que consten obligaciones dinerarias. Es decir, que cuando la ley entró en vigencia, el impuesto ya se había causado con mucha anterioridad. En consecuencia, como para el periodo discutido no existía una exoneración legal del impuesto de timbre para el contrato de fletamento, la actora debió declarar el impuesto por este concepto en la declaración de retención en la fuente del quinto periodo de 1999.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, DC., veintinueve (29) de abril de dos mil diez (2010)

Radicación número: 13001-23-31-000-2002-00631-01(17823)

Actor: ATUNES DE COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 5 de febrero de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar que denegó las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de ATUNES DE COLOMBIA S.A. contra los actos que modificaron la declaración de retención en la fuente del quinto periodo de 1999.

ANTECEDENTES

ATUNES DE COLOMBIA S.A. en liquidación, presentó el 18 de junio de 1999 la declaración de retención en la fuente del quinto periodo de 1999 por valor total de \$1.943.000.

Previo requerimiento especial y su correspondiente respuesta, la DIAN mediante Liquidación de Revisión 060642001000074 de 14 de noviembre de 2001 modificó la declaración de retención en la fuente para efectos de aplicar la tarifa del 1.5% de impuesto de timbre sobre \$2.825.365.427 correspondiente al contrato de fletamento suscrito con la firma Ocean Trading Internacional en mayo de 1999. Esto dio lugar a un impuesto a pagar de \$42.380.000 y una sanción por inexactitud de 67.808.000.

La liquidación de revisión fue confirmada por medio de la Resolución 900015 de 31 de julio de 2002 que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la contribuyente.

La demanda

ATUNES DE COLOMBIA S.A. solicitó la nulidad de la liquidación de revisión y de la resolución que la confirmó. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare que no está obligada a pagar el mayor valor determinado en los actos acusados y se declare en firme la liquidación privada. En subsidio, solicitó que se revise toda la actuación y se modifique la obligación fiscal. Finalmente, pidió que se condene a la demandada a pagar los perjuicios ocasionados a la sociedad, que resulten probados.

Citó como normas violadas los artículos los artículos 2, 6, 29 y 228 de la Constitución Política; 2 del Código Contencioso Administrativo; 683 del Estatuto Tributario y 30 de la Ley 730 de 2001 Estatuto de Transporte Marítimo. El concepto de violación lo desarrolló así:

Atunes de Colombia S.A. celebró contratos de fletamento con Ocean Trading International S.A. que, de acuerdo con el Código de Comercio (artículo 1666), son considerados contratos de transporte, en los cuales un armador se obliga, a cambio de una prestación, a cumplir con un viaje o varios viajes que ordene el fletador. Es decir, aunque es un contrato de transporte marítimo especial, en su esencia, sigue siendo un contrato de transporte que está exento del impuesto de timbre conforme al artículo 530 del Estatuto Tributario.

La sociedad ha manifestado que la firma Ocean Trading International S.A. está establecida en Panamá, los contratos que suscribió Atunes de Colombia con esa firma fueron celebrados fuera del territorio colombiano y sus ingresos, no son de fuente nacional. Es decir, el contrato no generó obligaciones en el territorio nacional y, por tal razón, no está sujeto al impuesto de timbre.

La firma Ocean Trading International S.A. es operadora de buques pesqueros, tales como el atunero **El Rey** o **Grenadier** ambos de bandera colombiana según certificado de la Capitanía de Puertos de Cartagena. Los contratos fueron celebrados en Estados Unidos y en virtud de ellos el armador se obliga a entregar a Atunes de Colombia S.A. toda la captura del atún efectuada en aguas nacionales o internacionales. Sin embargo, el atún es una especie que se

consigue en aguas profundas, por lo que su captura se hace en aguas internacionales del océano pacífico y de ninguna manera en aguas nacionales. El valor del fletamento se liquida y paga de acuerdo con los precios internacionales del atún en las distintas bolsas internacionales.

La DIAN hace una interpretación del contrato que no corresponde a la realidad. Lo que realmente sucede es que Atunes de Colombia contrata a un Armador, que puede ser o no propietario de los buques, para que a su nombre pesque por él y le transporte el atún hasta el muelle de Cartagena. Lo anterior no es otra cosa que un contrato de transporte marítimo. La misma DIAN dice que el acto de transportar significa mover o llevar de un sitio, por cualquier medio, mercancías o personas.

La DIAN en la liquidación de revisión concluyó que las faenas de pesca fueron realizadas en aguas nacionales, sin que mediara ninguna clase de prueba, no obstante ese hecho lo hubieran podido certificar entidades tales como: el Instituto de Pesca y Agricultura –INPA, Cámara de la Industria Pesquera de la ANDI, Ocean Trading International o la Comisión Interamericana del Atún Tropical – CIAT. Sin embargo, es irrelevante el lugar donde se capturó el atún, ya que la Ley 730 de 2001 (artículo 30) establece que los contratos de fletamento, afiliación o de vinculación de naves y artefactos navales registrados en Colombia, suscritos por empresas domiciliadas en Colombia, al igual que los contratos de servicio por reparación o mantenimiento de naves y artefactos navales, no causan impuesto de timbre.

Además, la DIAN no tuvo en cuenta que mediante sentencia C-1714 de 2000 la Corte Constitucional declaró inexecutable el artículo 540 del Estatuto Tributario, por tal razón se debió valorar probatoriamente el contrato de fletamento.

Se violó el artículo 683 del Estatuto Tributario porque la Administración pretende obligar a la sociedad a contribuir a las cargas del Estado con más allá de lo que legalmente está obligada.

Concluyó que los actos administrativos demandados son nulos porque violaron el debido proceso y el derecho de defensa al desconocer, sin ninguna justificación, las pruebas presentadas y, porque están falsamente motivados, pues desconocen la exención de la Ley 730 de 2001, vigente para la fecha en que se decidió el recurso gubernativo y debido a que aplicaron una disposición que había sido declarada inexecutable. La conducta de los funcionarios de la Administración, modificaron, en forma sustancial, la realidad procesal. Es decir, hay una evidente divergencia entre la realidad fáctica y jurídica que induce a la producción del acto.

OPOSICIÓN

La **demandada** contestó la demanda y expuso lo siguiente:

Considera que los argumentos expuestos por el accionante se encuentran dispersos en los diferentes acápite del escrito de demanda, además no se cotejan con las normas violadas.

Para establecer la naturaleza del contrato suscrito entre Atunes de Colombia S.A. y Ocean Trading International S.A. y la aplicación del artículo 530 (numeral 27) del Estatuto Tributario, explicó que el contrato de fletamento según el artículo 1666 del Código de Comercio es aquel mediante el cual una de las partes, que puede ser el armador o quien sin serlo tenga el derecho a disponer del buque (Fletante) pone a disposición del fleteador una nave determinada para la realización de un viaje acordado o por un periodo de tiempo específico, a cambio de un precio

denominado flete, con el derecho para el fletador de utilizar la nave y explotarla comercialmente en los términos y condiciones definidos en el contrato.

Este negocio jurídico es diferente al contrato de transporte, que según el artículo 981 ibídem, cada una de las partes se obliga con la otra, a cambio de un precio, a conducir de un lugar a otro, por determinado medio y en el plazo fijado, personas o cosas y a entregar estas a su destinatario. El artículo 982 ibídem señala que es obligación del transportador recibir las cosas y entregarlas en el estado que las recibe, pero tratándose de personas, la de conducir las sanas y salvas al lugar de destino. Es decir, el contrato de fletamento contiene una obligación de medio, mientras que el de transporte es de resultado.

La Administración, a través del Concepto 055783 de 1998, señala que no es posible confundir el contrato de fletamento con el de transporte porque son situaciones jurídicas diferentes.

De acuerdo con lo anterior, no es posible extender o cobijar la exención del impuesto de timbre establecida en el numeral 27 del artículo 530 del Estatuto Tributario al contrato de fletamento. La interpretación de esta norma es restrictiva como lo señaló la DIAN en el Concepto 083436 de 2001.

Resaltó que esa tesis la confirma el hecho de que los contratos de fletamento fueron excluidos del impuesto de timbre sólo a partir de la Ley 730 de 2001. Es decir, la ley de forma expresa consagró la exclusión del impuesto que antes no lo estaba, porque el contrato de fletamento no estaba cobijado con la exención para el contrato de transporte. Como el contrato suscrito entre Atunes de Colombia S.A. y Ocean Trading International S.A. no es de transporte, se confirma la tesis de que no le es aplicable la exención del impuesto de timbre.

La DIAN no ha condenado a la muerte económica a la demandante. Las actuaciones administrativas que se adelantaron no fueron arbitrarias, sino el resultado del incumplimiento de los deberes tributarios de la actora, específicamente del impuesto de timbre.

La Ley 730 de 2001 rigió a partir del 31 de diciembre de 2001, por lo tanto, en atención al principio de irretroactividad, la exclusión que prevé el artículo 30 no es aplicable a hechos ocurridos antes de su vigencia. En este caso los hechos generadores del impuesto de timbre (contrato de fletamento) tuvieron ocurrencia en el quinto periodo de 1999.

Según el artículo 519 del Estatuto Tributario, el impuesto de timbre se genera sobre documentos privados que se otorguen en el país o fuera del país, pero que se ejecuten en el territorio nacional o generen obligaciones en el mismo. En este caso, independientemente de que el contrato se haya celebrado en el exterior, las obligaciones se generaron en el territorio colombiano, pues según la cláusula segunda del contrato, aunque la faena de pesca se ejecute en aguas internacionales la entrega del mismo se efectúa en territorio Colombiano, entonces es el lugar donde se perfecciona el contrato. Además, la obligación de pagar surge a cargo de un sujeto ubicado en Colombia, prueba de ello es que su contabilización se llevó a cabo en el país y fue incluido como costo en la declaración de renta. Es decir, para la DIAN el lugar de celebración del contrato y el hecho de que se pesque en aguas internacionales no inciden en el hecho generador del impuesto de timbre.

Finalmente, señaló que los cargos de violación al debido proceso y del derecho de defensa, son improcedentes porque la demandante no precisó cuáles fueron las pruebas que la Administración desconoció. Tampoco procede el cargo fundado en la aplicación de normas derogadas o declaradas inexecutable. Además, este proceso se refiere a la modificación de la declaración de retención en la fuente y no del impuesto de renta.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

Según el artículo 530 (numeral 27) del Estatuto Tributario no se paga el impuesto de timbre en los contratos de transporte terrestre, aéreo, fluvial o marítimo de pasajeros y de carga. Del cotejo de los artículos 1666 (contrato de fletamento) y 1652 (contrato marítimo de carga) del Código de Comercio, el contrato de fletamento no es un contrato especial de transporte marítimo de carga por las siguientes razones:

- La prestación en el contrato de fletamento que le corresponde al armador es realizar los viajes, mientras que en el de transporte marítimo de carga es entregar en determinado lugar un cargamento. La obligación en el primero es de medio, y en el segundo es de resultado.
- En el contrato de fletamento, el fletador adquiere el derecho a utilizar una nave determinada para realizar un viaje o para disponer de ella por un periodo acordado, pero no necesariamente su propósito es transportar mercancías, ya que puede tener varios fines, tales como recreación, exploración, pesca, etc.
- En los dos contratos los obligados tienen definiciones jurídicas distintas, el armador los define el artículo 1473 del Código de Comercio como la persona natural o jurídica propietaria o no de la nave, que la apareja, pertrecha y percibe las utilidades que produce y soporta todas las responsabilidades que la afectan. Y por transportador se entiende la persona que se obliga a recibir, conducir y entregar las cosas objeto de contrato (artículo 1008 ibídem).
- El objeto del contrato de fletamento es la utilización de la nave y no el transporte de mercancías, mientras que en el contrato de transporte el objeto es el transporte de bienes de un puerto a otro.
- En el transporte marítimo de carga se aplican las reglas generales del transporte de cosas (artículo 1652 del Código de Comercio), aspecto sobre el cual guardan silencio los artículos que regulan el contrato de fletamento.

En consecuencia, la exención del impuesto de timbre prevista en el numeral 27 del artículo 530 del Estatuto Tributario no se aplica a los contratos de fletamento.

Consideró que la DIAN acertó al no haber aplicado el artículo 30 de la Ley 730 de 2001 que excluye del pago del impuesto de timbre a los contratos de fletamento, porque no estaba vigente al momento en que ocurrieron los hechos generadores del impuesto de timbre (año 1999).

De otra parte, la DIAN sí tuvo como prueba los contratos de fletamento, pero no a favor de la actora, sino como fundamento de la sanción por inexactitud que le impuso a dicha empresa por no haberlos declarado a pesar de ser responsable del impuesto de timbre nacional que se generó en virtud de ellos.

Finalmente, consideró que no tenía razón la actora al afirmar que los contratos de fletamento no generaron impuesto de timbre, pues de acuerdo con el artículo 519 del Estatuto Tributario, el impuesto de timbre puede generarse sobre contratos celebrados dentro o fuera del territorio nacional, siempre y cuando se ejecuten en el territorio nacional o generen obligaciones en el mismo. En este caso, según la cláusula segunda del contrato celebrado entre Atunes de Colombia S.A. y Ocean Trading International S.A., se generó la obligación de entregar el atún en el territorio nacional, concretamente en el Puerto de Cartagena o cualquier otro puerto colombiano.

APELACIÓN

La **demandante** solicitó que se revocara la sentencia porque el Tribunal incurrió en graves errores de apreciación:

1. Porque afirmó que el contrato de fletamento, no es un contrato especial de transporte marítimo.

De acuerdo con los antecedentes legislativos del contrato de fletamento, especialmente el Decreto 3111 de 1997 (Reglamento Nacional de Transporte Marítimo) y la Ley 730 de 2001, concluyó la recurrente que el contrato de fletamento es un contrato marítimo de carga, que estos antecedentes legislativos se refieren al concepto de transporte marítimo y dentro de tales se encuentra el contrato de fletamento.

Señaló que no es cierto como lo dijo el Tribunal, que el contrato de fletamento sea para recreación por expresa disposición legal. Además, en el caso de la actora, se transportaba mercaderías de su propiedad (atunes).

La ubicación de este contrato en el Código de Comercio se debe a la técnica legislativa, según la cual, la inclusión de temas se hace de los más generales a los más particulares.

2. Porque afirmó que el contrato de fletamento suscrito por la actora estaba sometido al impuesto de timbre. Esta conclusión del Tribunal es errónea por que el contrato de fletamento genera obligación en el exterior y no en Colombia, se celebró en el exterior y se ejecutó en aguas internacionales. El pago del fletamento se efectúa en el exterior de acuerdo con los precios internacionales del atún en las diferentes bolsas internacionales. La entrega del atún se hacía en un puerto colombiano para ser exportado por medio de la firma Seatech International INC, que se halla en la zona franca. En consecuencia, el contrato en cuestión no estaba sometido al impuesto de timbre conforme al artículo 519 del Estatuto Tributario.

Si bien para la fecha de la liquidación de revisión no estaba vigente la Ley 730 de 2001, para cuando se desató el recurso de reconsideración ya regía la exención del impuesto de timbre para el contrato de fletamento.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** solicitó que se confirme la sentencia apelada por las siguientes razones:

Ninguna de las normas citadas por la actora asimilan el contrato de fletamento como contrato de transporte marítimo, las normas que los definen están consagradas en el Código de Comercio y no requieren ningún tipo de

interpretación. Tampoco puede asimilarse la naturaleza de los dos contratos, ni pretender que la exención contenida en el artículo 530(numeral 27) del Estatuto Tributario sea aplicable a los contratos de fletamento suscritos por la sociedad.

No es cierto que exista extraterritorialidad de los contratos de fletamento suscritos entre Atunes de Colombia y Ocean Trading International para efectos del impuesto de timbre, ya que según el artículo 519 del E.T. es claro que independiente del lugar donde se celebre el contrato, el impuesto se causa si éste genera obligaciones en territorio nacional.

Aunque la captura de peces solo se realizó en aguas internacionales, la entrega del producido se hizo en territorio nacional, pues como lo afirmó la demandante el atún se entregó a la sociedad Seatech International Inc. ubicada en zona franca para posteriormente exportarla. Frente a este argumento la sociedad incurrió en una contradicción, pues en el recurso aceptó que parte del producto era comercializado en el mercado interno. En todo caso, el hecho de que el atún llegue a zona franca no desvirtúa el hecho de que el contrato genera obligaciones que se cumplen en Colombia (art. 1 Ley 1004 de 2005)

El **demandante** no alegó de conclusión.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirme la sentencia apelada por las siguientes razones:

1) De las definiciones y remisiones señaladas en los artículos 1666 y 1652 del Código de Comercio, no es procedente considerar que el contrato de fletamento sea una modalidad de transporte de carga marítimo, pues ambos contratos tienen objeto, finalidades y prestaciones diferentes.

El artículo 530 del Estatuto Tributario vigente para 1999, que relaciona los documentos y contratos exentos del impuesto de timbre, no hace referencia al contrato de fletamento, sino al de transporte de personas o de carga en sus diferentes modalidades. Tampoco puede considerarse que procede la exención para este tipo de contratos por vía de interpretación, porque la naturaleza jurídica del contrato de fletamento no exige el transporte de pasajeros o de cosas, sino que basta que la contratación se refiera a la realización de viajes, sin razones específicas, en una determinada nave.

El artículo 519 del Estatuto Tributario vigente para la época de los hechos, señala que para la realización del hecho imponible, los contratos contenidos en los documentos públicos o privados otorgados en territorio nacional o extranjero, se debían ejecutar en Colombia o generar obligaciones en su territorio. Como los contratos de la actora, si bien, fueron celebrados en el exterior, consagraron obligaciones que debían ejecutarse en el territorio colombiano (entrega de productos en Colombia y costo de descargue). Por lo tanto, debían pagar el impuesto de timbre.

2) No es aplicable el artículo 30 de la Ley 730 de 2001 que excluye del pago de impuesto de timbre a los contratos de fletamento, en virtud de los principios de irretroactividad y legalidad tributaria. Por ello, a pesar del cambio en la legislación, las reglas aplicables son las vigentes a la fecha de realización del hecho generador del impuesto, que para el caso fue mayo de 1999, así al momento de decidir el recurso estuviera vigente la exención.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación de la demandante, la Sala debe decidir la legalidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que la confirmó, actos administrativos por medio de los cuales la DIAN modificó la declaración de retención en la fuente por el 5º periodo de 1999 en el sentido de adicionar la retención en la fuente por concepto del impuesto de timbre no declarada por \$42.380.000.

Para el efecto, la Sala analizara si el contrato de fletamento suscrito por la actora con OCEAN TRADING INTERNATIONAL INC., está sujeto al impuesto de timbre. Concretamente, la demandante controvierte la decisión del Tribunal en los siguientes aspectos: a) El contrato de fletamento corresponde a una modalidad especial del contrato de transporte y por tanto está exento del impuesto conforme al artículo 530 numeral 27 del Estatuto Tributario; b) En el contrato de fletamento suscrito por la actora no se da el hecho generador del impuesto de timbre y, c) Se debe aplicar al presente caso la Ley 730 de 2001 que exceptuó del impuesto de timbre al contrato de fletamento. En ese orden resolverá la Sala:

a) Naturaleza jurídica del contrato de fletamento frente al contrato de transporte

La definición de estas figuras jurídicas tiene importancia frente al impuesto de timbre por cuanto, conforme al numeral 27 del artículo 530 del Estatuto Tributario, los contratos de transporte aéreo, terrestre, marítimo y fluvial de pasajeros y de carga **se encuentran exentos del impuesto de timbre.**

Legalmente, “el transporte es un contrato por medio del cual una de las partes se obliga para con la otra, a cambio de un precio, a conducir de un lugar a otro, por determinado medio y en el plazo fijado, personas o cosas y a entregar éstas al destinatario. El contrato de transporte se perfecciona por el solo acuerdo de las partes y se prueba conforme a las reglas legales [...]” (artículo 981 del Código de Comercio).

En relación con la navegación marítima, el transporte de carga total o parcial, está previsto en el artículo 1652 del Código de Comercio el cual dispone que “Sin perjuicio de lo dispuesto en esta sección, se aplicarán las reglas generales sobre transporte de cosas, cuando el transportador se halle obligado a entregar en determinado lugar un cargamento calculado sobre la capacidad, total o parcial, de una nave especificada. Salvo pacto expreso en contrario, el transportador no podrá sustituir la nave designada”.

Por su parte, el contrato de fletamento, que también pertenece al Libro de la Navegación del Código de Comercio, lo define el artículo 1666 del Código de Comercio en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 1666. Definición de Fletamento. El fletamento es un contrato por el cual el armador se obliga, a cambio de una prestación, a cumplir con una nave determinada uno o más viajes preestablecidos, o los viajes que dentro del plazo convenido ordene el fletador, en las condiciones que el contrato o la costumbre establezcan.

En cuanto a las obligaciones del fletante y fletador, los artículos 1668 y 1669 disponen:

“ARTÍCULO 1668. OBLIGACIONES Y RESPONSABILIDAD DEL FLETANTE ANTES DEL ZARPE. El fletante estará obligado antes del zarpe, a poner la nave en estado de navegabilidad para el cumplimiento

del viaje, a armarla y equiparla convenientemente y a proveerla de los documentos de rigor.

El fletante será responsable de los daños derivados del mal estado del buque para navegar, a menos que pruebe que se trata de un vicio oculto susceptible de escapar a una razonable diligencia.

ARTÍCULO 1669. OBLIGACIONES DEL FLETADOR. Si el fletamento es por tiempo determinado, será de cargo del fletador el aprovisionamiento de combustible, agua y lubricantes necesarios para el funcionamiento de los motores y de las plantas auxiliares de a bordo, y las expensas inherentes al empleo comercial de la nave, incluidas las tasas de anclaje, canalización y otras semejantes”.

Ahora bien, en el presente caso, entre Atunes de Colombia S.A. y Ocean Trading International S.A., se suscribió el contrato de Fletamento a destajo el 10 de septiembre de 1998 en San Diego California – Estados Unidos. (folios 75 y 76 del expediente) con los siguientes intervinientes:

- A) En calidad de “ARMADOR” Ocean Trading International, 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 Cartagena, constituida según escritura pública No 2043 del 9 de octubre de 1987, de la Notaría 12 de Bogota.

El contrato se rige, principalmente, por las siguientes cláusulas:

“PRIMERA: Ocean Trading International S.A., es operadora de un buque pesquero atunero del tipo purse seiner, de nombre “Enterprise”, de bandera Colombiana, cuyas características físicas son las siguientes: [...]

SEGUNDA: EL ARMADOR se obliga a entregar a EL FLETADOR, toda la captura de especies de Atún en buen estado de conservación que capture con el buque pesquero “Enterprise”, que se 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.

SÉPTIMA: Las entregas de la captura que efectúe el buque deberán hacerse de acuerdo con el programa de operaciones de pesca y procesamiento fijados por EL FLETADOR, salvo caso fortuito o fuerza mayor, debidamente comprobada.

OCTAVA: Los costos y el personal requerido en el descargue de los productos en el muelle de la planta de EL FLETADOR, corren por cuenta de EL ARMADOR.

NOVENA: EL FLETADOR se obliga al suministro oportuno por cuenta de EL ARMADOR de los servicios de combustible, lubricantes, alimentación y demás suministros que necesitare EL ARMADOR para 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 de la Patente de Pesca otorgada por el INPA y del permiso para operar en Aguas Territoriales Colombianas, otorgado por la Dirección General Marítima y Portuaria, siendo por cuenta de EL 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 prórroga. [...]

De la lectura de las anteriores estipulaciones, se puede establecer que el objeto del contrato 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, una de las obligaciones de Ocean Trading International INC., era entregar el pescado capturado en el puerto de Cartagena o cualquier otro puerto, en Colombia, que señalara el fletador, no significa que se trate de un contrato de transporte, porque la captura del atún también estaba en cabeza de esa sociedad.

En efecto, no puede considerarse que en virtud de ese contrato, el armador tenía la calidad de transportador o que su objeto fuera solamente la de transportar. El contrato que se celebró fue de fletamento que, por el hecho de cobijar la entrega del atún en un determinado sitio, no se cambia la naturaleza jurídica del contrato por el de transporte. Tampoco hay razones para considerar que el contrato de fletamento sea una subespecie o especialidad del contrato de transporte.

Según la doctrina¹, ni el fletamento por tiempo ni el fletamento por viaje se pueden confundir con el contrato de transporte. *“El fletamento por tiempo es un contrato que tiene por objeto la navegación del buque, durante un cierto tiempo, a cambio de una contraprestación económica denominada flete”*. Uno de los elementos esenciales que destaca en la definición del contrato es *“la obligación principal del fletante que consiste en la actividad de navegación durante un cierto tiempo, realizando los viajes concertados siguiendo las instrucciones del fletador. Esa obligación de navegar, que implica la puesta a disposición de un buque en*

¹ Arroyo Martínez Ignacio. CURSO DE DERECHO MARÍTIMO, Segunda Edición 2005. Editorial Thomson Civitas. Navarra (España) Pág. 454 y 455 y 472.

condiciones de navegabilidad, explica las diferencias, por un lado, con el arrendamiento, y por otro, con el transporte”.

Sobre la diferencia entre el fletamento por tiempo y el contrato de transporte el autor explica *“que la actividad de navegación no se identifica con el traslado de personas o mercancías de un lugar a otro mediante precio”*. Para el autor, no se puede considerar que el fletamento sea una modalidad o subespecie de la categoría transporte *“parece acertado entender que la diferencia es clara porque la empresa de navegación no se agota con la empresa de transporte, aunque sea ésta la más frecuente. El transporte de mercancías propias o ajenas podrá ser la finalidad económica última del fletamento: el fletador quiere disponer de un buque para realizar transportes, pero no se identifica conceptualmente con él. Navegar es una actividad más amplia que la de transportar. Ciertamente el fletamento por tiempo y el transporte podrán ser locatio operis, pero el contenido de esa ‘obra’ puede ser bien distinto; los ejemplos conocidos en el tráfico marítimo moderno ponen de manifiesto que el contrato de transporte no explica suficientemente la utilización del buque para el tendido de cables submarinos, la pesca, [...], el crucero, [...], la perforación del subsuelo, la prevención, vigilancia y lucha contra la contaminación, el almacenamiento de crudo, [...], actividades todas ellas que pueden ser desarrolladas en el marco de un contrato de fletamento por tiempo y que no pueden ser calificadas como transporte”*.

Y en relación con el fletamento por viaje señala que es el contrato en virtud del cual el naviero (owner) se obliga frente al fletador, a poner un buque en condiciones de navegabilidad para la realización de un viaje convenido, a cambio de un precio o flete. *“la finalidad es la puesta a disposición de un buque para la realización de un viaje que podrá tener otros objetivos distintos del transporte. El naviero no se obliga a transportar, se obliga concretamente a realizar un viaje determinado [...] En la doctrina general sobre los contratos de utilización del buque, la causa del contrato del fletamento no se identifica con el transporte: su finalidad económico-social es la navegación, incluyendo actividades tan distintas como la pesca, el traslado de personas o cosas, la investigación oceanográfica, el tendido de cables submarinos, la prevención o lucha contra la contaminación, el alojamiento a bordo, etc”²*.

La Sala comparte la anterior doctrina y considera que en este caso no es posible considerar que el contrato suscrito por la actora con Ocean Trading International Inc., sea de transporte, pues el objeto del fletamento del buque de su propiedad fue la pesca, que incluye la captura y la entrega del atún, y no el simple transporte del pescado de un lugar a otro. Tampoco es posible considerar, para efectos de la exención del impuesto de timbre, que el contrato de fletamento sea una especie del contrato de transporte, pues como lo señaló la doctrina citada, la finalidad de ambas operaciones o negocios jurídicos es claramente diferente, como diferentes también son, para la Sala, sus efectos y alcances.

Por tal razón, no se puede aceptar la pretensión de la actora de aplicar al contrato de fletamento la exención del impuesto de timbre prevista, para los contratos de transporte, en el numeral 27 del artículo 530 del Estatuto Tributario. La diferenciación entre los contratos aludidos, la reafirma el hecho de que el legislador haya dispuesto expresamente la exención del impuesto de timbre en la Ley 730 de 2001, es decir, que antes no estaba prevista. Sobre la aplicación de esta disposición la Sala se pronunciará más adelante. No prospera el cargo de apelación.

² Obra cit. Pág.472.

b) Hecho generador del impuesto de timbre en el contrato de fletamento suscrito por la actora

El impuesto de timbre es un tributo esencialmente documental que recae sobre los documentos públicos y privados, incluyendo títulos valores, que se otorguen o deban ejecutarse en el país, en los que conste la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones.

En cuanto al hecho generador del impuesto de timbre, el artículo 519³ del Estatuto Tributario, vigente para el año 1999, dispone que el impuesto de timbre se causa a la tarifa del 1.5% sobre los instrumentos públicos y documentos privados, incluidos los títulos valores, que se otorguen o acepten en el país, o que se otorguen fuera del país pero se ejecuten en el territorio nacional o generen obligaciones en el mismo, en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones, al igual que su prórroga o cesión, cuya cuantía sea superior a \$48.900.000 (Decreto 2649 de 1998 [2], valor año base 1999), en los cuales intervenga como otorgante, aceptante o suscriptor una entidad pública, una persona jurídica o asimilada, o una persona natural que tenga la calidad de comerciante, que en el año inmediatamente anterior tuviere unos ingresos brutos o un patrimonio superior a \$780.700.000 (Decreto 2649 de 1998 [2], valor año base 1999).

De la anterior disposición se desprende que el hecho generador del impuesto de timbre está constituido por tres elementos, uno objetivo, uno subjetivo y uno espacial. El "objetivo" es, en general, el otorgamiento de documentos públicos y privados, en los que consten obligaciones dinerarias. El "subjetivo" o "personal", consiste en que el otorgante, aceptante o suscriptor del documento debe ser una persona natural comerciante con unos ingresos o un patrimonio determinado; una entidad pública o una persona jurídica o asimilada. Y, el "espacial" o "territorial" implica que el documento se otorgue o acepte en el país, o se otorgue fuera del país, pero se ejecute en el territorio nacional o genere obligaciones en el mismo.

Para que se configure el hecho generador deben darse los tres elementos en cualquiera de sus manifestaciones.

En este caso, el elemento objetivo se da, pues se otorgó un documento privado en el que consta una obligación dineraria: el contrato de fletamento.

El segundo elemento o elemento subjetivo también se da porque los otorgantes son personas jurídicas: Atunes de Colombia S.A. y Ocean Trading International S.A.

³ El artículo 72 de la Ley 1111 de diciembre 27 de 2006, modificó el artículo 519 del Estatuto Tributario así: **ARTICULO 72.** Modifícase el inciso primero y adiciónase un Parágrafo al artículo 519 del Estatuto Tributario, los cuales quedan así:

“Artículo 519. Base gravable en el impuesto de timbre nacional. El impuesto de timbre nacional, se causará a la tarifa del uno punto cinco por ciento (1.5%) sobre los instrumentos públicos y documentos privados, incluidos los títulos valores, que se otorguen o acepten en el país, o que se otorguen fuera del país pero que se ejecuten en el territorio nacional o generen obligaciones en el mismo, en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones, al igual que su prórroga o cesión, cuya cuantía sea superior a seis mil (6.000) Unidades de Valor Tributario -UVT, en los cuales intervenga como otorgante, aceptante o suscriptor una entidad pública, una persona jurídica o asimilada, o una persona natural que tenga la calidad de comerciante, que en el año inmediatamente anterior tuviere unos ingresos brutos o un patrimonio bruto superior a treinta mil (30.000) Unidades de Valor Tributario -UVT.

Parágrafo 2. La tarifa del impuesto a que se refiere el presente artículo se reducirá de la siguiente manera:

- Al uno por ciento (1%) en el año 2008
- Al medio por ciento (0.5%) en el año 2009
- Al cero por ciento (0%) a partir del año 2010"

El elemento espacial o territorial es sobre el cual existe la controversia del actor frente a los argumentos de la DIAN y del Tribunal. Mientras el fallo de primera instancia concluyó que si bien el contrato se suscribió fuera del país generó obligaciones en el territorio colombiano, la actora considera que el contrato no generó obligaciones en el territorio colombiano.

Según el tribunal, conforme a la cláusula segunda del contrato de fletamento se generó la obligación de entregar el atún en el territorio nacional, concretamente en el Puerto de Cartagena o cualquier otro puerto colombiano. Y según la demandante, el contrato de fletamento generó obligaciones sólo en el exterior y no en Colombia, se celebró en el exterior y se ejecutó en aguas internacionales; señaló que la entrega del atún en puerto colombiano era para ser exportado por medio de la firma Seatech International INC, que se halla en la zona franca.

Pues bien, la Sala comparte la consideración del Tribunal en cuanto a que el contrato de fletamento sí generó obligaciones en el territorio colombiano.

Según la cláusula segunda del contrato, se pactó que para la captura del atún el buque operaría en aguas colombianas e internacionales de los Océanos Atlántico y Pacífico y la entrega se haría en el puerto de Cartagena o cualquier otro puerto colombiano, a indicación de Atunes de Colombia S.A., durante todo el tiempo de vigencia del contrato. Es decir, aunque la captura del atún no fuera en aguas nacionales, la entrega del pescado sí se hacía en el territorio nacional.

Para la Sala, el hecho de que la mercadería llegue a una zona franca colombiana, no afecta el hecho de que la obligación de la entrega del atún sea en territorio colombiano. La **zona franca** en Colombia es el área geográfica delimitada del territorio nacional, cuyo objeto es promover y desarrollar el proceso de industrialización de bienes y la prestación de servicios destinados primordialmente a los mercados externos (artículo 2 del Decreto 2233 de 1996)⁴. Y conforme al artículo 34 *ibídem*, los bienes que se introdujeran a las zonas francas industriales de bienes y servicios por parte de los usuarios se consideraban fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los tributos aduaneros aplicables a las importaciones e impuestos a las exportaciones⁵. Es decir, la exclusión de las zonas francas no es del territorio colombiano, sino del territorio aduanero nacional, sólo para efectos de la legislación aduanera.

El territorio aduanero nacional fue definido por el artículo 1 del Decreto 2666 de 1984 como el territorio señalado por la Constitución Política, la cual en su artículo 101 señala: *“Los límites de Colombia son los establecidos en los tratados internacionales aprobados por el Congreso, debidamente ratificados por el Presidente de la República, y los definidos por los laudos arbitrales en que sea parte la Nación. Los límites señalados en la forma prevista por esta Constitución, sólo podrán modificarse en virtud de tratados aprobados por el Congreso, debidamente ratificados por el Presidente de la República. Forman parte de Colombia, además del territorio continental, el archipiélago de San Andrés, Providencia, y Santa Catalina, la Isla de Malpelo y demás islas, islotes, cayos, morros y bancos que le pertenecen. También son parte de Colombia, el subsuelo, el mar territorial, la zona contigua, la plataforma continental, la zona económica*

⁴ Actualmente la zona franca en Colombia está definida como el área geográfica delimitada dentro del territorio nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, bajo una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior. Las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones (artículo 1 de la Ley 1004 de 2005).

⁵ Igual disposición consagró el artículo 392 del Decreto 2685 de 1999 (Estatuto Aduanero).

exclusiva, el espacio aéreo, el segmento de la órbita geoestacionaria, el espectro electromagnético y el espacio donde actúa, de conformidad con el Derecho Internacional o con las leyes colombianas a falta de normas internacionales”.

Actualmente, el artículo 1 del Estatuto Aduanero (modificado por el artículo 1 del Decreto 1198 de 2000) define el territorio aduanero nacional como la demarcación dentro de la cual se aplica la legislación aduanera; cubre todo el territorio nacional, incluyendo el subsuelo, el mar territorial, la zona contigua, la plataforma continental, la zona económica exclusiva, el espacio aéreo, el segmento de la órbita geoestacionaria, el espectro electromagnético y el espacio donde actúa el Estado colombiano, de conformidad con el derecho internacional o con las leyes colombianas a falta de normas internacionales.

Por lo anterior, el hecho de que el pescado deba ser entregado por el armador en una zona geográfica delimitada para efectos aduaneros, no significa que sea entregado fuera del territorio colombiano, pues como se mencionó, la zona franca hace pertenece al territorio colombiano y en tal sentido se concluye que el contrato de fletamento sí generó obligaciones en el país.

En consecuencia, sí se configuró el hecho generador del impuesto de timbre en términos del artículo 519 del Estatuto Tributario. No prospera el cargo de apelación.

c) Aplicación de la Ley 730 de 2001 que exceptuó del impuesto de timbre al contrato de fletamento

Considera la demandante que se debe aplicar la exención prevista por el artículo 30 de la Ley 730 de 2001 del impuesto de timbre para los contratos de fletamento, pues si bien el contrato se suscribió en 1998, para la fecha en que se decidió el recurso de reconsideración (julio de 2002) ya la ley mencionada estaba vigente.

Entre los principios fundamentales del sistema tributario, se encuentra el principio de irretroactividad⁶, que junto con el principio de legalidad, enseñan que la ley tributaria debe ser preexistente al hecho imponible y, así mismo, las normas tributarias se aplican hacia el futuro, es decir, cobijan hechos económicos o jurídicos que tales normas definan como generadores del tributo.

La Ley 730 del 31 de diciembre de 2001 estableció en su artículo 30 que “Los contratos de fletamento, afiliación o de vinculación de naves y artefactos navales registrados en Colombia, suscritos por empresas domiciliadas en territorio colombiano, al igual que los contratos de servicio por reparación o mantenimiento de naves y artefactos navales, no causarán impuesto de timbre”. Sin embargo, esta disposición, que es tributaria, sólo puede cobijar los contratos que se celebren a partir de que la ley entró en vigencia (12 de enero de 2002)⁷.

Para la Sala, la ley 730 no puede aplicarse al presente caso por el hecho de que el recurso de reconsideración se hubiera decidido cuando la norma ya estaba vigente, pues en el impuesto de timbre, que es meramente documental, el hecho generador es instantáneo y el impuesto se causa al momento del otorgamiento de documentos públicos y privados, en los que consten obligaciones dinerarias. Es decir, que cuando la ley entró en vigencia, el impuesto ya se había causado con mucha anterioridad. En consecuencia, como para el periodo discutido no existía una exoneración legal del impuesto de timbre para el contrato de fletamento, la

⁶ C.P. Artículo 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

⁷ ARTÍCULO 33. La presente rige a partir de la fecha de su promulgación y deroga todas las disposiciones que le sean contrarias. La Ley fue publicada en el Diario Oficial del 12 de enero de 2002.

actora debió declarar el impuesto por este concepto en la declaración de retención en la fuente del quinto periodo de 1999. No prospera el cargo de apelación.

Por cuanto no tuvo vocación de prosperidad el recurso de apelación de la parte actora, la Sala confirmará la sentencia recurrida, como en efecto se hará.

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 al abogado Antonio Moyano Salamanca como apoderado 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.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO