

ISSN: 2344-7389

NÚM. 2 AGOSTO 2011



Revista

DERECHO ADUANERO

Publicación del Instituto Colombiano de Derecho Aduanero


ICDA
Instituto Colombiano
de Derecho Aduanero





Revista
DERECHO ADUANERO

Publicación del Instituto Colombiano de Derecho Aduanero

NÚM. 2 AGOSTO 2011

El Instituto Colombiano de Derecho Aduanero - ICDA, es una organización sin ánimo de lucro, dedicada a incentivar el estudio, la investigación, la discusión y la divulgación del derecho aduanero, tanto a nivel nacional como internacional. Todas las opiniones incluidas aquí son personales y no comprometen al Instituto.

CONTENIDO

- 4** **EDITORIAL**
Auge internacional del derecho aduanero
Juan Manuel Camargo Gonzalez
- 6** **La exención del iva por ventas o exportaciones a Zona Franca**
Juan Manuel Camargo G.
- 39** **Garantías procesales en la decisión administrativa**
Francia Inés Hernández Díaz
- 45** **Las normas aduaneras son normas jurídicas, incluyendo las procedimentales ¿Para dónde va el derecho aduanero, si los funcionarios no las aplican?**
Nicolás Potdevin Stein
& Gómez-Pinzón Zuleta Abogados

AUGE INTERNACIONAL DEL DERECHO ADUANERO

Se acaba de celebrar (4 y 5 de agosto de 2011) en Buenos Aires, Argentina, la Séptima Reunión Mundial de Derecho Aduanero, así como la Quinta Asamblea de la Academia Internacional de Derecho Aduanero, del cual el Instituto Colombiano de Derecho Aduanero - ICDA - es el capítulo para Colombia.

Por Colombia asistió una nutrida participación, incluyendo seis miembros activos del ICDA: los Dres. Ramiro Araujo, Juan Manuel Camargo, Ingrid Díaz, Silvia González, Germán Pardo (conferencista en el evento) y Rogelio Perilla.

El tema central del evento fue “La Modernización y Retos de la Impartición de la Justicia Aduanera”, con los siguientes subtemas: “Seguridad jurídica en las normas aduaneras”; “Tipos y causas de las controversias aduaneras”; “Estado actual del contencioso aduanero” y “delitos transnacionales en el comercio internacional”. Como siempre, las conferencias estuvieron a cargo de expositores idóneos, quienes trataron sus respectivas ponencias con altura y profundidad.

“Los expositores fueron consistentes en destacar la importancia de contar con una jurisdicción especializada”

El ICDA recibió un ejemplar del libro editado con las ponencias de la Sexta Reunión Mundial de Derecho Aduanero, que tuvo lugar en Belo Horizonte, Brasil, el 17 y 18 de agosto de 2010.

Más que destacar las bondades de este evento en particular, en esta ocasión quisiera resaltar la continuidad de este esfuerzo, liderado por el licenciado mexicano Andrés Rohde, presidente de la Academia Internacional de Derecho Aduanero. Como se señaló en Buenos Aires, lo más difícil no fue hacer el primer encuentro, sino el segundo. Una vez que se ha alcanzado la séptima reunión se puede decir que existe un foro consolidado, con una importante trayectoria, y cuyo brillo intelectual no hace más que crecer, año tras año.

Al ver el número y juventud de los asistentes, es notorio así mismo que el derecho aduanero es objeto de gran interés en la comunidad jurídica, sin duda como consecuencia de la proliferación de tratados y el incremento constante del comercio exterior.

Al hablar de administración de justicia en nuestra rama del derecho, los expositores fueron consistentes en destacar la importancia de contar con una jurisdicción especializada, que conozca la materia y pueda decidir con conocimiento de causa.

Se anunció que la próxima Reunión Mundial de Derecho Aduanero se celebrará en Francia, en el año 2012. Esperamos poder asistir, y desde ya invitamos a todos los interesados a prepararse para disfrutar de una experiencia que los enriquecerá, tanto intelectual como profesionalmente.

Juan Manuel Camargo G.
Presidente ICDA

LA EXENCIÓN DEL IVA POR VENTAS O EXPORTACIONES A ZONA FRANCA

*Juan Manuel Camargo G.**

PRESENTACIÓN

Los decretos que consagraron la nueva regulación de las zonas francas en Colombia (año 2007) han suscitado varias controversias. Una de las más debatidas ha sido la aplicación de la exención del impuesto sobre las ventas (IVA) a ciertas introducciones de bienes del resto del Territorio Aduanero Nacional (TAN) a zona franca. En este artículo se expone tal problemática y se proponen algunas conclusiones que pueden ayudar a encontrar una solución más satisfactoria al problema.

Hemos dedicado bastante tiempo a analizar detenidamente los múltiples conceptos que la autoridad aduanera expidió sobre el tema a debatir. Aunque el ejercicio puede parecer superfluo, nos ha parecido necesario, ya que creemos que este tipo de pronunciamientos ha de ser objeto de una crítica más profunda de la que generalmente se les dedica. Se trata, si se quiere, de un ejercicio pedagógico de interpretación.

1. ANTECEDENTES NORMATIVOS

Antes de la ley 1004 de 2005, el problema que vamos a tratar en este artículo ya existía, pero pasaba desapercibido. Había dos normas a considerar:

Artículo 481 del estatuto tributario: otorgaba la calidad de exentos del IVA, con derecho a devolución de impuestos, a estos bienes:

“a) Los bienes corporales muebles que se exporten”.

Artículo 8 decreto 971 de 1993. Se titulaba “Definición de exportación” y tenía el siguiente texto:

* Vicepresidente Jurídico de ALMAVIVA S.A.

“Salvo en lo relativo a los incentivos crediticios aplicables a las exportaciones, para efectos de los incentivos tributarios se considera exportación la introducción a las Zonas Francas Industriales, de bienes de capital, materias primas, elementos de dotación y en general toda clase de bienes que se encuentren en libre disposición en el resto del territorio nacional, con destino a ser utilizados o procesados dentro de la respectiva Zona.”

Es fácil ver el conflicto (o la correlación) que ofrecen las dos normas, al menos en potencia. Una norma tributaria (por ende, expedida por el Congreso), establecía una exención al IVA con base en un concepto (.exportación.) que fue definido por el ejecutivo.

De ello se deriva que el gobierno podría tener injerencia en la determinación de al menos dos elementos de un tributo interno: el hecho generador y la creación de exenciones.

Si consideramos que la Constitución Nacional impone en tiempos de paz la reserva de ley en materia tributaria (artículo 338), es fácil ver que la (en apariencia) inofensiva definición de “exportación” pasa a tener visos de inconstitucionalidad. Pues uno se pregunta si se apega a la Carta que la aplicación de la ley tributaria (dictada por el Congreso) quede condicionada a lo que determine el Ejecutivo a la hora de definir un término.

2. ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

Tal como sucede en la actualidad, los decretos que regulaban las zonas francas definían dos exportaciones: una, por el paso de bienes del Territorio Aduanero Nacional (TAN) a zona franca; y, otra, por el paso de bienes de la zona franca al extranjero.

Los usuarios industriales de zona franca hacían compras de bienes a proveedores situados en el resto del TAN, los cuales facturaban el IVA. Como los usuarios de zona franca exportaban su producción, no cobraban IVA en la venta, lo que significaba que no podían compensar el IVA pagado a sus proveedores nacionales. Debido a ello, solicitaban ante la Administración de Impuestos la devolución de los saldos a favor por impuesto sobre las ventas pagados y no compensados.

Curiosamente, la DIAN se oponía a la devolución, alegando que los bienes producidos en zona franca ya se encontraban fuera del territorio aduanero nacional y quien realizaba la venta exenta (o sea la exportación) era el proveedor situado en el resto del TAN.



De los casos que conoció la jurisdicción destacamos un caso decidido por la Sección Cuarta del Consejo de Estado (sentencia del 8 de febrero de 2002, con ponencia de la Dra. María Inés Ortiz Barbosa), en el que se admitió que la introducción de bienes del TAN a la zona franca sí es una exportación y que el proveedor ubicado en el TAN es considerado exportador. Dijo el fallo en uno de sus apartes:

“De acuerdo con los términos de la norma parcialmente transcrita (se refiere al artículo 8 decreto 971 de 1993), está claro que la definición de exportación tratándose del régimen aplicable a las zonas francas Industriales, está referida a las operaciones consistentes en la introducción a dichas zonas, de bienes ubicados en el resto del territorio nacional, con el fin de ser utilizados o transformados en ellas. Es decir, que quien realiza la operación que la norma define como exportación, es el proveedor ubicado en el territorio nacional y no el usuario aduanero industrial, por lo que no tiene este último el carácter de exportador en las operaciones destinadas a introducir a las zonas francas industriales, bienes que se encuentran en libre disposición en el resto del territorio nacional.”

A renglón seguido se aclara que la definición de “exportación” consagrada por el gobierno nacional es determinante en el análisis que hace el fallo (se resalta fuera de cita):

“Como se observa, de acuerdo con la ley, tienen la calidad de bienes exentos del impuesto sobre las ventas, todos los bienes corporales muebles destinados a la exportación, ya sea directamente o a través de sociedades de comercialización internacional, una vez

transformados. De manera que, **atendiendo a lo que la norma aduanera define como exportación**, son exentos del impuesto sobre las ventas los bienes exportados por los proveedores ubicados en el territorio nacional con destino a las zonas francas industriales.”

“El Consejo de Estado sostuvo de manera más o menos uniforme que la definición de “exportación” consagrada en el decreto 971 de 1993 no tenía efectos para el impuesto sobre las ventas.”

La conclusión de la sala es que no debía haberse cobrado IVA en las ventas del TAN a zona franca, por considerarse exportaciones (según la definición aduanera). Por lo tanto, el haber pagado ese IVA (por parte de un usuario industrial) fue un pago de lo no debido, que daba derecho a la devolución.

Debemos aclarar que este fallo es una rareza. Antes y después del mismo, el Consejo de Estado

sostuvo de manera más o menos uniforme que la definición de “exportación” consagrada en el decreto 971 de 1993 no tenía efectos para el impuesto sobre las ventas, aunque sí para otros incentivos tributarios. La sentencia más citada a este respecto fue la del 15 de mayo de 1998 (proceso 8768, sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, Ponente: Doctor Delio Gómez Leyva), en uno de cuyos apartes se dijo:

“Ahora bien, la Sala, comparte el criterio expresado por el apoderado judicial de la sociedad demandante en el sentido de que la definición de “exportación” que consagra el artículo 8° del Decreto Ley Marco (sic) 971 de 1.993, no debe hacerse extensiva a la exención del impuesto a las ventas consagrada en el artículo 481 del Estatuto Tributario, dado que tal definición está referida a los “incentivos tributarios” consagrados en el Decreto 2131 de 1.991 (régimen de zonas francas) y Decreto Ley 971 de 1.993 (que modificó parcialmente el régimen de zonas francas).”

Así las cosas, a pesar del primer fallo transcrito, la jurisprudencia se orientó a considerar que la definición aduanera de “exportación” no tenía incidencia a la hora de aplicar o interpretar el literal a) del artículo 481 del estatuto tributario, aunque sí tenía incidencias tributarias en relación con otros incentivos de esa naturaleza.

3. LA LEY 1004 DE 2005

Como hemos dicho, originalmente, el literal a) del artículo 481 del estatuto tributario otorgaba la calidad de exentos del IVA, con derecho a devolución de impuestos, a .Los bienes corporales muebles que se exporten.

El artículo 7 de la ley 1004 de 2005 añadió un nuevo literal (el **literal f**) al artículo 481 del estatuto tributario, creando esta nueva exención del IVA (se subraya fuera de cita):

f) Las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca o entre éstos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios.

Como resultado de la adición, en el tema que nos ocupa, el artículo 481 ET acabó empleando dos verbos distintos para definir bienes exentos:

- Exportar (literal a)
- Vender a Zonas Francas (literal f)

(Podríamos añadir un tercer verbo: vender para exportar, ya que el literal b) también hace exentos del IVA los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados. Sin embargo, esta exención cae fuera del ámbito de este trabajo.)

Reiteramos que el nuevo **literal f)** del artículo 481 E.T. no se refiere a la “exportación” sino a la “venta”, siempre y cuando se reúnan estas condiciones:

- a. El bien vendido debe ser: .materias primas, partes, insumos y bienes terminados”
- b. La venta debe destinarse .a usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca”
- c. La venta debe originarse .desde el territorio aduanero nacional., con la excepción que se ve en el literal siguiente.
- d. La norma también cubre las ventas .entre éstos., es decir, entre .usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca” Eso significa que la venta no siempre debe originarse .desde el territorio aduanero nacional., sino que puede originarse en una zona franca, en los casos en que tanto el vendedor como el comprador son usuarios industriales de bienes o de servicios.
- e. Los bienes vendidos deben ser necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios.

4. LAS INTRODUCCIONES DEL RESTO DEL TERRITORIO ADUANERO NACIONAL (TAN) A ZONA FRANCA NO SON INTRÍNSECAMENTE EXPORTACIONES

Comúnmente se dice que la zona franca se considera fuera del territorio aduanero nacional, creencia que a veces lleva a pensar que toda introducción desde cualquier lugar de Colombia a una zona franca se considera por consiguiente una exportación. Sin embargo, eso no es exacto.

El artículo 1 de la ley 1004 de 2005 indica que en las zonas francas rige “una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior”, pero añade que “Las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones”

La redacción de la norma indica que las mercancías se entienden fuera del territorio aduanero nacional (TAN) sólo para dos efectos: para los impuestos a las importaciones y para los impuestos a las exportaciones.

Lo cual querría decir que, para otros efectos, la zona franca (en la visión de la ley) no funciona como un área ajena al territorio aduanero nacional. Si ello es así, una venta a zona franca no podría entenderse como una exportación, porque se trataría de una venta de una parte del TAN a otra parte del mismo TAN.

“En nuestro criterio, la ley 1004 de 2005 es una ley marco de aduanas, que derogó parcialmente una ley marco de comercio exterior.”

Aceptemos que el literal f) propicia la confusión, porque habla de ventas “desde el territorio aduanero nacional” a zona franca, redacción que da pie para pensar que las Zonas Francas no son parte del territorio aduanero nacional. Pero pensamos que esa redacción es una ligereza del legislador y que la intención fue aludir a ventas provenientes “del resto” del territorio aduanero nacional, tal como lo escribimos en este artículo.

5. LA ANOMALÍA INTRODUCIDA POR LOS DECRETOS QUE DESARROLLARON LA LEY 1004 DE 2005

El panorama de ley que acaba de delinearse se enturbió con la expedición de los decretos que desarrollaron o reglamentaron la ley 1004 de 2005.

(Sobre este tema, anotemos de paso que, en nuestro criterio, la ley 1004 de 2005 es una ley marco de aduanas, que derogó parcialmente una ley marco de comercio exterior: el artículo 6 de la ley 7 de 1991. La doctrina y la jurisprudencia no se han puesto de acuerdo sobre si los decretos que dicta el gobierno en relación con una ley marco la desarrollan o la reglamentan. Sin terciar en esta discusión, anotemos que el artículo 4 de la ley 1004 de 2005 expresamente emplea el término “reglamentación”).

Los nuevos decretos tienen una característica que es conveniente tener en mente en el resto de la lectura de este trabajo, y es que fue el gobierno el que creó la figura de las zonas francas “uniempresariales” (zonas francas permanentes especiales) y el que reguló los requisitos y condiciones que deben llenar las empresas para acceder al régimen de zonas francas. Aunque este tema no ha sido llevado a las altas cortes, el hecho es que los actos del gobierno resultaron determinantes para la operancia de la tarifa especial del impuesto a la renta (15%) y la exención del IVA. Algunos opinamos que esta situación es inconstitucional.

Ciñéndonos a nuestro tema, el gobierno volvió a definir que algunas introducciones a zona franca son exportaciones, tal como se había hecho en el pasado. El artículo 396 del decreto 2685 de 1999 fue modificado primero por el decreto 383 de 2007 y luego por el artículo 23 del decreto 4051 de 2007.

Hagamos un ejercicio de contextualidad cronológica, para que se comprenda a cabalidad qué había cuando fue expedida la ley 1004 de 2005, y qué cambió con los posteriores decretos que la desarrollaron.

- 5.1** Cuando se expidió la ley 1004 de 2005, regía el artículo original del decreto 2685 de 1999, que consideraba como “exportación definitiva” ciertos “envíos” desde el TAN a un usuario de zona franca, pero añadiendo que esa definición se planteaba “para efecto de los beneficios e incentivos tributarios”.
- 5.2** El artículo 1 del decreto 383 de 2007 modificó el texto del artículo 396, estableciendo cuándo hay y cuándo no hay exportación en las “introducciones” a zona franca permanente desde el TAN. Para los casos catalogados como “exportación” se aclaró que la definición se consagraba “para efecto de los beneficios previstos en el Estatuto Tributario”.

Por lo tanto, nos parece incuestionable que todo lo que se catalogaba exportación a zona franca, a la luz del decreto 383 de 2007, estaba exento del IVA, por aplicación del citado literal a) del artículo 481 E.T.

Como el decreto 383 de 2007 reglamentaba la ley 1004 de 2005, parece forzoso colegir que el gobierno era consciente de que la definición de exportación afectaría el entendimiento del literal a) del artículo 481 E.T. Sostener otra cosa implica desconocer el tenor literal de la norma y además asumir la ignorancia del gobierno en las materias que reglamenta.

- 5.3** Posteriormente, el artículo 396 del decreto 2685 de 1999 fue modificado de nuevo, por el artículo 23 del decreto 4051 de 2007. La redacción del nuevo artículo es casi igual a la del decreto 383 de 2007, con una importante diferencia: a continuación de la definición de exportación definitiva se eliminó la expresión “para efecto de los beneficios previstos en el Estatuto Tributario”

¿Qué implicaciones tiene esa eliminación? Es un asunto susceptible de debate, y sin duda es responsabilidad del gobierno no haber sido claro.

Se puede afirmar que la intención del cambio era negar los beneficios previstos en el estatuto tributario a las introducciones de bienes que se hicieran del TAN a zona franca. Sin embargo, como veremos a continuación, el inciso tercero especificó que ciertas exportaciones temporales a zona franca “no tendrán derecho a los beneficios previstos para las exportaciones

definitivas". Es decir, la eliminación no fue completa, y el tercer inciso del artículo sigue sugiriendo, a contrario sensu, que las exportaciones definitivas a zona franca sí tienen beneficios, que (se pensaría) no pueden ser otros que los tributarios.

De otra parte, en derecho, cuando se elimina una condición, el texto que permanece mantiene su validez sin restricciones. Eso quiere decir, en este caso, que la definición de exportación definitiva dejó de ser válida sólo para efecto de los beneficios previstos en el Estatuto Tributario., y pasó a ser válida para todos los efectos.

“Cuando se elimina una condición, el texto que permanece mantiene su validez sin restricciones.”

Creemos que, si el gobierno realmente quería desligar el literal a) del artículo 481 E.T. de la definición de exportación definitiva a zona franca, lo que hubiera debido hacer era aclarar que la definición sólo tenía efectos aduaneros, o que no tenía efecto para los beneficios previstos en el Estatuto Tributario. Como no hizo ni lo uno ni lo otro, las dos normas continúan vinculadas, y los ejercicios de interpretación que tienden a separarlas son menos firmes, ya que no tienen apoyo en el texto de la disposición.

6. EL TEXTO DEL ACTUAL ARTÍCULO 396 DEL DECRETO 2685 DE 1999

En su versión actual, la norma considera exportación las siguientes operaciones relacionadas con la zona franca:

“Se considera exportación definitiva, la introducción a zona franca Permanente desde el Territorio Aduanero Nacional, de materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición, necesarios para el normal desarrollo de su objeto social a favor del Usuario Operador o Industrial de Bienes y de Servicios, siempre y cuando dicha mercancía sea efectivamente recibida por ellos.

“Las exportaciones temporales que se realicen desde el resto del Territorio Aduanero Nacional a zona franca, con el objeto de someter el bien a un proceso de perfeccionamiento por un usuario, no tendrán derecho a los beneficios previstos para las exportaciones definitivas.

“La introducción en el mismo estado a una zona franca Permanente de mercancías de origen extranjero que se encontraban en libre disposición en el país, no se considera exportación.

“Tampoco se considera exportación el envío de bienes nacionales o en libre disposición a zona franca desde el resto del territorio nacional a favor de un Usuario Comercial”.

A continuación analizamos la norma, inciso por inciