

DIAN – Naturaleza jurídica. Competencia

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales es una Unidad Administrativa Especial del orden nacional de carácter técnico y especializado, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que opera bajo los lineamientos de política fiscal que éste indica y se enmarca en el programa macroeconómico adoptado por las autoridades competentes. En tal sentido, precisó que la DIAN coadyuvaba a garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico nacional, mediante la administración y control del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, y la facilitación de las operaciones de comercio exterior en condiciones de equidad, transparencia y legalidad. De acuerdo con ese cometido y dado que la jurisdicción de la entidad comprende el territorio nacional, el decreto le asignó la administración de los impuestos del mismo nivel, es decir, el de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; de los derechos de Aduana y de los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no estuviera asignada a otras entidades del Estado, trátase de impuestos internos o al comercio exterior; así como la dirección y administración de la gestión aduanera, incluyendo la aprehensión, decomiso o declaración en abandono a favor de la Nación de mercancías y su administración y disposición (arts. 3, 4 y 5). La administración de impuestos, de derechos de aduana y de los demás impuestos al comercio exterior comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras. El ejercicio de la función de administración faculta el desarrollo de todas las actuaciones administrativas necesarias para llevarla a cabo. En estos términos se expresa la fuente legal de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para la fiscalización y liquidación de los impuestos nacionales generados en el año 2002, como funciones que le corresponde ejercer respecto de la administración de los mismos. La naturaleza de los impuestos administrados es pues, presupuesto de la competencia asignada.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SOBRE LICORES, VINOS APERITIVOS Y SIMILARES – Fundamentos legales / RENTAS CEDIDAS – Forman parte del presupuesto departamental y del distrito capital / CESION – Concepto. Forma especial de la tradición. Recae sobre el valor del impuesto / DIAN – Es competente para administrar el iva cedido

La Corte precisó que la ley 788 del 2002 fusionó el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, regulado en la Ley 223 de 1995, con el impuesto al valor agregado que la Nación cedió a las entidades territoriales, en virtud del artículo 133 del decreto 1222 de 1986, dejando vigentes algunos elementos esenciales de ambos gravámenes. En el mismo sentido, la sentencia C-1114 de 2003, que declaró exequibles los incisos quinto y sexto del artículo 54 de la Ley 788 del 2002, recordó que a través del Decreto 1222 de 1986 el Gobierno Nacional cedió a los departamentos el impuesto a las ventas a cargo de las licoreras departamentales, y previó que su valor debía destinarse a sufragar los gastos de funcionamiento de los hospitales universitarios y regionales. Así mismo, anotó que el artículo 60 de la Ley 488 de 1998 ordenó a los responsables de dicho tributo girar su valor directamente a los fondos seccionales de salud. De acuerdo con ello, dijo la sentencia, el IVA cedido a los departamentos era el que pagaban las licoreras por los licores nacionales o, dicho de otro modo, la cesión recaía sobre un impuesto al valor agregado por etapas, que se aplicaba únicamente a la producción de licores nacionales. Y, a partir del concepto de renta fiscal, puntualizó que los ingresos derivados del recaudo del IVA a los licores,

vinos, aperitivos y similares, como rentas cedidas a las entidades territoriales, no entraban a formar parte del Presupuesto General de la Nación sino de los presupuestos departamentales y del Distrito Capital. En términos generales, la semántica del término cesión conceptúa la “renuncia de algo, posesión, acción o derecho, que alguien hace a favor de otra persona”. Jurídicamente, la cesión representa la forma por la cual una persona llamada cedente, transfiere al patrimonio de otra llamada cesionario, una cosa, crédito o derecho. El marco legal de la cesión es propio del área civil y se recoge en el artículo 33 de la Ley 57 de 1887 según el cual “la cesión de un crédito, a cualquier título que se haga, no tendrá efecto entre el cedente y el cesionario sino en virtud de la entrega del título...”. En concordancia, el Código Civil asoció la cesión a una forma especial de la tradición que opera como “modo de adquirir el dominio de las cosas, consistente en la entrega que el dueño hace de ellas a otro, habiendo por una parte la facultad e intención de transferir el dominio, y por otra la capacidad e intención de adquirirlo”; desde esa perspectiva, el artículo 761 del Código Civil dispuso que la tradición de los derechos personales que un individuo cede a otro, se verifica por la entrega del título, hecha por el cedente al cesionario. Es claro que esta regulación, desarrollada a lo largo del título XXV, capítulo I del Código Civil, fue diseñada para relaciones de derecho privado estructuradas sobre la base de negocios jurídicos interpartes de tipo particular, y que, en consecuencia, dista del ámbito del derecho público fiscal que parte de una relación impositiva entre el Estado y quienes desarrollan los hechos previstos legalmente como generadores de tributos. Como contrato, la cesión implica que la parte titular de un derecho - cedente, lo transfiere a otra persona - cesionario, para que este lo ejerza a nombre propio, con todos sus accesorios y privilegios que no sean meramente personales y opera desde el momento en que se celebra el acuerdo. Con todo, el artículo 133 del Decreto 1222 de 1986 es claro en que la cesión del impuesto sobre las ventas a cargo de las licorerías departamentales que allí se prevé y que se mantuvo en el artículo 54 de la Ley 788 del 2002 (inc. 1), sólo recae sobre el valor del impuesto; es decir que lo transferido a los departamentos fue únicamente lo recaudado por el IVA, quedando en manos de la Nación la Administración del gravamen y dentro de ella su fiscalización. De allí que el artículo 134 (inc. 2º) ibídem previera que la Nación sería la encargada de girar los valores cedidos a los servicios seccionales de salud para sufragar los gastos de funcionamiento de los hospitales universitarios y regionales. Ante la expresa limitación del objeto de la cesión, no puede pretenderse extender la misma a la administración del IVA cedido, máxime cuando éste sigue siendo un impuesto nacional, como ya se precisó, respecto del cual la competencia de la DIAN constituye condición personalísima en virtud del Decreto 1071 de 1999, no susceptible de cesión en virtud de la regulación general del artículo 1964 del Código Civil.

FUENTE FORMAL: DECRETO 1071 DE 1999 / CODIGO CIVIL – ARTICULO 1964

DECLARACIONES PRIVADAS – Firmeza / REQUERIMIENTO ESPECIAL – Término para notificarlo en el impuesto sobre las ventas y retención en la fuente se rige por las normas establecidas para el impuesto sobre la renta / DECLARACION PRIVADA DE IVA Y DE RETENCION EN LA FUENTE – Es el mismo que para la declaración renta

El artículo 714 del Estatuto Tributario prevé que las declaraciones quedan en firme dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar; dentro de los dos siguientes al momento en que se presentan cuando se hace extemporáneamente, o dos años después de la solicitud de devolución o compensación respectiva, si la declaración refleja un saldo a favor del

contribuyente o responsable, siempre que en ninguno de tales eventos se haya notificado requerimiento especial. A su vez, el artículo 705 ibídem señala que el requerimiento especial debe notificarse a más tardar dentro de los dos años siguientes a cada uno de los supuestos anteriormente señalados, y el artículo 705-1 ibídem, dispone que “los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.” Conforme con la norma anterior, la Sala ha precisado que el término de firmeza de las declaraciones de IVA y Retención en la fuente es el mismo que corresponde a la declaración de renta del respectivo año gravable.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 705-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 714

IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Grava las utilidades obtenidas durante un año gravable o fracción de año. Sujetos pasivos / REGIMENES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Ordinario y especial / DECLARACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – La deben presentar todos los contribuyentes / DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Formularios preimpresos / INSTRUCTIVOS - Constituyen parámetros generales que manifiestan una voluntad administrativa unilateral / INDUSTRIA LICORERA DE CALDAS - Es una empresa industrial y comercial del Estado. Es contribuyente del impuesto sobre la renta

En términos generales, el impuesto de renta grava las utilidades obtenidas durante un año gravable o fracción de año, y afecta a todas las personas naturales y jurídicas que residan en el país, bajo la presunción de que son económicamente activas, con excepción de quienes la ley determine como no sujetos del impuesto. La ley reconoce la tributación en dicho impuesto a través de dos regímenes fundamentales: el ordinario, al que pertenecen todos los contribuyentes, y el especial, en el que se ubican los contribuyentes que la ley califica como tales, sin desconocer los regímenes especiales, que dependen de la suscripción de contratos de estabilidad tributaria y/o jurídica. Por regla general, todos los contribuyentes deben declarar el impuesto; los del régimen ordinario con la declaración anual de impuesto sobre la renta y complementarios, salvo aquéllos que la ley determine como no obligados, y los del régimen especial con la declaración de ingresos y patrimonio, salvo que la ley los exonere de dicho deber, la cual incluye los ingresos, el patrimonio y los pasivos de los contribuyentes, diligenciándose en “0” los renglones correspondientes a la liquidación del impuesto y del anticipo. Las declaraciones mencionadas son formas preimpresas tópicas, de diagramación y graficación idénticas, sólo diferenciables al tiempo de diligenciarse las casillas de identificación que aparecen en sus formularios, de acuerdo con los respectivos instructivos que se adjuntan a aquéllos. No puede desconocerse que tales instructivos contienen indicaciones específicas sobre el diligenciamiento de los respectivos formularios y, en esa medida, constituyen parámetros generales que manifiestan una voluntad administrativa unilateral encaminada a producir efectos jurídicos para contribuyentes indeterminados, con el fin de éstos cumplan satisfactoriamente su deber de declarar; en consecuencia, acceden al control jurisdiccional a través de la acción pública de nulidad consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo. Pero más allá de ello, el régimen de tributación del contribuyente, el tipo de declaración que presenta de acuerdo con aquel, y los efectos de la misma, son aspectos directamente regulados por la ley, sin que la información correspondiente a los

datos del declarante pueda suplir dicha regulación. De acuerdo con la Ordenanza No. 282 de la Asamblea Departamental de Caldas, publicada en gaceta del 7 de diciembre de 1998, “por la cual se modificaron los estatutos básicos u orgánicos de la Industria Licorera de Caldas”, dicha entidad es una empresa industrial y comercial del Estado, del orden departamental, directa o de primer grado, vinculada a la Secretaría de Hacienda del Departamento de Caldas. Conforme al artículo 16 del Estatuto Tributario, dichas empresas son contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, entendiéndose que tributan en el régimen ordinario toda vez que no se incluyen entre las entidades del régimen especial que enumera el artículo 19 ibídem. En consecuencia, le correspondía a la demandante presentar declaración de renta y complementarios en los términos del artículo 12 del Decreto 3258 del 2002 la que una vez radicada en los lugares destinados para ello, no puede tenerse por no presentada, ni desestimarse o modificarse sino a través de los procedimientos administrativos legalmente establecidos. Así mismo, en virtud del principio de legalidad, el error de identificación en cuanto al régimen de tributación aplicable visto en el código de la clase de declarante (en el caso concreto se marcó el C2, fl. 12, c. 1), no puede atar los efectos de la declaración ni privar su fiscalización conforme a la normatividad regente.

REQUERIMIENTO ESPECIAL – Suspensión del término para notificarlo / INSPECCION TRIBUTARIA – Medio de prueba. Requisitos para que se entienda practicada / SUSPENSION DEL TERMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL – Procede cuando se practica efectivamente la inspección tributaria

El artículo 706 ejusdem, modificado por la Ley 223 de 1995 (art. 251), norma vigente al momento de presentarse la declaración inicial, previó la suspensión de dicho término, entre otros eventos, “cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta”. La inspección tributaria fue definida legalmente como un medio de prueba por el cual se constatan directamente los hechos que interesan al proceso y se verifican sus circunstancias de tiempo, modo y lugar (art. 779 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 137 de la Ley 223 de 1995). Dicha diligencia debe decretarse mediante auto notificado por correo o personalmente, en el que se indiquen los hechos materia de la prueba y los comisionados para practicarla; debe iniciar “una vez notificado el auto que la ordena”, levantándose un acta de la misma que de cuenta de todo lo ocurrido en su desarrollo y de la fecha en que termina. Bajo esa preceptiva legal, es claro que el inicio de la inspección lo determina la fecha en que se notifica el auto que la decreta, pero la norma no prevé un plazo exacto de duración para practicarla. La Sala ha precisado que ante la claridad del artículo 706 del Estatuto Tributario, el término de notificación del requerimiento especial se suspende a partir de la fecha de notificación del auto que decreta de oficio la inspección, por un lapso fijo de tres meses, no prorrogable pero tampoco sujeto a disminución. la suspensión se condiciona a la existencia real de la inspección tributaria, de modo que, mientras los comisionados o inspectores no inicien las actividades propias de su encargo, acordes con el artículo 779 ejusdem, no puede entenderse realizada la diligencia ni suspendido el término de notificación del requerimiento especial.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 779

REGIMENES ADUANEROS – Exportación, importación y tránsito / EXPORTACION – Definición. Modalidades / EXPORTACION DEFINITIVA - Salida de mercancías nacionales o nacionalizadas del territorio aduanero

nacional / AUTORIZACION DE EMBARQUE – Los documentos soporte de la solicitud deben conservarse en original por cinco años

El Decreto 2685 de 1999 reconoce tres tipos de regímenes aduaneros para el tratamiento de las mercancías sometidas al control y vigilancia de la autoridad aduanera, mediante el cual se les asigna un destino específico de acuerdo con las normas vigentes, son ellos: la exportación, la importación y el tránsito. El primero de tales regímenes se regula a lo largo del título VII del Estatuto Aduanero, en el que la exportación se define con carácter enunciativo, como la salida de mercancías del territorio aduanero nacional con destino a otro país o a una zona franca industrial de bienes y servicios, dándosele igual connotación a las operaciones que el mismo decreto consagra como tales (arts. 1 y 261 ibidem). La exportación presenta diversas modalidades a saber: definitiva, temporal para perfeccionamiento pasivo, temporal para reimportación en el mismo estado, reexportación, reembarque, por tráfico postal y envíos urgentes, de muestras sin valor comercial, temporales realizadas por viajeros, de menajes y, programas especiales de exportación. Todas las modalidades se rigen por las disposiciones contempladas para la exportación definitiva, con las excepciones especiales establecidas para cada una de ellas. La exportación definitiva refiere a la salida de mercancías nacionales o nacionalizadas del territorio aduanero nacional, para usarse o consumirse definitivamente en otro país, o desde el resto del territorio aduanero nacional hacia una zona franca industrial de bienes y servicios (arts. 263 y 265 ejusdem). A partir de estas premisas legales y dado el régimen de exportación utilizado en las operaciones de exportación declaradas, es claro que la exportación por ventas a clientes ubicados en el exterior, suponía que las mercancías salieran efectivamente del territorio aduanero nacional. Y es que la prueba de la realidad de la exportación presupone la constancia de entrega real y material de la mercancía, máxime cuando en los términos del inciso 2° del artículo 772 del Código de Comercio, “No podrá librarse factura cambiaria que no corresponda a una venta efectiva de mercaderías entregadas real y materialmente al comprador”. Por disposición expresa del artículo 268 del Decreto 2685 de 1999, los documentos soporte de la solicitud de autorización de embarque (documento que acredite la operación que dio lugar a la exportación, vistos buenos o autorizaciones cuando a ello hubiere lugar, mandato, cuando actúe como declarante una Sociedad de Intermediación Aduanera o un apoderado), deben conservarse en original por un periodo de cinco años contados a partir de la fecha de presentación y aceptación de la Solicitud de Autorización de Embarque, para ponerlos a disposición de la autoridad aduanera cuando ésta así lo requiera.

OBLIGACION ADUANERA – En exportaciones nace por la salida de la mercancía del territorio aduanero nacional / FISCALIZACION ADUANERA – Objeto / ADMINISTRACION DE ADUANAS – Ejerce la fiscalización de las obligaciones aduaneras / DECLARACION DE EXPORTACION DEFINITIVA – Es susceptible de fiscalización posterior e integral para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias / ERRORES EN LA DECLARACION DE EXPORTACION – No exonera de responsabilidad al exportador / ICONTERMS – Definición

En materia de exportaciones la obligación aduanera nace por la salida de mercancía del territorio aduanero nacional y comprende el diligenciamiento de los documentos propios del trámite de cada modalidad, la conservación de los mismos y de los soportes de la operación, su presentación cuando los requieran las autoridades aduaneras, y la atención de solicitudes de información y de cualquier otro medio probatorio. Dentro de este contexto, la Administración de Aduanas ostenta la potestad aduanera para controlar el ingreso, permanencia,

traslado y salida de mercancías hacia y desde el territorio aduanero nacional. Dicha potestad se materializa a través de la fiscalización aduanera que reviste de competencia a las autoridades fiscales para adelantar las investigaciones y desarrollar los controles necesarios para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas aduaneras, sea simultáneamente al desarrollo de las operaciones de comercio exterior, o mediante la fiscalización posterior que puede llevarse a cabo para verificar el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, o integralmente, para verificar también el cumplimiento de las obligaciones tributarias y cambiarias de competencia de la entidad. Para ejercer la fiscalización aduanera, la legislación dotó a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de las facultades establecidas en el artículo 470 del Decreto 2685 de 1999, en concordancia con el artículo 429 de la Resolución 4240 del 2000. y específicamente autorizó a la Administración de Aduanas para “efectuar todas las diligencias y practicar las pruebas necesarias para la correcta y oportuna determinación de los tributos aduaneros y la aplicación de las sanciones a las que haya lugar”. La norma también otorgó a la autoridad aduanera la atribución de verificar la exactitud de las declaraciones y sus soportes con el fin de establecer la ocurrencia de hechos que impliquen un menor monto de la obligación tributaria aduanera; de ordenar todo tipo de pruebas dentro o fuera del país (inspecciones contables, dictámenes periciales, testimonios, interrogatorios, registro de inmuebles, objetos y documentos, etc), y de tomar las medidas cautelares necesarias para la debida conservación de las mismas. Dicho de otro modo, ante el fin superior que motiva el control aduanero constituido por todas las medidas tomadas para asegurar la observancia del ordenamiento aplicable al régimen de exportación, la declaración de exportación definitiva es susceptible de fiscalización posterior e integral para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la Administración de Impuestos, independientemente de la naturaleza que tienen y que, de paso sea aclarar, no es la de un documento público. Es así, porque en estricto sentido la declaración de mercancías constituye un acto privado realizado directamente por el declarante, en el que se indica el régimen aduanero que ha de aplicarse a las mercancías y se consignan los elementos e informaciones exigidos por las normas pertinentes (Decreto 2685 de 1999, art. 1). Desde esa perspectiva, ni la eventual intervención de las SIAS ni la de los funcionarios aduaneros en el trámite propio de las solicitudes de autorización de embarque, exoneraba a la actora de las consecuencias derivadas del erróneo o indebido diligenciamiento de las declaraciones de exportación, ni de falta de veracidad de los datos que contienen. Por lo demás, la eventual responsabilidad de los funcionarios aduaneros al aceptar solicitudes de autorización contrarias a la verdad de las operaciones que registran las DEX, no es cuestionable en este escenario judicial ni legítima por sí sola las irregularidades detectadas en los procesos de exportación, comoquiera que en un sistema jurídico estructurado sobre la base del principio de legalidad, las situaciones ilegales no crean derechos. Para la Sala, este tipo de negociación tiene efectos en el ámbito comercial, pues los INCOTERMS como tales, responden a la terminología comúnmente aceptada en el comercio internacional respecto de las modalidades de entrega de las mercancías o puesta de las mismas a disposición del comprador y las obligaciones de las partes. Se trata de reglas para la interpretación de los términos comerciales, de acuerdo con las prácticas más corrientes del comercio internacional.

SAN ANDRES Y PROVIDENCIA – Régimen aduanero / CONOCIMIENTO DE EMBARQUE – Definición / CARGA DE LA PRUEBA – La tiene el exportador

La Ley 47 de 1993 por la cual se dictan normas especiales para la organización y el funcionamiento del Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, estableció para él un régimen aduanero y cambiario de puerto,

entendido como el territorio insular comprendido por el Departamento, al cual, por regla general, pueden importarse toda clase de mercancías, sin limitaciones de cupo o cantidad y sin el pago de tributos aduaneros (Decreto 2685 de 1999, art. 411, Resolución DIAN 4240 del 2000, art. 391) Tales importaciones sólo causan impuesto al consumo equivalente al 10% de su valor CIF, percibido, administrado y controlado por el mismo departamento. El conocimiento de embarque o guía aérea es pues requisito sine qua non para acreditar las ventas con destino al territorio del departamento, de bienes y servicios producidos o importados en el resto del territorio nacional. Dicho documento es expedido por el transportador marítimo como certificación de que ha tomado a su cargo la mercancía para entregarla, contra la presentación del mismo en el punto de destino, a quien figure como consignatario de ésta o a quien la haya adquirido por endoso total o parcial, como constancia del flete convenido y como representativo del contrato de fletamento en ciertos casos. Los conocimientos de embarque de la carga consolidada los expide el agente de carga internacional (E. A. Art. 1º). La contabilidad de la demandante registró ventas por valor de \$265.966.000. Según los anexos del requerimiento especial, las cantidades que reflejan algunas facturas de venta no se ajustan a las que relaciona el conocimiento de embarque Conforme con lo dicho, la Administración contaba con elementos de juicio suficientes para rechazar la exclusión tributaria respecto del impuesto causado por las ventas al archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, y, por lo mismo, los actos acusados conservan su presunción de legalidad.

SANCION POR INEXACTITUD – Procede cuando no existe diferencia de criterios

El estudio realizado a lo largo de esta providencia permitió advertir que en la declaración de impuesto sobre las ventas de la actora del tercer bimestre del 2002, se incluyeron exenciones y exclusiones inexistentes que aminoran la tributación, a partir de la utilización de datos falsos y equivocados de los cuales se derivó un menor saldo a pagar. Así pues y dado que las verificaciones realizadas sobre los diferentes documentos allegados a la investigación y diligencias practicadas dentro de la investigación fiscal, permite deducir fundadamente que no se llevaron a cabo la exportación de licores producidos por la demandante, y las ventas de los mismos en el puerto abierto el Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, encuentra la Sala configurada la inexactitud sancionable, comoquiera que ninguna de tales circunstancias constituye diferencias de criterio en la interpretación del derecho aplicable, ni, menos aún, deficiencias formales de la prueba para acceder a los beneficios fiscales.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

NOTA DE RELATORIA: Aclaración de voto de la doctora Martha Teresa Briceño de Valencia

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., dieciséis (16) de junio del dos mil once (2011)

Radicación número: 17001-23-31-000-2007-00143-01(18156)

Actor: INDUSTRIA LICORERA DE CALDAS

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 12 de noviembre del 2009, por la cual el Tribunal Administrativo de Caldas decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho que aquella ejerció contra los actos administrativos que modificaron su declaración de impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer bimestre gravable del año 2002.

Dicho fallo dispuso:

“1. NIÉGANSE LAS PRETENSIONES de la demanda que en ejercicio de la acción de NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO instauró la INDUSTRIA LICORERA DE CALDAS, contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, de conformidad con las consideraciones que anteceden.

2. Sin costas por lo brevemente expuesto en la parte considerativa de esta providencia.

3. EJECUTORIADA esta providencia, LIQUÍDENSE los gastos del proceso. DEVUÉLVANSE los remanentes si los hubiere, ARCHÍVENSE las diligencias, previas las anotaciones pertinentes en el programa informático “Justicia Siglo XXI”.

ANTECEDENTES

El 11 de julio del 2002, la Industria Licorera de Caldas presentó declaración de impuestos sobre las ventas correspondiente al tercer bimestre gravable del año 2002, en la que registró ingresos brutos por exportaciones de \$1.333.469.000 (renglón MB); ingresos brutos por operaciones excluidas de \$2.746.404.000, provenientes de la venta de licores con destino a San Andrés; operaciones gravadas de \$12.407.366.000; impuesto a cargo por operaciones gravadas de \$4.836.149.000 e impuestos descontables por valor de \$4.007.094.000.

Previos cruces de información e inspección tributaria iniciada el 3 de mayo del 2005, La Administración propuso modificar la declaración privada, por requerimiento especial del 16 de mayo del mismo año, en el sentido de reducir los ingresos por exportaciones a \$709.915.000, los ingresos por operaciones excluidas a \$2.480.438.000 y los ingresos por operaciones gravadas a \$13.296.886.000. Consecuentemente, planteó aumentar el impuesto a cargo a \$5.186.374.000 y los impuestos descontables a \$4.357.319.000, e imponer sanción por inexactitud de \$560.360.000.

Dicha propuesta de modificación fue aceptada mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 100642006000003 del 3 de febrero del 2006, en la que se determinó un mayor valor a pagar de \$910.585.000, producto de la diferencia entre el saldo a pagar declarado (\$4.007.094.000) y el liquidado oficialmente (\$4.917.679.000).

Esta decisión fue confirmada por la Resolución No. 100772006000014 del 8 de febrero del 2007, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la misma.

LA DEMANDA

La actora solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 100642006000003 del 3 de febrero del 2006, y de la Resolución No. 100772006000014 del 8 de febrero del 2007. A título de restablecimiento del derecho solicitó que se declare que no está obligada a pagar los mayores valores determinados en los actos acusados y que su declaración de impuesto sobre las ventas del tercer bimestre gravable del año 2002 se encuentra en firme.

En general, señala como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 471 del Decreto 2685 de 1999; 133 y 134 del Decreto Extraordinario 1222 de 1986; 221 de la Ley 223 de 1995; 54 de la Ley 788 del 2002; 647, 683, 705, 705-1, 706, 714, 730 (No. 1), 742 y 779 del Estatuto Tributario; 187, 251, 252 y 264 del Código de Procedimiento Civil; 11 del Decreto 3258 del 2002, y 471 del Decreto 2685 de 1999.

Cinco cargos estructuraron el concepto de violación: i) la incompetencia de la DIAN para proferir los actos acusados; ii) la inmodificabilidad de la declaración de IVA objeto de liquidación oficial, por encontrarse en firme para cuando se expidió el acto liquidatorio, dada la notificación extemporánea del requerimiento especial porque, de una parte, no se practicó inspección tributaria que suspendiera el término para realizar dicha diligencia y, de otro lado, porque dicho requerimiento debió notificarse de acuerdo con el artículo 705 del Estatuto Tributario, es decir, a más tardar el 12 de julio del 2004, pues la actora no presentó declaración de renta por el año gravable 2002, sino de ingresos y patrimonio; iii) la existencia de ventas gravadas únicamente por \$12.407.366.000 que dejan sin sustento la modificación de los ingresos brutos por operaciones gravadas (renglón BD) por \$13.296.886.000, no obstante que ésta cuantía corresponde a exportaciones efectivamente realizadas y constan en declaraciones constitutivas de documentos públicos debidamente diligenciados, que fueron objeto de inspección aduanera y respecto de las cuales no recayó ningún cuestionamiento; iv) la falta de sustento probatorio y consiguiente falsa motivación de los actos demandados; y, v) la improcedencia de la sanción por inexactitud.

Los fundamentos de estas glosas y de la oposición a las mismas se abordarán integralmente en la parte considerativa de esta providencia.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Antes del año 2003 la DIAN tenía competencia para fiscalizar y determinar el IVA generado por las ventas de licores, vinos y similares, comoquiera que para esa época dicho gravamen no se había cedido a los departamentos, y su titularidad se mantenía en la Nación.

Sólo a partir del 1º de enero del año señalado los departamentos y el distrito capital obtuvieron la competencia señalada, en virtud de la Ley 788 del 2002 que ordenó la inclusión del impuesto en la tarifa del impuesto al consumo, cuya fiscalización estaba a cargo de las entidades territoriales.

La suspensión de términos para notificar requerimiento especial en IVA no requiere previa suspensión de términos en renta del año gravable correspondiente pues, el término para notificar dicho requerimiento especial, una vez conocido, puede suspenderse por la notificación del auto que ordena practicar inspección tributaria, pero sólo para la fiscalización del IVA.

Si se quisiera modificar el impuesto de renta tendría que suspenderse el término de firmeza de la declaración de renta, y la DIAN quedaría facultada para investigar el impuesto de IVA y la retención en la fuente del año correspondiente.

La inspección tributaria decretada dentro de la investigación fiscal cumple las exigencias legales para suspender el término de notificación del requerimiento especial, pues dentro de ella la Administración practicó diferentes pruebas necesarias para fundamentar los actos demandados (libró requerimientos de información, recepcionó testimonios, realizó diligencias de verificación e inspección aduanera).

Antes de la Ley 223 de 1995 era necesario saber el momento en que iniciaba la inspección para que se aceptara la suspensión de términos hasta por tres meses. Con dicha ley la suspensión comenzó a operar a partir de la notificación del auto que ordena la diligencia.

Las decisiones tomadas por la DIAN se fundamentaron en las pruebas debidamente allegadas y practicadas, y es al contribuyente a quien le corresponde probar todos los hechos por los que se considera acreedor de los beneficios tributarios. El solicitar ingresos exentos de IVA faculta a los productores de bienes exentos y a los exportadores para solicitar la devolución del que se paga en la producción de dichos bienes, siempre que se pruebe que los bienes salieron del territorio nacional para consumirse en otro país.

Las empresas industriales y comerciales del Estado son entidades contribuyentes de renta y en esa condición deben presentar declaración de renta y complementarios. Si no lo hacen, su obligación prescribe a los cinco años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, lapso durante el cual la Administración podría ejercer sus facultades de fiscalización respecto de la declaración de IVA, de acuerdo con el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, y aquélla quedaría en firme al vencimiento de ese plazo de prescripción.

En virtud de los principios de favorabilidad y de justicia debe considerarse que la declaración presentada por la actora no era de ingresos y patrimonio sino de renta y que, de acuerdo con ello, el término de firmeza de la declaración de renta se cuenta conforme con el artículo señalado, es decir, a la firmeza de la declaración de renta a menos que se suspendan términos como ocurrió en el sub lite.

La DIAN no utilizó ninguna figura de presunción de ingresos para gravar los declarados como exentos por exportaciones o excluidos por ventas a San Andrés Islas. Los antecedentes administrativos demostraron que dichos ingresos se habían contabilizado pero no podían llevarse como ingresos exentos o excluidos, porque en el tercer bimestre gravable del 2002 no se hicieron exportaciones ni ventas a San Andrés.

Los movimientos de la cuenta de compensación que el actor tenía en Panamá en el 2002, no permiten deducir que se hayan realizado exportaciones ni que se estén reintegrando divisas, pues ese reintegro se demuestra con una declaración de cambios por exportación de bienes contenida en el formulario No. 2, en tanto que la demandante allegó el formulario No. 10, correspondiente a la relación de los movimientos de la cuenta corriente de compensación que pueden generarse por múltiples operaciones de cambio y no necesariamente por exportaciones.

El levante obtenido en una declaración de importación aunque es un acto definitivo, no impide a la DIAN, en control posterior, verificar la veracidad de la declaración. Aunque en materia de exportaciones no opera la figura del levante, la autorización de embarque para ellas tiene la misma finalidad de aquél, cual es la de finiquitar el trámite; en consecuencia, la mencionada autorización no impide que la DIAN se reserve el derecho a verificar la veracidad del mismo (el levante), mediante investigación aduanera.

Para hacerse beneficiario de los ingresos exentos en impuesto sobre las ventas, los contribuyentes del mismo deben demostrar que hicieron las exportaciones, porque así lo exigen las normas aduaneras y las tributarias de determinación de dicho gravamen. Las exportaciones se prueban con la salida efectiva de la mercancía del país, por tanto, no basta con demostrar la existencia de las declaraciones de exportación; cuestionada la veracidad de las exportaciones, la carga de la prueba corresponde al contribuyente, quien no la asumió.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló insistiendo en todos y cada uno de los cargos de la demanda, cuya argumentación retomó.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Delegado ante esta Sección rindió concepto desfavorable a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

El ordenamiento legal anterior a la Ley 788 del 2002 no establecía la obligación de declarar el IVA cedido por la venta de licores, ante las entidades cesionarias, de modo que la DIAN mantenía la competencia para fiscalizarlo y determinarlo oficialmente. Como la ley mencionada incorporó dicho tributo al impuesto al consumo, el poder de fiscalización se trasladó a los Departamentos y al Distrito Capital, a partir del 1º de enero del 2003, sin que la aplicación inmediata de las normas de competencia, reclamada por el apelante, pueda alterar esa disposición.

Del artículo 705-1 del Estatuto Tributario no se desprende que el decreto de la inspección tributaria en IVA deba también decretarse en renta, y el hecho de que los actos acusados no aludan a dicha norma sino al artículo 705 no implica ninguna contradicción, porque contienen regulaciones de carácter general y especial, no excluyentes, para la determinación del impuesto sobre las ventas.

El requerimiento especial expedido en la investigación de dicho impuesto se notificó oportunamente, toda vez que la inspección tributaria ordenada en la misma ciertamente se practicó, pues posterior a su decreto se verificaron las operaciones relacionadas en las declaraciones de exportación, se constataron la entradas y salidas de contenedores, se dispusieron diversos cruces y verificaciones sobre las ventas a San Andrés, se realizó inspección aduanera a la

Sociedad Portuaria de Buenaventura durante los días 11 a 15 de abril del 2005, según lo corroboró la propia apelante, y se agotaron las variadas actuaciones que tuvo en cuenta el a quo. La apreciación de pruebas anteriores a la inspección tributaria no desvirtúa la práctica de la misma.

La no presentación de declaración de renta por parte de la actora para el año gravable 2002 no le resta obligatoriedad al artículo 705-1 del Estatuto Tributario ni faculta la exclusiva aplicación del artículo 705 ibídem para establecer el término de notificación del requerimiento especial en el impuesto sobre las ventas.

La demandante afirmó haber entregado físicamente el licor que produce, a sus clientes para exportación y venta a San Andrés, pero al no probarse su transporte a la isla ni su salida del país hacia el exterior, puede concluirse que el licor se consumió en Colombia y que, por tanto, su venta es gravable.

El hecho de que la autorización de embarque con el número asignado por el sistema informático pueda convertirse en declaración de exportación definitiva de acuerdo con el artículo 281 del Decreto 2685 de 1999, no implica que la exportación efectivamente se haya realizado lo cual es requisito indispensable para que el contribuyente obtenga el beneficio de tratamiento de operaciones no gravadas con IVA como lo exige el artículo 261 ibídem.

Para demostrar que las divisas generadas por las exportaciones se reintegraron adecuadamente al mercado cambiario a través de una cuenta de compensación en otro país a nombre de la actora, ésta debió aportar una declaración de cambios por exportación de bienes presentada con el formulario No. 2 y no limitarse a demostrar la relación de movimientos de la cuenta corriente mencionada que pueden originarse en diferentes operaciones de cambio y no necesariamente en exportaciones.

El tratamiento de venta exenta de IVA para las exportaciones, requiere demostrar que estas se han realizado con la salida de la mercancía del país para consumirse en el exterior, lo que en el caso concreto no ocurrió. La existencia de las declaraciones de exportación no impide a la DIAN verificar la realización de la exportación, máxime cuando aquéllos son inconsistentes.

Los argumentos de la recurrente son incoherentes en cuanto defienden la legalidad de la información consignada en las declaraciones de exportación al tiempo que predica su irresponsabilidad frente a los errores presentados en relación con los contenedores porque la información señalada en los documentos la registraron los funcionarios de la DIAN.

Las irregularidades detectadas en los documentos de exportación se describen expresamente en los actos demandados y constituyen pruebas suficientes para considerar que las exportaciones alegadas no pueden considerarse como tales, porque no se encuentra probada su realización material.

La Administración desconoció parte de las ventas a San Andrés por no haberse allegado los respectivos conocimientos de embarque que, de acuerdo con la Ley 47 de 1993, son los documentos requeridos para acreditar las ventas con destino al archipiélago, con el fin de aplicar la exclusión del impuesto al valor agregado. Las facturas de transporte no suplen tales conocimientos o guías aéreas.

Las glosas realizadas por la Administración son procedentes y constituyen inexactitud sancionable, porque la declaración de impuesto sobre las ventas consignó datos equivocados de los que derivó un menor impuesto a pagar.

De acuerdo con lo anterior, el Ministerio Público solicitó la confirmación de la sentencia apelada.

CONSIDERACIONES

En los términos del recurso de apelación que, en lo esencial, reiteró las razones de la demanda, le corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos administrativos que determinaron oficialmente el impuesto sobre las ventas a cargo de la Industria Licorera de Caldas para el tercer bimestre del año gravable 2002.

Las glosas que propone analizar la alzada, se individualizan en el siguiente orden:

1) INCOMPETENCIA DE LA DIAN PARA PROFERIR LOS ACTOS ACUSADOS

Argumentos de la parte actora (demanda, recurso de apelación y alegatos de conclusión en segunda instancia): los actos demandados son nulos porque la DIAN carecía de competencia para fiscalizar el impuesto generado en la venta de licores por parte de la actora en el año 2002, dado que el Decreto 1222 de 1986 cedió dicho gravamen a los departamentos y ello fue ratificado por el artículo 221 de la Ley 223 de 1995.

La cesión implica que el IVA es un tributo de propiedad de los departamentos, por lo que la demandada carecía de facultad legal para determinarlo y ello condujo a que archivara las actuaciones que había iniciado contra la misma contribuyente por los periodos gravables del año 2003, bajo la consideración de que el impuesto sobre las ventas se encuentra incorporado a la tarifa del impuesto al consumo o participación en licores, y se liquida como unidad. La fiscalización del IVA cedido corresponde a los beneficiarios de la cesión, con lo cual, las entidades territoriales son las que deben administrarlo y controlarlo.

Esa cesión operaba desde el Decreto 1222 de 1986 y no es innovación del artículo 54 de la Ley 788 del 2002, porque lo que éste hizo fue ampliar la cesión a los vinos, aperitivos y similares, nacionales y extranjeros, que aún no se hubieran cedido.

Como las normas de competencia son de aplicación inmediata, la DIAN no podía proferir la liquidación oficial de revisión acusada, máxime cuando desconoce el concepto 026261 del 28 de marzo del 2006, de la Oficina Jurídica de la DIAN, en el cual se afirma que, de conformidad con el artículo 221 de la Ley 223 de 1995, la competencia de fiscalización respecto del impuesto de licores, vinos y aperitivos, es del respectivo ente territorial; así como el Concepto 34811 del 4 de diciembre del 2008, en el que el Ministerio de Hacienda concluyó que el IVA cedido a las entidades territoriales se incorpora a la tarifa del impuesto al consumo y que éste es el único que se causa dado que la venta de licores en el país, y su importación, ya no genera el impuesto cedido.

El vocablo “mantiénese” que utiliza el artículo 54 ibídem, indica proseguir lo que se venía ejecutando en materia de cesión desde 1963, pues si ésta sólo se

reconociera a partir del año 2002 no tendría sentido el señalamiento legislativo sobre la continuidad de la misma. Además, la cesión sólo recae sobre los licores vinos y aperitivos que al momento de expedirse la Ley 788 no se encontraban cedidos, es decir, los licores no producidos por las licoreras departamentales.

Y aunque se aceptara que el artículo 54 de la Ley 788 del 2002 estableció la cesión por primera vez, y que se aplicaba desde el 27 de diciembre del 2002 o del 1º de enero del 2003, por tratarse de una norma de procedimiento que fija competencia, lo cierto es que regía al momento de expedirse el requerimiento especial contra la actora (16 de mayo del 2005), cuando ya la DIAN había perdido la facultad de fiscalizar el impuesto sobre la exportación y venta de licores que aquélla realizó.

Adicionalmente, las pruebas que fundamentaron los actos demandados fueron obtenidas con violación al debido proceso, porque se practicaron sin competencia. Dichas pruebas no son válidas y deben excluirse bajo el sistema de nulidad de pleno derecho, sin que al respecto exista discrecionalidad judicial. Por lo mismo, la inspección tributaria que se practicó no suspendió el término de firmeza de la declaración de IVA del tercer bimestre del 2002.

Argumentos de la parte demandada (contestación a la demanda y alegatos de conclusión en segunda instancia): los artículos 133 y 134 del Decreto 2222 de 1986 y 221 de la Ley 223 de 1995 regulan el impuesto al consumo que para esa época no se encontraba incorporado al impuesto sobre las ventas.

En virtud de la Ley 788 del 2002, el IVA sobre licores dejó de ser un impuesto autónomo para convertirse en un componente del impuesto al consumo o de la tarifa de la participación por el mismo concepto, disponiéndose su cesión a los departamentos a partir del 1º de enero del 2003.

La normatividad del impuesto sobre las ventas para el año 2003 era diferente a la del año 2002, año hasta el cual la fiscalización, discusión y determinación del impuesto recaudado por licores, era competencia de la DIAN, de acuerdo con el artículo 5º del Decreto 1071 de 1999, sin que la actora haya demostrado que para el periodo investigado tales funciones se hubieran asignado a otra autoridad. En consecuencia, la Administración ordenó archivar las actuaciones que había iniciado para la determinación oficial de dicho gravamen por los periodos 1º a 6º del 2003.

El hecho de que el producido del impuesto a las ventas sea de las entidades territoriales, no afecta la fiscalización y determinación oficial a cargo de la DIAN, facultades que no podía abstenerse de ejercer iniciando investigaciones y culminándolas cuando los elementos de juicio lo permitieran, máxime cuando el administrador del impuesto al consumo no puede inmiscuirse en temas exclusivos de la DIAN.

La interpretación del actor conduce a que con la Ley 788 del 2002 los interesados hubieran adquirido una patente de corso ante la expectativa de que se aprobara el texto legal que previamente conocían, para así tener la tranquilidad de que nadie ejercería control sobre sus denuncias rentísticas.

Análisis de la Sala:

Corresponde a la Sala determinar si la cesión del impuesto a las ventas sobre licores a los departamentos, que venía operando desde antes de la Ley 788 del

2002, incluía la administración, fiscalización y control de dicho tributo; y si la nueva cesión que dicha ley dispuso cobija periodos anteriores a su entrada en vigencia. Al respecto, se observa:

De la competencia fiscalizadora de la DIAN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales es una Unidad Administrativa Especial del orden nacional¹ de carácter técnico y especializado, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que opera bajo los lineamientos de política fiscal que éste indica y se enmarca en el programa macroeconómico adoptado por las autoridades competentes.

El Decreto 1071 de 1999², vigente para la época en que se realizaron las operaciones económicas respecto de las cuales los actos administrativos acusados determinaron oficialmente el impuesto sobre las ventas del tercer bimestre del 2002, dispuso la organización y estructura de dicha Unidad Administrativa.

En tal sentido, precisó que la DIAN coadyuvaba a garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico nacional, mediante la administración y control del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, y la facilitación de las operaciones de comercio exterior en condiciones de equidad, transparencia y legalidad.

De acuerdo con ese cometido y dado que la jurisdicción de la entidad comprende el territorio nacional, el decreto le asignó **la administración** de los impuestos del mismo nivel, es decir, el de renta y complementarios, de timbre nacional **y sobre las ventas**; de los derechos de Aduana **y de los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no estuviera asignada a otras entidades del Estado**, trátase de impuestos internos o al comercio exterior; así como la dirección y administración de la gestión aduanera, incluyendo la aprehensión, decomiso o declaración en abandono a favor de la Nación de mercancías y su administración y disposición (arts. 3, 4 y 5).

La administración de impuestos, de derechos de aduana y de los demás impuestos al comercio exterior comprende su recaudación, **fiscalización, liquidación, discusión**, cobro, devolución, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras. El ejercicio de la función de administración faculta el desarrollo de todas las actuaciones administrativas necesarias para llevarla a cabo.

En estos términos se expresa la fuente legal de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para la fiscalización y liquidación de los impuestos nacionales generados en el año 2002, como funciones que le corresponde ejercer respecto de la administración de los mismos. La naturaleza de los impuestos administrados es pues, presupuesto de la competencia asignada.

Alcance de la cesión que reclama el demandante

¹ El Decreto 2117 de 1992 constituyó a la Dirección de Impuestos Nacionales (DIN) como Unidad Administrativa Especial, y el 1º de junio de 1993 se fusionó con la Dirección de Aduanas Nacionales (DAN).

² Modificado por los Decretos 2689 de 1999, 4271 y 4756 del 2005, 2392 del 2006 y 4048 del 2008.

Para el tercer bimestre del 2002 (periodo investigado en el sub lite) regían los artículos 133 y 134 del Decreto 1222 de 1986 - Código de Régimen Departamental – a través de los cuales se regularon los bienes y rentas departamentales y dentro de éstas el impuesto al consumo de licores (título VI, capítulo II, aparte II, arts. 121 a 134); en ese contexto dispuso:

“ARTICULO 129. Quedan vigentes las normas sobre impuesto a las ventas o al valor agregado aplicables a los licores, vinos, vinos espumosos o espumantes, aperitivos y similares y aquellas relativas a la cesión de este impuesto, así como el gravamen de fomento para el deporte de que trata el literal b) del artículo 2o., de la Ley 47 de 1968 y todas las normas relacionadas con el impuesto a las cervezas, excepto la prohibición de gravar la industria y el comercio cerveceros con el impuesto de industria y comercio.

ARTICULO 133. El Gobierno Nacional cederá a los Departamentos el valor del impuesto a cargo de las licoreras departamentales.

ARTICULO 134. La cesión de que trata el artículo anterior se hará también a favor de las Intendencias, las Comisarías y el Distrito Especial de Bogotá.

*El valor de esta cesión se destinará por sus beneficiarios a sufragar los gastos de funcionamiento de los hospitales universitarios y regionales. Los fondos serán administrados por los respectivos servicios seccionales de salud, **organismos a los cuales hará la Nación los giros correspondientes.***

La distribución de los fondos cedidos se hará en proporción al consumo de cada entidad territorial. Con tal fin, se enviará a la Dirección General del Presupuesto los contratos que entre dichas entidades se celebren para la compra y venta de los productos de las licoreras departamentales y las constancias de los despachos o entregas efectuados.”

Aunque las normas transcritas hacen parte de la normativa del impuesto al consumo de licores, su regulación concierne exclusivamente al impuesto a las ventas generado por la producción de licores nacionales por parte de las licoreras departamentales, el cual, para ese entonces, en términos de la sentencia C-226 del 2004, era un impuesto autónomo e independiente del gravamen sobre el consumo de licores o de la participación en el monopolio de los mismos³.

Sobre el particular, la Corte precisó que la ley 788 del 2002 fusionó el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, regulado en la Ley 223 de 1995, **con el impuesto al valor agregado que la Nación cedió a las entidades territoriales, en virtud del artículo 133 del decreto 1222 de 1986**, dejando vigentes algunos elementos esenciales de ambos gravámenes.

En el mismo sentido, la sentencia C-1114 de 2003, que declaró exequibles los incisos quinto y sexto del artículo 54 de la Ley 788 del 2002, recordó que **a través del Decreto 1222 de 1986 el Gobierno Nacional cedió a los departamentos el impuesto a las ventas a cargo de las licoreras departamentales**, y previó que

³ Con la Ley 788 del 2002, el impuesto pasó a convertirse en un **componente porcentual** del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos o similares, o de la participación en el monopolio de licores.

su valor debía destinarse a sufragar los gastos de funcionamiento de los hospitales universitarios y regionales. Así mismo, anotó que el artículo 60 de la Ley 488 de 1998 ordenó a los responsables de dicho tributo girar su valor directamente a los fondos seccionales de salud.

De acuerdo con ello, dijo la sentencia, **el IVA cedido a los departamentos era el que pagaban las licoreras por los licores nacionales o, dicho de otro modo, la cesión recaía sobre un impuesto al valor agregado por etapas, que se aplicaba únicamente a la producción de licores nacionales.** Y, a partir del concepto de renta fiscal⁴, puntualizó que **los ingresos derivados del recaudo del IVA a los licores, vinos, aperitivos y similares, como rentas cedidas a las entidades territoriales, no entraban a formar parte del Presupuesto General de la Nación sino de los presupuestos departamentales y del Distrito Capital.**

Así pues y dado que el bimestre objeto de modificación oficial transcurrió en vigencia del Decreto 1222 de 1986, desestima la Sala aplicación del artículo 129 anteriormente transcrito, pues éste refiere a cesiones regidas por normas preexistentes como la Ley 33 de 1968⁵, aplicables a operaciones que hubieren generado el impuesto a las ventas sobre licores nacionales producidos por las licoreras departamentales, con antelación a dicho decreto.

Coherentemente, se concluye que durante el periodo fiscalizado, el impuesto a las ventas sobre licores destilados de producción nacional, es decir, los que son objeto del monopolio por parte de los departamentos (arts. 63 y 64 de la Ley 14 de 1983)⁶, se regía por el artículo 133 del Código de Régimen Departamental, ya citado, por el cual se estableció la cesión de su valor a favor de las entidades territoriales.

Ahora bien, la Ley 788 del 2002 mantuvo expresamente dicha cesión, al tiempo que autorizó la cesión del IVA aplicable a licores, vinos, aperitivos y similares, nacionales y extranjeros, que hasta ese momento no estaba cedido, según se lee a continuación:

“Mantiénese la cesión del IVA de licores a cargo de las licoreras departamentales de que tratan los artículos 133 y 134 del Decreto Extraordinario 1222 de 1986⁷.

⁴ La noción de renta nacional es un concepto fiscal de carácter general que comprende todos los ingresos del Estado que se incorporan al presupuesto para atender el gasto público y que se rige por el principio de unidad de caja presupuestal. Es decir, se trata de acreencias con las que el Estado atiende los gastos generados por la ejecución de los programas y proyectos adoptados en el plan de inversiones de entidades públicas del orden nacional. Como tales, las rentas nacionales se integran con los recursos tributarios y no tributarios y con los de capital (C-1114-03, C-308-94).

⁵ Dispuso que, a partir del 1º de enero de 1969, departamentos, intendencias y comisarías, tendrían la propiedad exclusiva de, entre otros, el impuesto de ventas sobre licores destilados de producción nacional, creado por el Decreto Ley 3288 de 1963 y modificado por el Decreto Ley 1595 de 1966, que se causare dentro de las jurisdicciones de dichas entidades territoriales.

⁶ PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto, *Régimen Impositivo de las Entidades Territoriales en Colombia*, primera edición, Universidad Externado de Colombia, 2008, p. 261

⁷ Este aparte normativo no contiene mayores motivaciones en los antecedentes legislativos de la Ley 788 del 2002 (proyecto de Ley No. 080 de 2002 - Cámara, acumulado al 053 del 2002 Cámara “por el cual se modifica y adiciona el artículo 51 de la ley 383 de 1997, y 093 de 2002 - Senado). De hecho, la Corte Constitucional en la sentencia C-226 del 2004 anotó que dichos antecedentes y las ponencias presentadas en relación con el mismo (5) no trataron el tema del IVA cedido por el hoy artículo 54 ibidem a las entidades territoriales, ni su incorporación al impuesto al consumo o la participación. En ese sentido señaló que si bien en la primera ponencia, publicada en la Gaceta No. 536 del 22 de noviembre de 2002, p. 1, se plantearon algunas modificaciones sobre la participación, relacionados con la exigencia de un permiso para ejercer el monopolio, nada se dijo acerca del IVA incorporado a la participación; en las segunda, tercera y quinta ponencias, publicadas respectivamente en las Gacetas No. 538, 537 y 551, no se planteó ninguna modificación al capítulo de los impuestos territoriales; y la cuarta ponencia, finalmente acogida, dedicó un aparte a los impuestos territoriales - impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares -, haciendo referencia a las modificaciones de

A partir del 1o. de enero de 2003, cédese a los Departamentos y al Distrito Capital, en proporción al consumo en cada entidad territorial, el Impuesto al Valor Agregado IVA sobre los licores, vinos, aperitivos, y similares, nacionales y extranjeros, que actualmente no se encontraba cedido.

En todos los casos, el IVA cedido a las entidades territoriales, quedará incorporado dentro de la tarifa del impuesto al consumo, o dentro de la tarifa de la participación, según el caso, y se liquidará como un único impuesto o participación, sobre la base gravable definida en el artículo anterior.

El impuesto liquidado en ningún caso podrá ser afectado con impuestos descontables, ~~salvo el correspondiente a los productores oficiales, que podrán descontar del componente del IVA de este impuesto, el IVA pagado en la producción de los bienes gravados (la parte tachada fue derogada por el artículo 78 de la Ley 1111 del 2006).~~

Del total correspondiente al nuevo IVA cedido, el setenta por ciento (70%) se destinará a salud y el treinta por ciento (30%) restante a financiar el deporte, en la respectiva entidad territorial.

Las exenciones del IVA establecidas o que se establezcan no aplicarán en ningún caso, respecto del IVA de cervezas y licores cedido a las entidades territoriales.

PARÁGRAFO 1o. Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, en los formularios de declaración se discriminará el total del impuesto antiguo y nuevo cedido, que corresponda a los productos vendidos en el Distrito Capital.

PARÁGRAFO 2o. Para los efectos en lo establecido en este artículo el Distrito Capital participará en el nuevo impuesto cedido en la misma proporción en que lo viene haciendo en relación con el IVA a cargo de las licorerías departamentales.⁸

De esta manera, la cesión abarcó el valor del IVA correspondiente a la producción de licores nacionales por cuenta de las licorerías departamentales, y el de la comercialización tanto de esos licores como de los importados, sin que la naturaleza nacional del tributo desde cuando fue creado por la Ley 21 de 1963, impidiera que el propio legislador dispusiera determinadas cesiones del recaudo

estos impuestos en el proyecto de ley presentado por el Gobierno, sin que en los ajustes planteados se incluyera el IVA dentro de la participación.

⁸ Esta cesión se reiteró recientemente en la Ley 1378 del 2010, así:

Artículo 1°. Manténgase la cesión del IVA de licores a cargo de las licorerías departamentales de que tratan los artículos 133 y 134 del Decreto Extraordinario 1222 de 1986.

El impuesto liquidado en ningún caso podrá ser afectado con impuestos descontables, salvo el correspondiente a los productores oficiales, que podrán descontar del componente del IVA de este Impuesto, el IVA pagado en la producción de los bienes gravados, entendidos estos como licores cuya producción está monopolizada y es producida directamente por las empresas departamentales a las que se refiere el inciso 1°.

Parágrafo. Los recursos que se obtengan por el descuento del IVA, serán destinados exclusivamente para la financiación de los servicios de Salud hasta tanto se logre la cobertura universal y la unificación del Plan Obligatorio de Salud en el respectivo Departamento.

hacia los departamentos, los distritos y los municipios, como lo hicieron los artículos 133 y 134 del Decreto 1222 de 1986⁹.

En términos generales, la semántica del término cesión conceptúa la “renuncia de algo, posesión, acción o derecho, que alguien hace a favor de otra persona”¹⁰. Jurídicamente, la cesión representa la forma por la cual una persona llamada cedente, transfiere al patrimonio de otra llamada cesionario, una cosa, crédito o derecho¹¹.

El marco legal de la cesión es propio del área civil y se recoge en el artículo 33 de la Ley 57 de 1887 según el cual “la cesión de un crédito, a cualquier título que se haga, no tendrá efecto entre el cedente y el cesionario sino en virtud de la entrega del título...”. En concordancia, el Código Civil asoció la cesión a una forma especial de la tradición que opera como “modo de adquirir el dominio de las cosas, consistente en la entrega que el dueño hace de ellas a otro, habiendo por una parte la facultad e intención de transferir el dominio, y por otra la capacidad e intención de adquirirlo”; desde esa perspectiva, el artículo 761 del Código Civil dispuso que la tradición de los derechos personales que un individuo cede a otro, se verifica por la entrega del título, hecha por el cedente al cesionario.

Es claro que esta regulación, desarrollada a lo largo del título XXV, capítulo I del Código Civil, fue diseñada para relaciones de derecho privado estructuradas sobre la base de negocios jurídicos interpartes de tipo particular, y que, en consecuencia, dista del ámbito del derecho público fiscal que parte de una relación impositiva entre el Estado y quienes desarrollan los hechos previstos legalmente como generadores de tributos.

Como contrato, la cesión implica que la parte titular de un derecho - cedente, lo transfiere a otra persona - cesionario, para que este lo ejerza a nombre propio, con todos sus accesorios y privilegios **que no sean meramente personales** y opera desde el momento en que se celebra el acuerdo.

Sin embargo, la noción civilista permite detallar características generales no del todo extrañas tratándose de cesión de créditos personales, como las que predicen que la cesión recae sobre activos de derecho patrimonial del cedente, no sobre las deudas; que es una institución prevista para la transferencia de relaciones de crédito individualizadas en derechos personales aislados que no supongan obligaciones recíprocas, pues en tal caso se requiere que la contraparte consienta en la cesión; que no debe estar prohibida por la ley¹²; y que comprende las fianzas, privilegios e hipotecas del crédito, como expresión del principio según el cual, lo accesorio sigue la suerte de lo principal (C. C. art. 1964).

Con todo, el artículo 133 del Decreto 1222 de 1986 es claro en que la cesión del impuesto sobre las ventas a cargo de las licoreras departamentales que allí se prevé y que se mantuvo en el artículo 54 de la Ley 788 del 2002 (inc. 1), sólo recae sobre el valor del impuesto; es decir que lo transferido a los departamentos fue únicamente lo recaudado por el IVA, quedando en manos de la Nación la Administración del gravamen y dentro de ella su fiscalización.

⁹ C-226 del 2004.

¹⁰ <http://www.rae.es/rae.html>

¹¹ LEAL PÉREZ, Hildebrando, *Diccionario Jurídico*, segunda edición, Leyer, Bogotá D. C. p. 83

¹² GÓMEZ ESTRADA, Cesar, *De los principales contratos civiles*, tercera edición, editorial Temis, 1999, p. 149-152.

De allí que el artículo 134 (inc. 2º) ibídem previera que la Nación sería la encargada de girar los valores cedidos a los servicios seccionales de salud para sufragar los gastos de funcionamiento de los hospitales universitarios y regionales.

Ante la expresa limitación del objeto de la cesión, no puede pretenderse extender la misma a la administración del IVA cedido, máxime cuando éste sigue siendo un impuesto nacional, como ya se precisó, respecto del cual la competencia de la DIAN constituye condición personalísima en virtud del Decreto 1071 de 1999, no susceptible de cesión en virtud de la regulación general del artículo 1964 del Código Civil.

De otra parte se observa, con importancia no menos relevante, que el demandante no demostró que las operaciones económicas con base en las cuales se hizo la determinación oficial del impuesto, se restringieran a la etapa de producción de licores nacionales, respecto de la cual opera la cesión del artículo 133 del Decreto 1222 de 1986, según se explicó párrafos atrás y se ratificó con la jurisprudencia constitucional evocada.

A lo anterior se añade que la nueva cesión dispuesta por la Ley 788 del 2002 para los licores, vinos y aperitivos y similares, nacionales y extranjeros que no se encontraban cedidos, sólo opera a partir del 1º de enero de 2003 por señalamiento expreso de la norma, de modo que, en virtud del principio de irretroactividad de la ley tributaria, dicha cesión no comprende el impuesto generado por operaciones realizadas durante el tercer bimestre gravable del año 2002, durante el cual se aplicaba el artículo 473 del Estatuto Tributario, con la modificación que introdujo el artículo 17 de la Ley 223 de 1995, según la cual:

“Los bienes incluidos en este artículo están sometidos a la tarifa diferencial del treinta y cinco por ciento (35%), cuando la venta se efectúe por quien los produce, los importa o los comercializa, o cuando fueren el resultado del servicio a que se refiere el parágrafo del artículo 476.

PARTIDA ARANCELARIA DENOMINACIÓN DE LA MERCANCIA

22.08 Alcohol etílico sin desnaturalizar con un grado alcohólico volumétrico inferior a 80% vol.; aguardientes, licores, y demás bebidas espirituosas; preparaciones alcohólicas compuestas del tipo de las utilizadas para la elaboración de bebidas, distintos de los sabajones y ponches - cremas y aperitivos de menos de 20 grados.”

Por todo lo explicado, concluye la Sala que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales era la autoridad competente para determinar el impuesto a las ventas sobre licores, generado por la Industria Licorera de Caldas para el tercer bimestre gravable del año 2002.

Por lo demás, la Sala se abstiene de considerar el argumento relacionado con la inmediatez en la aplicación de la norma de procedimiento que contempla el artículo 54 de la Ley 788 del 2002 en cuanto le otorga competencia a la entidad territorial, y la consiguiente ausencia de potestad fiscalizadora por parte de la DIAN para cuando se profirió el requerimiento especial (16 de mayo del 2005). Lo anterior, por cuanto dicho planteamiento no se expuso en el recurso de apelación sino en los alegatos de conclusión y, por tanto, escapa a la competencia del juez

de segunda instancia, circunscrita al conocimiento de las razones esgrimidas en la alzada, reforzadas a través de los segundos.

Por la misma razón de inoportunidad, no hay lugar a pronunciamiento alguno sobre la invalidez de las pruebas practicadas por el sistema de nulidad de pleno derecho, máxime cuando no se configura el presupuesto de la misma, cual es, desde la perspectiva del cargo analizado, su práctica por parte de funcionarios incompetentes.

2) INMODIFICABILIDAD DE LA DECLARACIÓN DE IVA POR ENCONTRARSE EN FIRME PARA CUANDO SE EXPIDIÓ LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN DEMANDADA

Argumentos de la parte actora (demanda, recurso de apelación y alegatos de conclusión en segunda instancia): este cargo glosa tres aspectos: la notificación extemporánea del requerimiento especial de acuerdo con el artículo 705-1 del Estatuto Tributario; la inoperancia de suspensión del término para realizar dicha diligencia por no haberse practicado inspección tributaria; la inexistencia de declaración de renta para el año gravable 2002 y las implicaciones que tiene en el inicio del conteo del término de firmeza.

Sobre el primer aspecto se aduce:

Los términos para notificar el requerimiento especial en el impuesto sobre las ventas y retención en la fuente se ligan al término de firmeza de la declaración de impuesto sobre la renta, y corresponden a los tiempos previstos para esta última, conforme al artículo 705-1.

La suspensión del término para notificar requerimientos especiales en renta se extiende a los requerimientos en IVA, por lo que si no hay suspensiones en renta tampoco las hay en IVA, y las suspensiones en IVA no afectan el término para notificar los requerimientos respecto del mismo impuesto, precisamente porque se rige por la normatividad de renta.

El término para notificar el requerimiento en renta involucra el plazo genérico de dos años y la extensión de 3 meses cuando se practica inspección tributaria en ese gravamen.

La práctica de inspección tributaria en IVA no altera el término para notificar el requerimiento en renta, y en tal caso el término del artículo 705-1 no sufre ninguna modificación y continúa siendo de dos años, porque la inspección tributaria en IVA, se repite, no altera el término para notificar el requerimiento en renta. Cosa distinta es que la DIAN utilice las pruebas obtenidas en la inspección tributaria en renta para fiscalizar y determinar el gravamen del IVA, sin que ello quiera decir que la utilización de las pruebas recaudadas modifique el término de firmeza de la declaración ni incida en el término de notificación del requerimiento especial.

El plazo para presentar la declaración de renta venció el 8 de abril del 2003, con lo cual el requerimiento especial debió notificarse a más tardar el 8 de abril del 2005; no obstante, ello se hizo extemporáneamente, el 18 de mayo de ese año, y condujo a que la declaración quedara en firme.

Dicha extemporaneidad es igualmente evidente si se aplica la tesis de la DIAN, según la cual, la inspección tributaria que se practicó en IVA suspendió por tres

meses el término para notificar el requerimiento especial en la investigación de ese impuesto, de modo que vencía el 12 de octubre del 2004, de acuerdo con los artículos 705, 706 y 714 del Estatuto Tributario. Sin embargo, el requerimiento especial se expidió el 16 de mayo del 2005 y se notificó dos días después.

En lo que atañe a la inoperancia de la suspensión de términos, se señala que la inspección tributaria no tiene fecha de iniciación y fue suscrita el 3 de mayo del 2005, es decir, posteriormente al 8 de abril del 2005 y al 12 de octubre del 2004.

La inspección tributaria no reúne las condiciones exigidas en el artículo 779 ibídem para considerarse como tal, porque no se constataron de manera directa los hechos que dieron lugar al requerimiento especial, ni se decretó ningún medio de prueba pertinente para esa verificación.

La investigación por impuesto sobre las ventas de los bimestres 1º a 6º del año gravable 2002 se inició con el acta de hechos del 11 de noviembre del 2003, la cual es anterior a los autos que ordenaron la inspección tributaria y al acta que se levantó de la misma.

Las glosas planteadas en el requerimiento especial no nacen del acta de inspección tributaria sino del acta de verificación y/o cruce que inició el 19 de noviembre del 2003 y concluyó el 24 de junio del 2004; los cruces que menciona el acta de inspección no se realizaron como resultado de pruebas practicadas en desarrollo de esa diligencia, sino que fueron anteriores a la fecha en que se suscribió el acta de la misma. Así, los actos demandados se fundamentaron en pruebas anteriores a la diligencia de inspección, que el acta respectiva se limitó a resumir.

Para la suspensión es absolutamente necesario que la inspección tributaria se lleve a cabo. La comisión de funcionarios para practicarla no significa que la misma se haya realizado ni que el auto de inspección suspenda automáticamente el término para practicar el requerimiento especial.

Dado que el acta de la diligencia no tiene fecha de iniciación y ni ésta ni el auto que decretó la prueba son la inspección tributaria propiamente dicha, se tiene que ella fue un ropaje creado para extender los términos de notificación del requerimiento especial, máxime cuando en la inspección no se realizó ninguna actividad probatoria sino que la Administración se limitó a extraer las pruebas recaudadas antes de aquélla.

Finalmente, para el año gravable 2002 los no contribuyentes estaban obligados a declarar ingresos y patrimonio, de acuerdo con las previsiones de la Cartilla de Instrucciones expedida por la DIAN y el Decreto 3258 del 2002.

De acuerdo con ello, la demandante presentó su respectiva declaración marcando la casilla 5 "C2" correspondiente a los no contribuyentes; en consecuencia, el término para notificar el requerimiento especial se regía por las previsiones del artículo 705 del Estatuto Tributario, esto es, a más tardar el 12 de julio del 2004, pues de acuerdo con el artículo 20 del Decreto 2795 del 2001, los responsables de IVA cuyo último dígito del NIT fuera 7 debían declarar el bimestre mayo-junio del 2002, a más tardar el 12 de julio siguiente.

La DIAN no le reconoció validez ni al formulario para declarar ni a la cartilla de instrucciones de su diligenciamiento, y afirmó que la marcación de la casilla "C2" no tiene implicaciones frente a la responsabilidad del contribuyente, pues en las

cartillas de diligenciamiento se advierte que los yerros existentes en la misma no eximen al contribuyente de cumplir sus obligaciones tributarias.

El formulario de declaración y la cartilla de instrucciones son actos administrativos productores de efectos jurídicos, de acuerdo con los cuales actuó la demandante, de tal suerte que su declaración fue de ingresos y patrimonio y, por ende, el término de dos años para notificar el requerimiento especial se cuenta desde cuando vence el plazo para notificar IVA y no renta, porque ésta, como tal, no existió.

El a quo consideró que el contribuyente es omiso por haber presentado una declaración de ingresos y patrimonio en lugar de una declaración de renta; no obstante, si así fuera, la Administración tendría que haber expedido una liquidación oficial de aforo en lugar de una liquidación oficial de revisión. Frente a ello, el Tribunal debió anular los actos demandados por violación al debido proceso, y ordenar a la DIAN la utilización de la vía procesal adecuada, pero de ninguna manera concluir que debía mantenerse el statu quo por la onerosidad del procedimiento legalmente admisible.

Argumentos de la parte demandada (contestación a la demanda y alegatos de conclusión en segunda instancia): el artículo 705-1 del Estatuto Tributario unificó el término de vencimiento y firmeza de las declaraciones de IVA y retención en la fuente, de modo que el término de firmeza de las declaraciones de IVA y retención en la fuente se aplica a partir del vencimiento oficial del término para presentar la declaración de renta, lo cual ocurrió el 8 de abril del 2003 para el asunto in examine. Es decir, el término de firmeza para las declaraciones de ventas y retención en la fuente se ató al de la declaración de renta siempre y cuando coincidan con el periodo fiscal.

Los plazos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones de ventas y retención en la fuente son los mismos de la declaración de renta respecto de los periodos que coincidan con el correspondiente año gravable.

A partir de esa fecha comenzó a transcurrir el plazo para proferir el requerimiento especial que luego, el 23 de febrero del 2005, se suspendió por la notificación del auto que decretó la inspección tributaria, lo cual le permitía a la DIAN proferir el requerimiento especial hasta el 23 de mayo del 2003. Por tanto, el requerimiento especial proferido el 16 de mayo del 2005 es oportuno.

Para efectos de la suspensión, el Estatuto Tributario prevé la realización de inspección tributaria independientemente de que se haga en la investigación fiscal por concepto de renta o de ventas.

Las pruebas relacionadas en el acta de inspección se obtuvieron en ejercicio de las facultades de fiscalización que se pueden ejercer desde antes de decretarse la inspección. La ley no exige que las pruebas se obtengan en una inspección tributaria y algunas se practicaron después de haberse ordenado dicha inspección.

La práctica de la inspección implica la realización de diversas diligencias que lleven a demostrar los hechos del proceso, las cuales se ejecutaron en el caso concreto, como la visita a la sociedad portuaria de Buenaventura que permitió establecer la realidad de las exportaciones declaradas.

El hecho de que el acta de inspección tributaria no tenga fecha de iniciación no implica la invalidez de la actuación pues una vez ésta se notifica, se entiende que las diligencias posteriores a la misma se hacen bajo su amparo.

La presentación de un formulario incorrecto de ingresos y patrimonio no le cambia la calidad de contribuyente a la persona ni su obligación de presentar declaración de renta, pues la obligación tributaria no se establece por el tipo de formulario diligenciado sino por la calidad del sujeto pasivo de que se trate.

La calidad de contribuyentes, declarantes o pertenecientes a un régimen especial no la definen los particulares y el equívoco en el señalamiento de esa categoría no vicia de nulidad los actos demandados, sin que la Administración esté facultada para disponer unilateralmente cambios sobre dicho aspecto pues ello es propio de la Ley.

Tan poca trascendencia tiene el mal diligenciamiento de las casillas C1, C2 y C3, que el sistema de información de la DIAN no invalida ni tiene por no presentadas las declaraciones que yerran en el señalamiento de esos códigos. Si no se hubiera estimado la declaración de ingresos y patrimonio como declaración de renta, se concluiría un incumplimiento de la obligación formal de declarar y se ampliaría el término de firmeza de las declaraciones de ventas y retención en la fuente que se atan a la declaración de renta, pues para expedir la liquidación de aforo la Administración cuenta con cinco años.

Análisis de la Sala:

Corresponde a la Sala examinar, en primer lugar, si la notificación del requerimiento especial proferido contra la actora se realizó dentro del término de firmeza de la declaración de impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer bimestre gravable del 2002, o por fuera de dicho término.

DE LA OPORTUNIDAD LEGAL PARA PROFERIR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL – FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES DE IVA Y RETENCIÓN EN LA FUENTE

El artículo 714 del Estatuto Tributario prevé que las declaraciones quedan en firme dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar; dentro de los dos siguientes al momento en que se presentan cuando se hace extemporáneamente, o dos años después de la solicitud de devolución o compensación respectiva, si la declaración refleja un saldo a favor del contribuyente o responsable, siempre que en ninguno de tales eventos se haya notificado requerimiento especial.

A su vez, el artículo 705 ibídem señala que el requerimiento especial debe notificarse a más tardar dentro de los dos años siguientes a cada uno de los supuestos anteriormente señalados, y el artículo 705-1 ibídem, dispone que *“los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.”*

Conforme con la norma anterior, la Sala ha precisado que **el término de firmeza de las declaraciones de IVA y Retención en la fuente es el mismo que**

corresponde a la declaración de renta del respectivo año gravable¹³ (2002 para el caso concreto).

DEL TIPO DE DECLARACIÓN DE RENTA PRESENTADA POR LA INDUSTRIA LICORERA DE CALDAS PARA EL AÑO GRAVABLE 2002

En términos generales, el impuesto de renta grava las utilidades obtenidas durante un año gravable o fracción de año, y afecta a todas las personas naturales y jurídicas que residan en el país, bajo la presunción de que son económicamente activas, con excepción de quienes la ley determine como no sujetos del impuesto.

La ley reconoce la tributación en dicho impuesto a través de dos regímenes fundamentales: el ordinario, al que pertenecen todos los contribuyentes, y el especial, en el que se ubican los contribuyentes que la ley califica como tales, sin desconocer los regímenes especiales, que dependen de la suscripción de contratos de estabilidad tributaria y/o jurídica.

Por regla general, todos los contribuyentes deben declarar el impuesto; los del régimen ordinario con la declaración anual de impuesto sobre la renta y complementarios, salvo aquéllos que la ley determine como no obligados, y los del régimen especial con la declaración de ingresos y patrimonio, salvo que la ley los exonere de dicho deber, la cual incluye los ingresos, el patrimonio y los pasivos de los contribuyentes, diligenciándose en "0" los renglones correspondientes a la liquidación del impuesto y del anticipo.

Las declaraciones mencionadas son formas preimpresas típicas, de diagramación y graficación idénticas, sólo diferenciables al tiempo de diligenciarse las casillas de identificación que aparecen en sus formularios, de acuerdo con los respectivos instructivos que se adjuntan a aquéllos.

No puede desconocerse que tales instructivos contienen indicaciones específicas sobre el diligenciamiento de los respectivos formularios y, en esa medida, constituyen parámetros generales que manifiestan una voluntad administrativa unilateral encaminada a producir efectos jurídicos para contribuyentes indeterminados, con el fin de éstos cumplan satisfactoriamente su deber de declarar; en consecuencia, acceden al control jurisdiccional a través de la acción pública de nulidad consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo¹⁴.

Pero más allá de ello, el régimen de tributación del contribuyente, el tipo de declaración que presenta de acuerdo con aquel, y los efectos de la misma, son aspectos directamente regulados por la ley, sin que la información correspondiente a los datos del declarante pueda suplir dicha regulación.

Así pues, dado que los datos de identificación suministrados no tienen entidad para determinar ninguno de los aspectos anteriores, la réplica del demandante resulta impertinente y a todas luces inane, independientemente de que el diligenciamiento se halla motivado en las instrucciones adjuntas al formulario de la declaración, pues éstas, como categoría inferior a los preceptos legales a los cuales deben ajustarse, no validan ni mantienen inmutables los referidos datos cuando quiera que se aparten de dichos preceptos.

¹³ Sentencia del 12 de febrero del 2010, sentencia del 12 de febrero del 2010, exp. 16696, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño (E)

¹⁴ Sección Cuarta, sentencia del 27 de noviembre de 1998, exp. 03-27-1998-0040, C. P. Dr. Germán Ayala Mantilla.

De acuerdo con la Ordenanza No. 282 de la Asamblea Departamental de Caldas, publicada en gaceta del 7 de diciembre de 1998 (fls. 6-10, c. 1), "por la cual se modificaron los estatutos básicos u orgánicos de la Industria Licorera de Caldas", dicha entidad es una empresa industrial y comercial del Estado, del orden departamental, directa o de primer grado, vinculada a la Secretaría de Hacienda del Departamento de Caldas.

Conforme al artículo 16 del Estatuto Tributario, dichas empresas son contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, entendiéndose que tributan en el régimen ordinario toda vez que no se incluyen entre las entidades del régimen especial que enumera el artículo 19 ibídem.

En consecuencia, le correspondía a la demandante presentar declaración de renta y complementarios en los términos del artículo 12 del Decreto 3258 del 2002¹⁵, la que una vez radicada en los lugares destinados para ello, no puede tenerse por no presentada, ni desestimarse o modificarse sino a través de los procedimientos administrativos legalmente establecidos. Así mismo, en virtud del principio de legalidad, el error de identificación en cuanto al régimen de tributación aplicable visto en el código de la clase de declarante (en el caso concreto se marcó el C2, fl. 12, c. 1), no puede atar los efectos de la declaración ni privar su fiscalización conforme a la normatividad regente.

DE LA SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL POR INSPECCIÓN TRIBUTARIA

El artículo 706 ejusdem, modificado por la Ley 223 de 1995 (art. 251), norma vigente al momento de presentarse la declaración inicial, previó la suspensión de dicho término, entre otros eventos, "cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta".

La inspección tributaria fue definida legalmente como un medio de prueba por el cual se constatan directamente los hechos que interesan al proceso y se verifican sus circunstancias de tiempo, modo y lugar (*art. 779 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 137 de la Ley 223 de 1995*).

Dicha diligencia debe decretarse mediante auto notificado por correo o personalmente, en el que se indiquen los hechos materia de la prueba y los comisionados para practicarla; debe iniciar "una vez notificado el auto que la ordena", levantándose un acta de la misma que de cuenta de todo lo ocurrido en su desarrollo y de la fecha en que termina.

Bajo esa preceptiva legal, es claro que el inicio de la inspección lo determina la fecha en que se notifica el auto que la decreta, pero la norma no prevé un plazo exacto de duración para practicarla.

La constatación directa que tiene por objeto la inspección no implica que los funcionarios comisionados para practicarla se desplacen a las oficinas del contribuyente, pues tal verificación puede realizarse a través de cruces de información, documentos, requerimientos, órdenes de inspección contable, etc, con el cumplimiento de los respectivos requisitos legales.

¹⁵ "Por el cual se fijan los lugares y plazos para presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente ...".

Así, se permite que en desarrollo de la inspección la Administración decrete todos los demás medios probatorios legalmente autorizados, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias, sin perjuicio de que pueda justipreciar las pruebas recaudadas con antelación a la diligencia, en ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación que el ordenamiento le reconoce y que puede ejercer cada vez que lo considere pertinente para cumplir el fin superior al que responden: asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales (E. T. Art. 684).

La Sala ha precisado que ante la claridad del artículo 706 del Estatuto Tributario, el término de notificación del requerimiento especial se suspende a partir de la fecha de notificación del auto que decreta de oficio la inspección, por un lapso fijo de tres meses, no prorrogable pero tampoco sujeto a disminución¹⁶.

Así mismo, señaló que la expresión "*se practique inspección tributaria*" del artículo 706 ibídem, implica que ésta efectivamente se realice, al punto de no admitir distinciones que la propia norma no hace, ni interpretaciones extensivas del concepto de inspección.

Por tanto, la suspensión se condiciona a la existencia real de la inspección tributaria, de modo que, mientras los comisionados o inspectores no inicien las actividades propias de su encargo, acordes con el artículo 779 ejusdem, no puede entenderse realizada la diligencia ni suspendido el término de notificación del requerimiento especial.

En consecuencia, de acuerdo con la interpretación armónica de los artículos 706 y 779 ejusdem, para que la inspección oficiosa suspenda por tres meses el término de notificación del requerimiento especial, debe practicarse por lo menos dentro del plazo durante el cual opera la suspensión de términos, que corre a partir de la notificación del auto que decreta la diligencia¹⁷.

Frente a ello y dado que el referido artículo 779 no dispone plazo alguno para finalizar la inspección, la sala clarificó que si bien la suspensión está restringida a 3 meses, la práctica de la misma puede prolongarse por fuera de dicho término, pero dentro de los 2 años de que trata el artículo 705 del E.T.¹⁸

Ahora bien, conforme al artículo 13 del Decreto 3258 del 2002¹⁹, los grandes contribuyentes – calidad de la demandante - debían presentar la declaración de renta y complementarios de ese año entre el 7 y el 11 de abril del 2003 de acuerdo con el último dígito de su NIT (7).

La actora cumplió oportunamente dicho deber, el 26 de marzo del 2003 (fl. 12, c. 1), de modo que, de acuerdo con lo señalado en la norma anterior y en los

¹⁶ Sentencia de 26 de marzo de 2009, exp. 16727, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 17 de junio del 2010, exp. 16604, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

¹⁸ Sentencia del 5 de mayo del 2011, exp. 17888, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño

¹⁹ Por el año gravable 2002, deberán presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios en el formulario prescrito por la DIAN, las personas jurídicas o asimiladas, las entidades sin ánimo de lucro con régimen especial y demás entidades que a 31 de diciembre de 2002 hayan sido calificadas como "Grandes Contribuyentes" por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 562 del Estatuto Tributario, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 15 del presente decreto para las entidades del sector cooperativo.

El plazo para presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios se inicia el 3º de Febrero del año 2003 y vence entre el 7 y 11 de abril del mismo año, atendiendo al último dígito del NIT del declarante.

artículos 705 y 705-1 del Estatuto Tributario, el término para notificar el requerimiento especial en la investigación por impuesto sobre las ventas del tercer bimestre gravable del año 2002 comenzó el 8 de abril del 2003 (*fecha en que venció el plazo para presentar la declaración de renta del 2002*) y precluía, en principio, el 8 de abril del 2005.

No obstante, por Auto del 18 de febrero del 2005, notificado el 23 de febrero del mismo año según consta en la planilla correspondiente (fls. 4726 y sgts, c. 2K) se ordenó practicar inspección tributaria a la demandante, en cuyo desarrollo se libraron requerimientos de información a diferentes entidades, se recibieron testimonios, se realizó una inspección aduanera para verificar la realidad de las exportaciones denunciadas por la actora, y se hicieron diligencias de verificación, todo lo cual ocurrió entre los meses de marzo y abril del 2005. Tales actuaciones demuestran la proactividad de la DIAN en relación con la diligencia de inspección tributaria y permiten constatar su efectiva ejecución²⁰.

Así pues, habiéndose practicado la inspección, se cumple el presupuesto previsto en el artículo 706 ibídem para que opere la suspensión del término de notificación del requerimiento especial, independientemente de que la prueba no se haya ordenado en la investigación por impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2002, sino por impuesto sobre las ventas de un bimestre del mismo año, toda vez que la norma opera para todo tipo de fiscalización, cualquiera que sea el tributo, y no prevé ningún condicionamiento tratándose de la segunda de dichas investigaciones, ni sujeta sus efectos al artículo 705-1 ejusdem. Una interpretación contraria a dicha noción contravendría flagrantemente el espíritu del artículo 683 del Estatuto Tributario para restarle eficacia al poder fiscalizador.

La suspensión del término referido operó por tres meses, desde cuando se notificó el auto que decretó la inspección tributaria; por lo tanto, al vencimiento de dicho lapso continuó el conteo respectivo, lo que produjo que el término del artículo 705 se extendiera hasta el 8 de julio del 2005. Sin embargo, el requerimiento se notificó el 18 de mayo del 2005, antes de finalizar el plazo de suspensión (fl. 5239-5241, c. 2M).

De lo anterior se colige que la notificación del requerimiento especial respecto del impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer bimestre gravable del año 2002 no fue extemporánea ni, por ende, invalida los actos acusados, como lo evidencia el siguiente gráfico:

Inicio de conteo de término para proferir requerimiento especial	Notificación de auto que decretó inspección tributaria	Notificación de Requerimiento especial 18 de mayo del 2005	Vencimiento de plazo de suspensión de término para notificar requerimiento especial por notificación de auto que decretó inspección	Vencimiento de plazo para notificar requerimiento especial en virtud de la suspensión por la notificación del auto que decretó la inspección
---	---	---	--	---

²⁰ fls. 411, 4692 a 4703, 4720, 4726, 4736, 4744, 4785, 4786, 4827 a 4831, 4880 a 4893, 4902 a 4945, entre otras pruebas

			tributaria (3 meses)	tributaria
8 de abril del 2003 (fecha en que venció el plazo para presentar la declaración de renta del 2002)	23 de febrero del 2005	18 de mayo del 2005	23 de mayo del 2005	8 de julio del 2005

3. MODIFICACIÓN DE INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES GRAVADAS ASOCIADAS A EXPORTACIONES Y VENTAS A SAN ANDRÉS – FALSA MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ACUSADOS POR INEXISTENCIA DE SUSTENTO PROBATORIO

Argumentos de la parte demandante (demanda, recurso de apelación y alegatos de conclusión en segunda instancia): la DIAN desconoció exportaciones por \$623.544.000 y ventas a San Andrés por \$265.966.000, bajo el argumento de que dichas operaciones no se realizaron, reflejándolo en los renglones BM “ingresos brutos por exportaciones” y BC “ingresos brutos por operaciones excluidas y no gravadas”, y afectando el renglón BD “ingresos brutos por operaciones gravadas” en el que incluyó como tales la suma de \$889.520.000, como si las ventas se hubieran hecho en el país, no obstante que no existen pruebas sobre la percepción de ingresos gravados por dicha cuantía.

Tal consideración de inexistencia de las exportaciones o ventas a San Andrés no significa que ellas se conviertan en operaciones gravadas con IVA, porque para ello se requiere que la venta se realice y que sea dentro del país.

Los actos acusados aplicaron una presunción sin fundamento legal, porque la inexistencia de exportaciones no conduce a concluir que éstas corresponden a ventas nacionales, sino a que las ventas nunca se realizaron.

Las divisas generadas por las exportaciones se reintegraron adecuadamente al mercado cambiario a través de la cuenta de compensación 1010400293 de Bancolombia Panamá a nombre de la Industria Licorera de Caldas. Las divisas demuestran que las exportaciones sí se realizaron, dado que sólo pueden proceder de ventas en el exterior, y corroboran la inexistencia de ventas en el país en la cuantía que aduce la DIAN.

Dado que la actora es una empresa industrial y comercial del Estado del orden departamental, la exportación de bienes es la única forma de reintegrar divisas al mercado cambiario a través de la cuenta de compensación.

El documento que acredita la operación de exportación es de carácter público pues su exigencia deviene de la ley, y según la casilla 64 de los tramitados por la demandante y desconocidos por la DIAN, la mayoría de los licores exportados fueron objeto de inspección, cuyas actas fueron firmadas por el funcionario aduanero comisionado para desempeñarse como inspector y por el respectivo declarante.

La descalificación de las exportaciones constatadas por los DEX equivale a desconocer la naturaleza de los mismos como acto administrativo particular, individual y concreto, creador de situaciones jurídicas particulares a favor de la ILC y no tachados de falsos dentro de un proceso penal. Adicionalmente, los DEX plasmaron la actuación de los funcionarios de la DIAN en dos regímenes aduaneros diferentes (el de exportación y el de tránsito aduanero), en los que debieron intervenir dos aduanas diferentes (la de Manizales y la de Cartagena o Buenaventura, según corresponda).

El documento público se presume auténtico y ello implica que obliga a las autoridades, quienes sólo pueden desvirtuarlo a través de los mecanismos procesales previstos en la ley. Por lo mismo, para rechazar la aceptación de la solicitud de embarque por parte de la DIAN, ésta debía verificar la existencia del mandato de las SIAS que aparecen en los DEX como declarantes autorizados y no simplemente valorar las certificaciones de algunas de ellas que negaron haber actuado en tal calidad.

La DIAN pudo haber advertido la referida inconsistencia cuando hizo la inspección aduanera sobre las mercancías exportadas por la ILC, pero ninguna de las actas de inspección levantadas registró la existencia de inconformidades entre lo declarado y lo inspeccionado. Hay DEX que son descalificados por la DIAN.

Todos los DEX que se desconocen aparecen firmados por personas identificadas como funcionarios de la DIAN con su respectivo cargo, y por quien fue comisionada para realizar una diligencia de verificación de las normas aduaneras dentro de la investigación tributaria, aduanera y cambiaria iniciada contra la demandante, el 28 de octubre del 2003.

La Administración de Impuestos otorgó la autorización de embarque, identificó los contenedores con sus números, placas y empresa transportadora, y diligenció los datos de la certificación de embarque, al igual que el renglón 63 correspondiente a la inspección realizada para constatar que la cantidad de cajas que figuraba en la descripción de la mercancía, correspondía a las efectivamente embarcadas. Posteriormente, numeró y firmó el DEX otorgándole, se insiste, el carácter de documento público.

Tales acciones demuestran que la Administración fue más allá de autenticar un documento privado diligenciado por un particular, en cuanto llenó los datos de la certificación de embarque, de modo que el DEX sólo adquiere esa naturaleza cuando el funcionario realiza toda la actuación fiscalizadora. Ante la naturaleza pública del documento señalado, su cuestionamiento sólo puede hacerse a través de tacha de falsedad, so pena de violarse el debido proceso.

De otra parte, los actos administrativos se fundamentaron en pruebas carentes de valor, porque para concluir que la demandante realizó exportaciones ficticias se basaron fundamentalmente en el acta de inspección tributaria cuyas conclusiones reprodujeron, y en otros documentos que presentan varias inconsistencias. El caudal probatorio está compuesto de medios inconducentes e impertinentes respecto de lo que se busca acreditar.

La explicación de este punto toma como referencia los documentos de exportación Nos. 1011981000665, 1011981000568, 1011981000667, 1011981000569, 1011981000666 y 1011981000717, de los cuales se predica la calidad de documentos públicos en cuanto los firmó la funcionaria Rosario Martínez, debidamente comisionada para ello, quien certificó la validez de sus datos, y fue

posteriormente designada para realizar la investigación tributaria contra la demandante, sin que su actuación haya sido objeto de algún reparo oficial.

El mandato otorgado a las SIAS para actuar en nombre de la exportadora debió verificarse antes de que los funcionarios aduaneros asignaran el número y la fecha de autorización de embarque, pues la aceptación de ésta presupone ese tipo de constataciones.

La información de los contenedores fue transcrita directamente por los funcionarios de la DIAN, no por la actora. Por lo mismo, frente a las inconsistencias de esa información la demandante no tiene ninguna responsabilidad.

La visita practicada en la sociedad portuaria de Buenaventura para verificar el estado de los contenedores se realizó entre los días 11 y 15 de abril del 2005, cuando había precluido el término de dos años para notificar el requerimiento especial, de modo que esa prueba es extemporánea y carece de valor legal. Además, esa acta de visita no forma parte del acta de inspección tributaria dado que ésta nunca constató esos hechos; es así como esa acta indicó que las observaciones sobre los contenedores formaban parte del acta de verificación.

Igualmente, el acta de visita de los contenedores está viciada de nulidad y no puede fundamentar la liquidación de revisión, en cuanto señaló que los funcionarios que practicaron la visita fueron comisionados por autos de inspección tributaria con una fecha distinta a la que en realidad tienen, e identificó como funcionarios visitantes a otros distintos de los comisionados.

Particularmente, se explica que el contenido del DEX 1011981000665 pretende descalificarse con documentación proveniente de la SIA Packing Express, según la cual sólo se realizaron 6 operaciones cuyos documentos soporte adjuntó, y entre los cuales se encuentra el mandato que recibió de la actora para actuar como declarante.

A pesar de que la DIAN adujo que esa documentación de la SIA no tenía relación con el DEX mencionado, asignó número y fecha de autorización de embarque, no obstante que previo a ello debía verificar la calidad de mandatario de la SIA y la del representante legal de la misma que suscribió el DEX.

El hecho de que el Consorcio Sistemática R. A., en Perú, no se encontrara activo, no implicaba que las exportaciones con destino a ese país fueran ficticias. Es así, porque el Oficio SUNAT del 7 de enero del 2005 aclaró que la empresa "C Sistemática R. A. Y/O Carmen de la Cruz" existía pero estaba "baja de oficio", y que la empresa "C Sistemática R. A. Y/O Kboard Representaciones" se encuentra en estado "activo", y dichas empresas eran las destinatarias de las mercancías exportadas por la ILC al Perú.

Así mismo, se aportaron contratos suscritos entre la demandante y el "Consorcio Sistemática R. A." del Perú, integrado por la sociedad "Sistemática Rodríguez Arias y Cía S. en C." y una persona natural. Los DEX tramitados están a nombre del Consorcio Sistemática R. A., "C Sistemática R. A. / Carmen de la Cruz" y "C Sistemática R. A. Y/O Kboard Representaciones", en los dos últimos casos por aplicación de la figura del endoso de las facturas de venta.

Dado que las empresas señaladas se encuentran en diferente situación en cuanto no tienen el mismo estado de cumplimiento de sus obligaciones de registro, la

DIAN no puede predicar la invalidez de las exportaciones al Consorcio, porque la empresa no figure activa en las bases de datos de los países a los que se dirigen las presuntas exportaciones. Así pues, el hecho de que el comprador en el exterior no haya renovado su matrícula mercantil no es suficiente para restarle validez a la exportación realizada por la demandante, que se surtió con todas las formalidades aduaneras colombianas.

Sobre el Documento de Exportación No. 1011981000568 se añadió que la certificación allegada vía exhorto por el consulado de Colombia en Londres no negó la existencia de la empresa Latin Import C. A., sino que advirtió a la DIAN la necesidad de tener más documentación para determinar la existencia de la empresa que figuraba como importadora y la realización de operaciones de comercio exterior con la actora, solicitándole el número de registro de dicha compañía como empresa contribuyente en ese país.

Respecto de los DEX Nos. 1011981000667, 1011981000569, 1011981000666 y 1011981000717, se aclaró que, lejos de lo señalado por la Administración en cuanto a la existencia de tres DEX de diferentes fechas, del mismo cliente (Bubaco Comercio Export Import Ltda.) y relacionado con los mismos contenedores, se constató que el DEX 011981000569 relaciona el contenedor TRIU 3817604, distinto del que menciona el DEX 011981000852 y el DEX 011981000666 que es el TRIU 3847604, y que el contenedor TRIU 337149-1 aparece en el DEX 011981000569 pero no en el DEX 011981000666.

Para el desconocimiento de las exportaciones no se cuestionaron los compradores sino el hecho de que INTERADUANAS no figuraba como mandataria de la actora y la falta de constatación de ese hecho en el informe de contenedores.

Respecto de los DEX 1011981000686 y 1011981000689 no se cuestionaron los contenedores ni la actuación de la SIA, sino el informe de SUNAT sobre la inactividad del cliente "Consorcio Sistemática R. A."

La DIAN utilizó elementos aislados de los diferentes DEX para hacerlos aparecer como pruebas en contra de la demandante, a pesar de que cada uno tiene sus propias particularidades, de las cuales se deduce que no existen suficientes elementos probatorios para concluir que las exportaciones no se realizaron.

Así pues, la valoración probatoria por parte de la DIAN carece de validez porque refiere a conclusiones genéricas fundadas en conclusiones subjetivas y parciales, desconociendo que la información de los contenedores fue colocada directamente por funcionarios de la Administración; que el gravamen proviene de actuaciones de la SIA, no obstante que se trata de exportaciones "ex work" en las que dichas actuaciones no incumben a la licorera exportadora; y que no en todos los casos hubo cuestionamientos sobre clientes.

La demandada planteó réplicas específicas que luego extendió a todas las exportaciones de manera desordenada, sin valorar cada prueba en concreto. En ese sentido, debe explicar el rechazo de los documentos públicos firmados por sus funcionarios, a pesar de que antes de esa suscripción se habían inspeccionado; el pasar por alto la intervención de la DIAN en el diligenciamiento de los datos de los contenedores, los manifiestos de carga y las autorizaciones de embarque, y la omisión de cuestionamientos oficiales sobre la actuación de los funcionarios que realizaron ese diligenciamiento.

Sobre el rechazo de las ventas a San Andrés por \$265.965.600, por falta de correspondencia entre lo anotado en las facturas 89461, 89469 y 89558 y las cantidades relacionadas en el conocimiento de embarque del 5 de junio del 2002, aportado por la demandante y expedido por "Naviera Costa Brava"; la actora anotó que en la liquidación oficial de revisión no se hizo ninguna referencia a que a dicha empresa se le hubiera solicitado información al respecto o que se hubiera pronunciado sobre la existencia del conocimiento de embarque.

Mercancía por valor de \$182.008.000 aparece soportada en diferentes guías aéreas que obran en el expediente, y, de acuerdo con el Oficio 000372 del 12 de febrero del 2004, del Administrador Local de Aduanas de San Andrés, las empresas aéreas que transportan carga hacia el archipiélago amparan el ingreso de la mercancía con la factura cambiaria de transporte.

Al conocimiento de embarque, las guías aéreas y el oficio señalado se les negó valor probatorio por el Acta de Inspección Judicial del 2 de julio del 2005, levantada con posterioridad al requerimiento especial y la cual no se dio a conocer a la contribuyente, apartándose de los principios de publicidad y contradicción de la prueba.

El a quo desconoció que los actos acusados le otorgaron a los ingresos por exportaciones y ventas a San Andrés la calidad de ingresos inexistentes, sin que la DIAN demostrara que tales ingresos correspondían a ventas gravadas en el territorio nacional.

La DIAN pretende desconocer las exportaciones realizadas con base en el concepto de régimen de exportación que emana de su semántica general, ajena a las definiciones que contiene el artículo 1º del Decreto 2685 de 1999. A partir de ese concepto requirió a la actora para que cumpliera una serie de obligaciones no previstas para ningún otro exportador colombiano, como probar que la mercancía exportada arribó al país de destino o que el cliente en el exterior debe agotar el trámite de importación de la misma.

La modalidad de exportación utilizada por la Industria Licorera de Caldas se rige por el artículo 265 ibídem, que sólo regula la salida de las mercancías nacionales o nacionalizadas del territorio aduanero nacional, para su uso o consumo definitivo en otro país. Por lo mismo, los actos demandados colocan a la demandante en situación de desigualdad frente a los demás exportadores colombianos, a quienes no se les desconoce sus operaciones de comercio exterior si no están en capacidad de acreditar que la mercancía exportada llegó a su lugar de destino o que fue importada por el cliente del exterior; y le priva de la posibilidad de pactar la negociación internacional en el término INCOTERM que más le convenga, cuya razón de ser es precisamente determinar el alcance y la cobertura de las obligaciones del vendedor y del comprador.

Ninguna de las facturas de la Industria Licorera de Caldas comprende gastos por nacionalización de licores en el lugar de destino ni transporte de la mercancía al lugar de entrega, como tendría que hacerse en caso de que la negociación se pactara en DDP.

La negociación en términos "ex work" conduce a que los trámites aduaneros de exportación en el país de origen corran por cuenta del comprador como cliente en el exterior, siempre que el vendedor suministre todos los elementos necesarios para ello, poniendo la mercancía a disposición del comprador en su propio establecimiento sin despacharla para la exportación, ni ubicar la carga en el

vehículo receptor, concluyendo sus obligaciones comerciales con la entrega de la mercancía en la puerta de la fábrica.

El pacto en “ex work” liberó a la demandante, como vendedor, de asumir los trámites de exportación, porque el INCOTERMS libremente acordado entre las partes es el que implícitamente indica el punto de entrega de la carta por parte del vendedor. Para ello no se requiere que exista un “contrato INCOTERMS”, porque el término de negociación aparece en la factura y de él pueden deducirse las obligaciones recíprocas entre las partes respecto de la distribución de los gastos, la transferencia de riesgos, los trámites documentales y las condiciones de entrega de la mercancía.

Por tanto, dada la inexistencia del contrato referido, la DIAN no podía exigirlo vulnerando el término de negociación pactado, ni pedir que se probara la exportación con la acreditación de la llegada de la mercancía al país de destino y su respectiva importación dentro de dicho país.

La consolidación del DEX requiere la participación del funcionario aduanero y del transportador. Una vez dicho funcionario cierra los DEX previamente presentados, no existe etapa posterior de ejecución de los mismos, pues, el cierre del DEX indica la culminación de la operación de exportación, al tenor del artículo 281 ejusdem.

Argumentos de la parte demandada (contestación a la demanda y alegatos de conclusión en segunda instancia): la actuación de la DIAN se basó en los hechos probados dentro de la investigación fiscal, como verificaciones sobre la entrada y salida de contenedores que aparecen en los DEX, y cruces de información con diferentes sociedades de intermediación aduanera y supuestos compradores del exterior.

Las ventas nacionales no parten de una presunción sino de la verificación de la inexistencia de registro contable de ventas al exterior, máxime cuando las mercancías nunca salieron del país. La DIAN no supuso ventas porque el valor de las mismas había sido declarado por la actora.

Del acervo probatorio y las regalías contables se evidencia la producción, distribución y consumo de los licores en discusión, así como la no exportación de los mismos. Frente a ello se concluye que la fuente de los ingresos de la Industria Licorera de Caldas no fue las exportaciones sino las ventas nacionales de los licores producidos y comercializados.

La existencia de la cuenta de compensación 1010400293 de Bancolombia Panamá no demuestra por sí sola que el dinero que ingresa a ella provenga de exportaciones efectivamente realizadas. El origen y destino de las divisas que se depositen en ese tipo de cuentas pertenece a otro régimen ajeno al impuesto a las ventas, y, por tanto, su discusión es impertinente en este escenario procesal, pues la investigación relacionada con la obtención de divisas sin ninguna justificación legal es competencia de la Fiscalía General de la Nación.

La actora no solicitó nuevas pruebas en la vía gubernativa, no obstante que el principio de la carga de la prueba le imponía hacerlo si consideraba que las mismas eran escasas o insuficientes. Por su parte, la liquidación oficial de revisión acusada analizó detalladamente las diferentes pruebas recaudadas dentro de la investigación y la contribuyente tuvo la oportunidad de oponerse a esa valoración.

Hay lugar a desconocer exportaciones por valor de \$623.554.394, por las siguientes razones:

Los documentos enviados por la SIA PACKING EXPRESS en relación con las seis operaciones que realizó con la demandante para las exportaciones amparadas con el DEX No. 1011981000665, no tienen relación con las exportaciones, de modo que no hay soporte de esas ventas hechas al exterior al Consorcio Sistemática R. A. y/o Carmen B. de la Cruz, en el Perú.

Los contenedores que relaciona dicho DEX (CNIU113333-1 y CNIU114360-1) ingresaron vacíos al puerto de Buenaventura, y el primero de ellos salió en igual estado.

Así mismo, en respuesta a exhorto realizado, la Gerencia de Inteligencia Aduanera de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT – del Perú, informó la inexistencia de registro de importaciones a nombre de la empresa compradora, y la inactividad de la empresa Sistemática Rodríguez Arias y Cía S. en C., no obstante lo cual, la actora prorrogó el contrato celebrado con el consorcio, a pesar de que como empresa industrial y comercial del Estado debía cerciorarse de la existencia legal activa de sus contratistas. De igual forma, la SUNAT señaló que la única operación realizada con el proveedor Industria Licorera de Caldas era la facturada con el número 91930 del 2 de diciembre del 2002, fecha ajena al bimestre investigado.

El DEX No. 1011981000568 se refiere a las ventas realizadas al cliente Latin Import C. A. indicó como SIA declarante a la sociedad INTERADUANAS LTDA., la cual no realizó ninguna exportación a nombre de la actora. El contenedor de dicho DEX ingresó vacío al puerto de Buenaventura y salió de Colombia en el mismo estado, y la sociedad compradora no existe en Londres, según lo certificó la sociedad competente en ese país.

El DEX 1011981000667 señaló igualmente a INTERADUANAS como SIA declarante, y el contenedor que allí se menciona ingresó al puerto el 10 de agosto del 2001 y en la misma fecha salió al exterior; sin embargo, no regresó a Colombia por el mismo puerto.

Los DEX 1011981000569, 1011981000666 y 1011981000717 presentan la misma inconsistencia en cuanto a la SIA declarante (INTERADUANAS), y, según reportes de la Sociedad Portuaria de Buenaventura, los contenedores identificados en ellos no arribaron al puerto de Buenaventura, o salieron vacíos del país en 1999, sin haber regresado a dicho puerto.

Las anteriores observaciones demuestran que los DEX sí fueron cuestionados, y la firma de los mismos por parte de los funcionarios de la DIAN no incide en aquéllas, porque las irregularidades en que éstos pudieron incurrir son propias del derecho disciplinario y del penal.

La naturaleza pública de los DEX no los hace irrefutables frente a exportaciones ficticias, para darle apariencia real a algo que no lo tiene, dado que los productos de la demandante no salieron del país.

Aunque los datos de los contenedores son colocados por la DIAN, los manifiestos de carga y embarque se otorgan con su intervención y ello no impide que quien figure como exportador en el DEX no realice la exportación, porque la realidad de

la operación vista a través de la inexistencia de compradores y de la entrada y salida de contenedores del país, puede desvirtuarla.

La información que aparece en los DEX es expuesta bajo la responsabilidad de los sujetos pasivos aduaneros que figuraban como exportadores, presumiéndose de buena fe que tales documentos contienen información veraz hasta cuando se desvirtúen sus elementos formales.

En virtud del control posterior que puede ejercer la DIAN se desvirtuó la exportación de las mercancías, su venta en zona de régimen aduanero especial como San Andrés Islas y la utilización de los intermediarios y medios de transporte informados en los DEX, todo lo cual dejó en evidencia que la actuación de la demandante en la presentación de los DEX no estuvo provista de buena fe, por contener datos equivocados e irreales.

De otra parte, algunas SIAS no realizaron trámites de importación o exportación a nombre de la demandante durante el año 2002, ni, por tanto, actuaron como declarantes autorizados en las exportaciones cuestionadas; ello permite endilgar toda la responsabilidad a la actora porque ésta, finalmente, fue la beneficiada con tales operaciones.

El tipo y la manera de negociación entre vendedores exportadores y sus compradores es un acuerdo privado aplicable a las partes contratantes, no extendible para desvirtuar el cumplimiento de normas de orden público que exigen demostrar la realización de ventas al exterior para tener derecho a la exención fiscal de la exportación.

Los términos INCOTERMS que se refieren a términos de negociación, no sustraen a la Industria Licorera de Caldas de cumplir sus obligaciones aduaneras y tributarias, pues delimitan aspectos comerciales y no fiscales.

La visita a la Sociedad Portuaria de Buenaventura en la que se constató el estado de los contenedores reflejados en los diferentes DEX, fue oportuna porque la inspección tributaria había suspendido el término para notificar el requerimiento especial, y la practicaron funcionarios debidamente comisionados y facultados para hacerla.

La exportación implica la entrega de la mercancía en el exterior, para su uso o consumo en otro país, y, como garantía estatal, la legislación ordena que se haga a través de una sociedad de intermediación aduanera SIA. Para la exportación debe diligenciarse la respectiva declaración en un formulario predeterminado, obtenerse las autorizaciones del caso, concurrir un exportador, un declarante que actúe en su nombre y un importador ubicado en el exterior, y debe existir una mercancía que salga del país.

El desconocimiento del valor declarado como ventas a San Andrés excluidas en cuantía de \$265.966.000, parte del registro contable de dicho valor y la inexistencia de documentos idóneos para demostrar el transporte de la mercancía a la zona de régimen aduanero especial.

El documento exigido para demostrar las ventas al régimen aduanero especial, es la guía aérea o conocimiento de embarque. Estos documentos no pueden ser sustituidos por facturas que reflejen cantidades distintas a las que aparezcan en dicho conocimiento o que hayan sido expedidas por personas naturales o jurídicas

inexistentes. La factura cambiaria de transporte no puede equipararse a la guía aérea.

La demandante solicitó que se tuvieran en cuenta las guías aéreas expedidas por la empresa Aerocarga Islas Ltda. y las certificaciones emitidas por los gerentes de dicha compañía y de la sociedad Aerocarga Islas Ltda.; sin embargo, en la inspección judicial a dichas empresas no se encontraron facturas por servicios de carga a San Andrés a nombre de la Industria Licorera de Caldas ni del señor Aníbal Muriel Cruz, quien era el único autorizado para comercializar los licores en dicho lugar, durante el año 2002.

En el mismo sentido, la contadora de la empresa de transporte Caribe Cargo Ltda., certificó la inexistencia de transporte de mercancía a San Andrés en los años 2001 y 2002 a nombre de la actora o del mencionado señor Cruz, considerando que lo que transportaban eran productos de ferretería y perecederos, especialmente verduras, pan, motos y computadores.

Análisis de la Sala:

El estudio de este argumento comprenderá los siguientes aspectos:

DE LAS EXPORTACIONES DECLARADAS POR LA INDUSTRIA LICORERA DE CALDAS EN LA DECLARACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS DEL TERCER BIMESTRE GRAVABLE DEL AÑO 2002 – TRÁMITE DE EXPORTACIÓN DEFINITIVA

El Decreto 2685 de 1999 reconoce tres tipos de regímenes aduaneros para el tratamiento de las mercancías sometidas al control y vigilancia de la autoridad aduanera, mediante el cual se les asigna un destino específico de acuerdo con las normas vigentes, son ellos: la exportación, la importación y el tránsito.

El primero de tales regímenes se regula a lo largo del título VII del Estatuto Aduanero, en el que la exportación se define con carácter enunciativo, como **la salida de mercancías del territorio aduanero nacional²¹ con destino a otro país** o a una zona franca industrial de bienes y servicios, dándosele igual connotación a las operaciones que el mismo decreto consagra como tales (arts. 1 y 261 ibidem).

La exportación presenta diversas modalidades a saber: definitiva, temporal para perfeccionamiento pasivo, temporal para reimportación en el mismo estado, reexportación, reembarque, por tráfico postal y envíos urgentes, de muestras sin valor comercial, temporales realizadas por viajeros, de menajes y, programas especiales de exportación. Todas las modalidades se rigen por las disposiciones contempladas para la exportación definitiva, con las excepciones especiales establecidas para cada una de ellas.

La exportación definitiva refiere a la salida de mercancías nacionales o nacionalizadas del territorio aduanero nacional, para usarse o consumirse definitivamente en otro país, o desde el resto del territorio aduanero nacional hacia una zona franca industrial de bienes y servicios (arts. 263 y 265 ejusdem).

²¹ Demarcación dentro de la cual se aplica la legislación aduanera, 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 acuerdo con el derecho internacional o las leyes colombianas a falta de normas internacionales (Decreto 2685 de 1999, art. 1°).

A partir de estas premisas legales y dado el régimen de exportación utilizado en las operaciones de exportación declaradas, es claro que la exportación por ventas a clientes ubicados en el exterior, suponía que las mercancías salieran efectivamente del territorio aduanero nacional. Y es que la prueba de la realidad de la exportación presupone la constancia de entrega real y material de la mercancía, máxime cuando en los términos del inciso 2° del artículo 772 del Código de Comercio, “No podrá librarse factura cambiaria que no corresponda a una venta efectiva de mercaderías entregadas real y materialmente al comprador”.

De conformidad con el artículo 266 del Estatuto Aduanero, el trámite de una exportación se inicia con la presentación y aceptación, a través del sistema informático aduanero, de una Solicitud de Autorización de Embarque, en la forma y con los procedimientos previstos legalmente. Autorizado el embarque, embarcada la mercancía y certificado aquél por parte del transportador, la solicitud de Autorización de Embarque se convierte en una Declaración de Exportación para todos los efectos.

Acorde con la Resolución 4240 del 2000 (art. 234), previa obtención de los vistos buenos y las autorizaciones necesarias, la solicitud mencionada se presenta ante la autoridad aduanera, incorporando la información al sistema informático aduanero o diligenciando y entregando el formulario de declaración de exportación a la Administración Aduanera donde se encuentre la mercancía.

Como tal, la autorización de embarque, que para el tercer bimestre del 2002 se identificaba como el acto mediante el cual la autoridad permitía la exportación de mercancías que han sido sometidas al régimen de exportación²², se entiende otorgada cuando la Aduana, a través del sistema informático aduanero, previa verificación de la inexistencia de las causales de no aceptación²³, asigna el número y fecha correspondiente y autoriza al declarante su impresión. En caso contrario, la autoridad aduanera a través del mismo medio, debe comunicar al declarante las causales que motivan su no aceptación.

Por disposición expresa del artículo 268 del Decreto 2685 de 1999, los documentos soporte de la solicitud de autorización de embarque (*documento que acredite la operación que dio lugar a la exportación, vistos buenos o autorizaciones cuando a ello hubiere lugar, mandato, cuando actúe como declarante una Sociedad de Intermediación Aduanera o un apoderado*), deben conservarse en original por un periodo de cinco años contados a partir de la fecha de presentación y aceptación de la Solicitud de Autorización de Embarque, para ponerlos a disposición de la autoridad aduanera cuando ésta así lo requiera.

²² El artículo 1 del Decreto 1198 del 29 de junio del 2000 la definió como “toda unidad de embalaje independiente y no agrupada de mercancías acondicionada para el transporte. También se considerará bulto, el contenedor para un mismo consignatario y amparado en un solo documento de transporte.”

²³ ARTICULO 269. CAUSALES PARA NO ACEPTAR LA SOLICITUD DE AUTORIZACIÓN DE EMBARQUE. El sistema informático de la Aduana validará la consistencia de los datos de la Solicitud de Autorización de Embarque antes de aceptarla, e informará al declarante las discrepancias advertidas que no permitan la aceptación. No se aceptará la Solicitud de Autorización de Embarque, respecto de la cual se configure alguna de las siguientes situaciones:

a) Cuando la solicitud se presente en una Aduana diferente a la que tenga jurisdicción aduanera en el sitio donde se encuentre la mercancía;

b) Cuando en la solicitud no se incorpore como mínimo la siguiente información: modalidad de la exportación; subpartida arancelaria; descripción de la mercancía; cantidad; peso; valor FOB en dólares; país de destino; consolidación, cuando haya lugar a ello; clase de embarque; información relativa a datos del embarque y, Sistemas Especiales de Importación-Exportación, cuando haya lugar a ello.

c) Cuando no se incorpore la información relativa a los documentos soporte de que trata el artículo anterior.

A su vez, el artículo 274 faculta a la autoridad aduanera para que, a través del sistema informático aduanero y **con fundamento en criterios técnicos o de manera aleatoria, practique inspección documental o física de las mercancías en trámite de exportación** y, en caso de encontrar diferencias entre la información contenida en la autorización de embarque y la mercancía inspeccionada, tome cualquiera de las siguientes medidas de las cuales dependerá el embarque, según sea el caso:

1. Si la diferencia hallada no implica ningún requisito adicional o restricción, el inspector sólo deja constancia de tal situación en el sistema informático y en la Autorización de Embarque. En este caso procederá el embarque.
2. Si la diferencia hallada implica que la mercancía quede sujeta a restricciones, cupos o requisitos especiales, el inspector dejará constancia de tal situación en el sistema informático y en la Autorización de Embarque. En este caso no procederá el embarque, mientras se subsana la omisión.
3. Si los precios consignados presentan niveles anormales en relación con el tipo de producto, sus características o condiciones de mercado, el inspector dejará constancia en el sistema informático y en la Autorización de Embarque. En este caso procederá el embarque.
4. Si la cantidad sometida a inspección es inferior a la consignada en la Autorización de Embarque, el inspector dejará constancia del hecho en el sistema informático y en la Autorización de Embarque. En este caso la Autorización de Embarque se entenderá modificada y procederá el embarque sólo para la cantidad verificada en la inspección.
5. Si la cantidad sometida a inspección es superior a la consignada en la Autorización de Embarque, el inspector dejará constancia del hecho en el sistema informático aduanero y en la Autorización de Embarque. En este caso la Autorización de Embarque procederá sólo para la cantidad amparada en dicha autorización, debiéndose tramitar una nueva Autorización de Embarque para la cantidad sobrante.

Con todo, procede el embarque como operación de cargue en el medio de transporte de la mercancía que va a ser exportada, previa autorización de la autoridad aduanera, cuando no se hubiere determinado inspección por parte del sistema informático aduanero, y cuando en la practicada se encuentre conformidad entre lo consignado en la autorización de embarque y la mercancía inspeccionada, salvo que el medio de transporte no esté disponible.

Dentro de las 24 horas siguientes al embarque de la mercancía, el transportador de la mercancía debe certificar el embarque con la transmisión electrónica de la información del manifiesto de carga, relacionando aquéllas según los embarques autorizados por la autoridad aduanera, sin perjuicio de entregar los manifiestos de carga²⁴ dentro de las 48 horas siguientes²⁵. A su vez, el sistema informático aduanero asigna el número consecutivo y la fecha a cada manifiesto de carga.

²⁴ Para la época de la exportación era el documento que contenía la relación de todos los bultos que comprendían la carga, incluida la mercancía a granel, a bordo del medio de transporte y que serían cargados o descargados en un puerto o aeropuerto, excepto los efectos correspondientes a pasajeros y tripulantes, y que el capitán o conductor de dicho medio debía entregar con su firma a la autoridad aduanera. El Decreto 1198 de 2000 lo define como el documento que contiene toda la relación de los bultos que comprenden la carga, incluida la mercancía a granel, a bordo del medio de transporte y que van a ser cargados y descargados en un puerto o aeropuerto, excepto los efectos correspondientes a pasajeros y tripulantes y que el representante del transportador debe entregar debidamente suscrito a la autoridad aduanera.

Finalmente, cumplidos los trámites señalados, la autorización de embarque con el número del manifiesto asignado por el sistema informático se convierte en la declaración de exportación definitiva que debe entregarse a la aduana junto con las copias para las entidades competentes que requieran adelantar trámites posteriores (art. 281 del E. A.)

DEL CONTROL A LAS DECLARACIONES DE EXPORTACIÓN DEFINITIVAS

La obligación tributaria aduanera, como vínculo jurídico que surge entre el Estado y quienes realizan operaciones de comercio exterior, por razón del ingreso (importación) o salida (exportación) de mercancías del territorio aduanero nacional, expresa la finalidad recaudatoria de la obligación aduanera en sí misma considerada.

Así, en materia de exportaciones la obligación aduanera nace por la salida de mercancía del territorio aduanero nacional y comprende el diligenciamiento de los documentos propios del trámite de cada modalidad, la conservación de los mismos y de los soportes de la operación, su presentación cuando los requieran las autoridades aduaneras, y la atención de solicitudes de información y de cualquier otro medio probatorio.

Dentro de este contexto, la Administración de Aduanas ostenta la potestad aduanera para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de mercancías hacia y desde el territorio aduanero nacional²⁶. Dicha potestad se materializa a través de la fiscalización aduanera que reviste de competencia a las autoridades fiscales para adelantar las investigaciones y desarrollar los controles necesarios para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas aduaneras, sea simultáneamente al desarrollo de las operaciones de comercio exterior, **o mediante la fiscalización posterior** que puede llevarse a cabo para verificar el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, **o integralmente, para verificar también el cumplimiento de las obligaciones tributarias y cambiarias de competencia de la entidad.**

Para ejercer la fiscalización aduanera, la legislación dotó a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de las facultades establecidas en el artículo 470 del Decreto 2685 de 1999, en concordancia con el artículo 429 de la Resolución 4240 del 2000. y específicamente autorizó a la Administración de Aduanas para *“efectuar todas las diligencias y practicar las pruebas necesarias para la correcta y oportuna determinación de los tributos aduaneros y la aplicación de las sanciones a las que haya lugar”*.

La norma también otorgó a la autoridad aduanera la atribución de verificar la exactitud de las declaraciones y sus soportes con el fin de establecer la ocurrencia de hechos que impliquen un menor monto de la obligación tributaria aduanera; de ordenar todo tipo de pruebas dentro o fuera del país (inspecciones contables, dictámenes periciales, testimonios, interrogatorios, registro de inmuebles, objetos y documentos, etc), y de tomar las medidas cautelares necesarias para la debida conservación de las mismas.

²⁵ En las administraciones aduaneras con procedimientos manuales la certificación de embarque se entiende surtida con la entrega física del manifiesto de carga por parte del transportador a la aduana de embarque.

²⁶ Decreto 2685 de 1999, art. 1.

Las actuaciones de fiscalización que, se repite, pueden ser posteriores a la operación de comercio exterior y tienden a asegurar la observancia de las disposiciones aduaneras, pueden conducir a que se adviertan posibles infracciones al régimen aduanero o errores en el diligenciamiento de las declaraciones de exportación.

Es de anotar que la naturaleza del control – posterior - permite que el análisis de las mercancías pueda hacerse luego de presentadas las declaraciones de exportación, para así procurar que la operación de comercio exterior se ajuste a las disposiciones aduaneras. Lo anterior, porque a través de las posteriores diligencias de fiscalización posteriores, la autoridad aduanera puede concluir que ciertamente ocurrieron infracciones al régimen, o errores en la declaración; de allí que, en materia de exportaciones, se exija conservar los documentos soporte de la autorización de embarque, impuesto por el artículo 268 del Estatuto Aduanero.

Dicho de otro modo, ante el fin superior que motiva el control aduanero constituido por todas las medidas tomadas para asegurar la observancia del ordenamiento aplicable al régimen de exportación, la declaración de exportación definitiva es susceptible de fiscalización posterior e integral para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la Administración de Impuestos, independientemente de la naturaleza que tienen y que, de paso sea aclarar, no es la de un documento público.

Es así, porque en estricto sentido la declaración de mercancías constituye un acto privado realizado directamente por el declarante, en el que se indica el régimen aduanero que ha de aplicarse a las mercancías y se consignan los elementos e informaciones exigidos por las normas pertinentes (Decreto 2685 de 1999, art. 1).

No se trata de un documento **otorgado por funcionario público**, en ejercicio de su cargo o con su intervención, pues, de hecho, como se anotó en el aparte precedente, envuelve una solicitud de autorización de embarque presentada directamente por el exportador, quien es el llamado a firmarla, al margen de que su carácter definitivo provenga de su aceptación por parte de la autoridad aduanera mediante la asignación del número y la fecha correspondientes, y la autorización de su impresión.

Así mismo, la intervención de los funcionarios aduaneros en el trámite de la solicitud de autorización de embarque no exime a los exportadores de la responsabilidad principal que les asigna el artículo 3º del Decreto 2685 de 1999 respecto de la obligación aduanera, independientemente de la responsabilidad que tienen las Sociedades de Intermediación Aduanera que hayan actuado como declarantes autorizados²⁷.

²⁷ En el ámbito de la labor mercantil y de servicio, el artículo 10 del Decreto 2685 de 1999 faculta a las Sociedades de Intermediación Aduanera para actuar como declarantes ante la autoridad aduanera, en nombre y por encargo de los importadores, exportadores y de las personas indicadas en el artículo 11 ibídem, con el objeto de adelantar los procedimientos y trámites de importación, exportación o tránsito aduanero. En su condición de declarantes autorizados, las SIAS suscriben y presentan las declaraciones de mercancías por encargo de los importadores, indicando el régimen aduanero que ha de aplicarse a las mismas y consignando los elementos e informaciones exigidos por las normas pertinentes. Por previsión del artículo 23 del Estatuto Aduanero, al presentar y suscribir las declaraciones, las SIAS otorgan fe de la veracidad de las mismas, dando lugar a que la autoridad aduanera las acepte, sin perjuicio de su verificación documental o física. En el ámbito de esa labor mercantil y de servicio, el artículo 10 del Decreto 2685 de 1999 faculta a las Sociedades de Intermediación Aduanera para actuar como declarantes ante la autoridad aduanera, en nombre y por encargo de los importadores, exportadores y de las personas indicadas en el artículo 11 ibídem, con el objeto de adelantar los procedimientos y trámites de importación, exportación o tránsito aduanero. En su condición de declarantes autorizados, las SIAS suscriben y presentan las declaraciones de mercancías por encargo de los importadores, indicando el régimen aduanero que ha de aplicarse a las mismas y consignando los elementos e informaciones exigidos por las normas pertinentes. Por previsión del artículo 23 del Estatuto Aduanero, al presentar y suscribir las declaraciones, las SIAS otorgan fe de la veracidad de las mismas, dando lugar a que la autoridad aduanera las acepte, sin perjuicio de su verificación documental o física. (sentencia del 28 de junio del 2010, exp. 16326, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

Desde esa perspectiva, ni la eventual intervención de las SIAS ni la de los funcionarios aduaneros en el trámite propio de las solicitudes de autorización de embarque, exoneraba a la actora de las consecuencias derivadas del erróneo o indebido diligenciamiento de las declaraciones de exportación, ni de falta de veracidad de los datos que contienen.

Por lo demás, la eventual responsabilidad de los funcionarios aduaneros al aceptar solicitudes de autorización contrarias a la verdad de las operaciones que registran las DEX, no es cuestionable en este escenario judicial ni legítima por sí sola las irregularidades detectadas en los procesos de exportación, comoquiera que en un sistema jurídico estructurado sobre la base del principio de legalidad, las situaciones ilegales no crean derechos.

Ahora bien, en el ámbito de la fiscalización el ordenamiento admite todos los medios probatorios pertinentes en la investigación aduanera, y la aplicación de los procedimientos y principios que rigen en materia probatoria, ya sean asociados al derecho procesal²⁸ o, en decir de la doctrina, constitutivos de reglas técnicas predicables del derecho probatorio²⁹.

En ese contexto, se permite practicar inspección aduanera para verificar la exactitud de las declaraciones, la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias y aduaneras, y el cumplimiento de las obligaciones formales, mediante la constatación directa de los hechos que interesan al proceso adelantado por la Administración Aduanera con el fin de corroborar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar. En la inspección pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación aduanera y otros ordenamientos legales, previa observancia de las ritualidades propias de cada uno de ellos.

Así mismo, se autoriza la solicitud de informes a todas las personas naturales o jurídicas, importadores, exportadores, declarantes, transportadores y demás auxiliares de la función aduanera, información de sus operaciones económicas y de comercio exterior, con el fin de garantizar los estudios y cruces de información necesarios para la fiscalización y el control de las operaciones aduaneras, haciéndose acreedoras de sanciones pecuniarias por cada requerimiento incumplido.

Ahora bien, en el caso concreto se cuestiona la existencia de las declaraciones de exportación que a continuación se identifican:

DEX	DESTINO EXPORTACIÓN	COMPRA DOR	SIA	FACTUR A Y VALOR DE LA OPERACIÓN	ADUANA DE EMBARQUE
1011981000 665 del 31 de julio del	Perú	Consorcio Sistemático a R. A.	Packing Express	89507 y 89508 del 6-6-02	BUENAVENTURA

²⁸ Igualdad, preclusión, imparcialidad, lealtad y economía procesal.

²⁹ Contradicción, carga de la prueba, necesidad, comunidad y unidad de la prueba e intermediación (LÓPEZ BLANCO, Hernán Fabio, *Procedimiento Civil, Pruebas*, Tomo III, Dupré editores, 2001, p. 24).

2002 (fl. 2913, C. 2F)				\$98.955.280	
1011981000 686 del 12 de agosto del 2002	Perú	Consorcio Sistemático a R. A.	SIA Profesional	89808 del 2-6-02 \$45.450.470	BUENAVENTURA
1011981000 689	Perú	Consorcio Sistemático a R. A.	SIA Profesional	Factura inexistente	BUENAVENTURA
1011981000 568 del 27 de junio del 2002 (fl. 28, C. 2)	Inglaterra	Latin Import	Interaduanas	89172 del 10-5-02 \$90.687.758	BUENAVENTURA
1011981000 667 del 31 de julio del 2002 (fl. 25, C. 2)	Paraguay	Cliente Comercial del Este	Interaduanas	89522 del 12-6-02 \$78.720.348	BUENAVENTURA
1011981000 569 del 27 de junio del 2002 (fl. 27, C. 2)	Brasil	Bubaco Comercio	Interaduanas	89306 del 14-5-02 \$101.825.240	BUENAVENTURA
1011981000 666 del 31 de julio del 2002 (fl. 26, C. 2)	Brasil	Bubaco Comercio	Interaduanas	89531 del 6-6-02 \$102.753.200	BUENAVENTURA
1011981000 717 del 27 de agosto del 2002 (fl. 24, C. 2)	Brasil	Bubaco Comercio	Interaduanas	89807 del 26-6-02 \$105.253.720	BUENAVENTURA

Fundamentalmente el desconocimiento de los DEX se basa en la visita realizada a la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura el 11 de abril del 2005 (fls. 4880 y sgts, c. 2K), para verificar en sus sistemas de información, el arribo y salida marítima desde dicho Terminal Portuario, de la mercancía relacionada en las diferentes declaraciones de exportación, manifiestos y contenedores vinculados a las facturas de venta de exportaciones, libradas durante el año 2002.

Verificados los reportes de ingreso, permanencia y salida de los distintos contenedores³⁰ utilizados para el transporte de las mercancías amparadas por las DEX, se detectaron las siguientes inconsistencias:

		OBSERVACIONES	OTRAS
--	--	---------------	-------

³⁰ Recipiente consistente en una gran caja con puertas o paneles laterales desmontables, normalmente provistos de dispositivos (ganchos, anillos, soportes, ruedas) para facilitar la manipulación y estiba a bordo de un medio de transporte, utilizado para el transporte de mercancías sin cambio de embalaje desde el punto de partida hasta el punto de llegada, cuya capacidad no sea inferior a un metro cúbico (Decreto 2695 de 1999)

DEX	CONTENEDOR	DE INSPECCIÓN SOBRE LOS CONTENEDORES EN LA ADUANA DE EMBARQUE	IRREGULARIDADES ADVERTIDAS EN LA INVESTIGACIÓN
1011981000665 del 31 de julio del 2002	CNIU113333-1	Arribó vacío el 17-6-03 y salió en la misma forma (fls. 2913, 2914, C. 2F)	La gerencia de inteligencia aduanera de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria del Perú – SUNAT (fl. 4631 c. 2K), informó que, según el Sistema Integrado de Gestión Aduanera, no existe registro de importaciones de la empresa Consorcio Sistémica R. A. y/o Carmen B. de la Cruz, respecto de mercancía enviada por la Industria Licorera de Caldas con el DEX mencionado; tampoco existen documentos de transporte, fotocopias de facturas; las únicas declaraciones de importación que aparecen con ese proveedor, corresponden a la factura 91930 del 2 de diciembre del 2002 (fl. 4632, C. 2K), es decir, un periodo distinto del investigado en este proceso; y la empresa sistemática Rodríguez Arias y Cía S. en C. no se encuentra activa.
	CNIU114360-1	Arribó vacío el 11-6-02 (fls. 2913, 2915, C. 2F)	
1011981000568 del 27 de junio del 2002	MAEU 245364-1	Arribó vacío el 16-2-02 salió el 19-2-02 en la misma condición (fls. 2898, 2899 C. 2F)	La SIA INTERADUANAS LTDA certificó no haber realizado ninguna exportación a nombre de la

			<p>demandante (fl. 51, C. 2)</p> <p>El Consulado de Londres exhortado por la Subdirección de Fiscalización Aduanera de la DIAN informó que la empresa Latin Import C. A., que figura como compradora de la mercancía, no existe en ese país (fl. 2223, C. 2F)</p>
1011981000667 del 31 de julio del 2002	SUDU543123-1	Arribo y salida el 10-8-01, sin regreso a Colombia por el mismo puerto de embarque (fls. 2919-2921, c. 2F)	La SIA INTERADUANAS LTDA certificó no haber realizado ninguna exportación a nombre de la demandante (fl. 51, C. 2)
1011981000569 del 27 de junio del 2002	TRIU337149-1 y TRIU381760-4	No arribaron al Puerto de Buenaventura (fls. 2900 a 2902, C. 2F)	La SIA INTERADUANAS LTDA certificó no haber realizado ninguna exportación a nombre de la demandante (fl. 51, C. 2)
1011981000666 del 31 de julio del 2002	TRIU141446-1 y TRIU 384760-4	El primero salió vacío en 1999 y no registraba regreso por el mismo puerto, y el segundo tampoco ha arribado (fls. 2916-2918, C. 2F)	
1011981000717 del 27 de agosto del 2002	TRIU3104890-0	No registra ingreso ni salida por el Puerto de Buenaventura (FL. 2802 2F)	

Es de observar que de acuerdo con lo concluido al analizar el cargo No. 2, la visita a la sociedad portuaria de Buenaventura se realizó oportunamente comoquiera que la inspección tributaria practicada suspendió los términos para la notificación del requerimiento especial. Así mismo, se constató que los funcionarios que practicaron la visita estaban debidamente comisionados y facultados por los Autos Inclusorios Nos. 100762005000166 y 100762005000172, ambos del 8 de abril del 2005, debidamente notificados a la Industria Licorera de Caldas (fls. 4859, 4860, 4867, 4868, c. 2K), para realizar la investigación abierta mediante Auto No. 100762003004155 del 30 de abril del 2003 (fl. 220, c. 2).

Las comprobaciones detalladas, valoradas de manera integral en virtud del principio de unidad de la prueba³¹, que impone analizar conjuntamente las pruebas para extraer de ellas lo que puede llevar a la certeza sobre los hechos cuya comprobación se pretende, permiten aceptar la inexistencia de las exportaciones declaradas y, por tanto, conducen a rechazar la exclusión de impuesto sobre las ventas que el artículo 479 del Estatuto Tributario reconoce para los bienes corporales muebles exportados y para la venta en el país de bienes de exportación a las sociedades de comercialización internacional, dado que, en cualquier caso, se exige la efectiva exportación, máxime cuando los productores de bienes exentos y los exportadores tienen derecho a solicitar la devolución del IVA cancelado para producir bienes y servicios exportados.

A lo anterior se añade que el artículo 332-1 del Estatuto Aduanero, dispuso que los beneficios contemplados para las exportaciones sólo proceden una vez se haya efectuado la exportación del bien final.

Por lo demás, las negociaciones internacionales pactadas en términos INCOTERM EX WORK, suponen que el vendedor se compromete a poner la mercancía a disposición del comprador, en el establecimiento de aquél o en otro lugar convenido; el vendedor asume menores obligaciones, pues su responsabilidad se limita a la entrega de la mercancía y de los documentos necesarios para que se surta la importación en el país de destino, asumiendo los costos por el empaque y el embalaje de la mercancía, y dejándole al comprador los correspondientes al pago de la mercancía, flete interno (de fábrica al lugar de exportación), aduana (documentos, permisos, requisitos, impuestos), gastos de exportación (maniobras, almacenaje, agentes), flete internacional (de lugar de exportación al lugar de importación), seguro, gastos de importación (maniobras, almacenaje, agentes), transporte y seguro (lugar de importación a planta)³².

Para la Sala, este tipo de negociación tiene efectos en el ámbito comercial, pues los INCOTERMS como tales, responden a la terminología comúnmente aceptada en el comercio internacional respecto de las modalidades de entrega de las mercancías o puesta de las mismas a disposición del comprador y las obligaciones de las partes. Se trata de reglas para la interpretación de los términos comerciales, de acuerdo con las prácticas más corrientes del comercio internacional³³.

Pero más allá de ello, para determinar las implicaciones tributarias de los términos de la negociación y las responsabilidades que quedaron a cargo de cada parte, se requería verificar los términos contractuales en que se pactó el negocio jurídico suscrito entre el residente nacional y el residente extranjero para la compra de mercancías cuyo destino final fuera el exterior. Sin embargo, frente a la relación probatoria detallada que coadyuva a la construcción de la verdad real, tampoco habría razón para examinar la incidencia de los incoterms ex work en la operación de exportación declarada.

³¹ "La valoración de la prueba debe hacerse mediante la apreciación reflexiva, primero, de cada medio en particular que resulte conducente, y luego comparativa respecto de los restantes, para finalizar de acuerdo con un criterio objetivo de racionalidad." (*Corte Suprema de Justicia, sentencia del 5 de mayo de 1998, exp. 4959, M. P. Dr. Carlos Esteban Jaramillo*)

³² Consejo de Estado, sentencia del 26 de octubre de 2009, exp. 16371, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Barcenás.

³³ HERRERA YÁÑEZ, Rafael - GOIZUETA SÁNCHEZ, Javier, *Valor en Aduana de las mercancías según el Código del GATT*. Ediciones ESIC. Madrid. 1985. Pág. 131

Finalmente, comparte la Sala el criterio del a quo respecto a la cuenta corriente de compensación³⁴ en Panamá, pues, ciertamente, sus movimientos pudieron generarse en múltiples operaciones de cambio y no necesariamente en exportaciones.

Es así, porque, de acuerdo con el artículo 1º del Decreto 1735 de 1993³⁵, en concordancia con el artículo 4º de la Ley 9 de 1991 – Estatuto Cambiario -, los ingresos y egresos de las operaciones de cambio que deben canalizarse a través de esas cuentas, no son únicamente los provenientes de importaciones y exportaciones, sino también los asociados a créditos en moneda extranjera, otorgados y recibidos, previo informe al Banco de la República; inversiones en moneda extranjera del exterior en Colombia e inversiones colombianas en el exterior; inversiones financieras en títulos emitidos o en activos radicados en el exterior, así como los rendimientos asociados a las mismas; rendimiento de las inversiones en moneda extranjera; avales y garantías en moneda extranjera; operaciones de derivados como opciones y futuros; sin perjuicio de los provenientes de operaciones de cambio de libre tenencia, que voluntariamente quieran canalizarse por ese tipo de cuentas³⁶.

Para evitar infracciones al régimen cambiario, los titulares de las cuentas de compensación, deben registrarlas ante el Banco de la República, diligenciando los respectivos formularios para el registro de operaciones de inversión internacional y de cuentas de compensación. Dentro del mes calendario siguiente a las operaciones realizadas a través de tales cuentas, los titulares de las mismas deben presentar la información correspondiente a aquéllas, ante el Departamento de Cambios Internacionales del Banco de la República, a través del Formulario No. 10 sobre "Relación de Operaciones Cuenta Corriente de Compensación".

La Circular Reglamentaria Externa DCIN 36 del 19 de julio del 2001, del Banco de la República, sobre procedimientos especiales de operaciones de cambio, obligó a los residentes en el país y en el exterior que realizaran cualquiera de las operaciones de cambio establecidas en el artículo 1º del Decreto 1735 de 1993, a presentar declaraciones de cambio ante los intermediarios del mercado cambiario, a través de los distintos formularios que señala el numeral 1. 4. de la misma circular, dependiendo del tipo de operación.

Al tenor del mismo numeral, en concordancia con el numeral 4 ibídem, la declaración de cambio por exportación de bienes se debe diligenciar en el formulario No. 2, en el momento de reintegrar las divisas, bien sea mediante venta a los intermediarios del mercado cambiario, o consignación en las cuentas corrientes de compensación, utilizando el numeral cambiario que corresponda.

En la documentación que reposa en los folios 9 a 18 del cuaderno No. 3 sólo consta el diligenciamiento del formulario No. 10 sobre relación de operaciones en

³⁴ A través de estas cuentas corrientes, abiertas por personas naturales o jurídicas en una entidad financiera del exterior, se canalizan flujos de divisas originados en operaciones de cambio que obligatoriamente deben regularizarse a través del mercado cambiario. En ese tipo de cuentas se incluyen las de libre tenencia que voluntariamente quieran manejarse por intermedio del mercado cambiario.

³⁵ Por el cual se dictan normas en materia de cambios internacionales

³⁶ Servicios, marcas, patentes y regalías, fletes, sostenimiento de estudiantes, gastos por matrículas, libros y seguros, servicios portuarios y de aeropuerto ocasionados por importaciones y exportaciones, sostenimiento de personal profesional o técnico por cursos de capacitación o seminarios técnicos, turismo, comisiones, honorarios, sueldos, viáticos, pensiones y salarios, gastos viaje y de sostenimiento o de permanencia en el exterior, suscripción a revistas y periódicos, transferencias y donaciones, afiliaciones a sociedades científicas o técnicas, servicios técnicos y de asistencia técnica, seguros y reaseguros, asesorías, gastos médicos, hospitalarios y quirúrgicos.

la cuenta corriente in examine; no aparece el formulario No. 2 con el que específicamente se prueban las operaciones de cambio por exportación de bienes.

Todo lo anterior, unido a que no se observa mayor actividad probatoria y argumentativa para desestimar que las exportaciones declaradas corresponden en realidad a ventas nacionales susceptibles de gravarse, conduce a desestimar la alzada en cuanto a este punto se refiere.

DEL RECHAZO DE LAS VENTAS A SAN ANDRÉS

La Ley 47 de 1993 por la cual se dictan normas especiales para la organización y el funcionamiento del Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, estableció para él un régimen aduanero y cambiario de puerto, entendido como el territorio insular comprendido por el Departamento, al cual, por regla general, pueden importarse toda clase de mercancías, sin limitaciones de cupo o cantidad y sin el pago de tributos aduaneros (Decreto 2685 de 1999, art. 411, Resolución DIAN 4240 del 2000, art. 391)

Tales importaciones sólo causan impuesto al consumo equivalente al 10% de su valor CIF, percibido, administrado y controlado por el mismo departamento.

Las armas, los estupefacientes, las publicaciones que atenten contra la moral y las buenas costumbres, las mercancías prohibidas por Convenios Internacionales a los que haya adherido o adhiera Colombia, los productos precursores de estupefacientes y las drogas y estupefacientes no autorizados por el Ministerio de Salud, hoy Ministerio de la Protección Social en virtud de la Ley 790 del 2002, quedaron exceptuados de la posibilidad general de importación.

En materia de impuesto a las ventas, el artículo 22 de la Ley 47 previó expresamente su exclusión para:

- a) La venta dentro del territorio del Departamento Archipiélago de bienes producidos en él;
- b) Las ventas con destino al territorio del Departamento Archipiélago de bienes producidos o importados en el resto del territorio nacional, lo cual se acreditará con el respectivo conocimiento del embarque o guía aérea;**
- c) La importación de bienes o servicios al territorio del Departamento Archipiélago, así como su venta dentro del mismo territorio;
- d) La prestación de servicios destinados o realizados en el territorio del Departamento Archipiélago.

El conocimiento de embarque o guía aérea es pues requisito sine qua non para acreditar las ventas con destino al territorio del departamento, de bienes y servicios producidos o importados en el resto del territorio nacional.

Dicho documento es expedido por el transportador marítimo como certificación de que ha tomado a su cargo la mercancía para entregarla, contra la presentación del mismo en el punto de destino, a quien figure como consignatario de ésta o a quien la haya adquirido por endoso total o parcial, como constancia del flete convenido y como representativo del contrato de fletamento en ciertos casos. Los conocimientos de embarque de la carga consolidada los expide el agente de carga internacional (E. A. Art. 1º).

La contabilidad de la demandante registró ventas por valor de \$265.966.000. Según los anexos del requerimiento especial, las cantidades que reflejan algunas facturas de venta no se ajustan a las que relaciona el conocimiento de embarque³⁷.

Así mismo, reposan en el expediente distintas guías aéreas expedidas por la empresa Aerocarga Islas Ltda (Nos. 1032, 1034, 1138, 1143, 1144 y 1166, C. 2B), y actas de inspección judicial a las empresas aéreas Aerocarga de Colombia y Aerocarga Islas Ltda, de fecha 1º de junio del 2005 (fls. 5760-5761), en las que sus respectivos representante legal y administradora señalaron que la Industria Licorera de Caldas y Aníbal Muriel Cruz (autorizado para comercializar los licores de la demandante en San Andrés) no figuran en sus registros de clientes, que Aerocarga de Colombia no transporta hacia San Andrés, sino que se dedica a consolidar mercancía como intermediario con destino a Arauca y Puerto Carreño, y que el sistema programa SIIGO de Aerocarga Islas Ltda. no registra factura a nombre de la licorera ni del señor Cruz.

En la diligencia también se revisaron las facturas físicas de los años 2001 y 2002 y se estableció que en las del primer semestre del 2002 no hay ninguna por servicio de carga a San Andrés sino que todas están con destino a Inirida, Leticia, Puerto Carreño y Bogotá; que las del segundo de semestre van con destino a Inárida, Puerto Carreño, Mitú y Guainia; y que sólo las del 2001 registran cargas hacia San Andrés, pero sólo con productos de ferretería y perecederos, especialmente verduras y pan, motos y computadores; en las demás, los destinos eran mitú e inírida.

Igualmente, en la diligencia de inspección judicial a las instalaciones de la empresa Aerosucre, la contadora de dicha entidad certificó que entre el 30 de agosto del 2001 y el 28 de marzo del 2003 ni la Industria Licorera de Caldas ni el señor Aníbal Muriel Cruz figuran como clientes de la Compañía (fls. 5759, c. 2N); y que entre 2001 y 2002 Caribe Cargo Ltda. sólo transportó a San Andrés productos de ferretería y perecederos, pero ninguno a nombre de las personas mencionadas.

Conforme con lo dicho, la Administración contaba con elementos de juicio suficientes para rechazar la exclusión tributaria respecto del impuesto causado por las ventas al archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, y, por lo mismo, los actos acusados conservan su presunción de legalidad.

4. IMPROCEDENCIA DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD

Argumentos de la demandante (demanda, recurso de apelación y alegatos de conclusión en segunda instancia): la actora no declaró datos erróneos o falsos en las operaciones gravadas, que originaran mayores impuestos. La DIAN incurre en contradicción porque al tiempo de afirmar que las ventas son inexistentes, las considera reales para gravar a la declarante, aduciendo que sí se realizaron pero dentro del país; ello entraña una diferencia interpretativa no constitutiva de inexactitud sancionable.

La estimación de operaciones gravadas por \$889.520.000, como si la demandante hubiera realizado ventas en el país sujetas a IVA, implica la aplicación de una

³⁷ Facturas números 89461 por \$46.572.000; 89469 por \$3.646.800; y 89558 por \$37.485.600 (fls. 5437)

presunción tributaria no prevista en la ley, revistiendo a las exportaciones inexistentes de plena realidad jurídica para convertirlas en una suma gravada.

Los actos acusados valoraron las pruebas de una manera sesgada e incompleta, generando diferencias de criterio que impiden aplicar la sanción.

Argumentos de la parte demandada (contestación a la demanda y alegatos de conclusión en segunda instancia): la verdad real que surgió de la investigación es que los valores que la demandante declaró como exportaciones y ventas exentas no se efectuaron, lo cual encaja en las causales descritas en el artículo 647 del Estatuto Tributario para aplicar la inexactitud, pues se demostró su ánimo fraudulento al realizar exportaciones ficticias y no aportar pruebas que las desmintieran.

Análisis de la Sala:

Al tenor del artículo 647 del Estatuto Tributario, constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, **exenciones**, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, **inexistentes, y, en general, 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, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.**

Así mismo, señala que no hay lugar a imponer sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

El estudio realizado a lo largo de esta providencia permitió advertir que en la declaración de impuesto sobre las ventas de la actora del tercer bimestre del 2002, se incluyeron exenciones y exclusiones inexistentes que aminoran la tributación, a partir de la utilización de datos falsos y equivocados de los cuales se derivó un menor saldo a pagar.

Así pues y dado que las verificaciones realizadas sobre los diferentes documentos allegados a la investigación y diligencias practicadas dentro de la investigación fiscal, permite deducir fundadamente que no se llevaron a cabo la exportación de licores producidos por la demandante, y las ventas de los mismos en el puerto abierto el Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, encuentra la Sala configurada la inexactitud sancionable, comoquiera que ninguna de tales circunstancias constituye diferencias de criterio en la interpretación del derecho aplicable, ni, menos aún, deficiencias formales de la prueba para acceder a los beneficios fiscales.

Por todo lo explicado, la sentencia apelada será confirmada.

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,

FALLA

1. CONFÍRMASE la sentencia del 12 de noviembre del 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho de la Industria Licorera de Caldas, contra la DIAN por las razones expuestas en esta providencia.

2. Reconócese personería Jurídica para actuar como apoderados de la demandante y de la DIAN a los abogados Yumer Joel Aguilar Vargas y Angélica María Orozco Díaz, en los términos de los poderes que aparecen en los folios 72 y 93 de este cuaderno, respectivamente.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente
(Aclara Voto)

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

ACLARACIÓN DE VOTO

Doctora MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D. C., dieciséis (16) de junio del dos mil once (2011)

Radicación número: 17001-23-31-000-2007-00143-01

Actor: INDUSTRIA LICORERA DE CALDAS S.A.

Radicación número: 17001-23-31-000-2007-00143-01(18156)

Actor: INDUSTRIA LICORERA DE CALDAS

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Comparto la decisión mayoritaria de la Sala que confirmó la sentencia del Tribunal que negó la nulidad de los actos acusados, sin embargo, en cuanto debo precisar que una de las normas en las cuales se fundamenta la demandante para considerar que la DIAN no es competente para efectuar la administración y control del impuesto es el artículo 221 de la Ley 223 de 1995, que en la sentencia aprobada por la Sala no fue analizada y que regula claramente la administración y control del *impuesto al consumo* de que trata esa ley y no del *impuesto a las ventas*.

El hecho de que mediante una ley posterior se hubiera incorporado el IVA a los licores como una tarifa dentro del impuesto al consumo, no significa que la mencionada norma rigiera para periodos gravables anteriores a esa incorporación. De manera, que esa norma no podía ser el sustento de la demanda para reclamar la incompetencia de la DIAN.

Con todo respeto,

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA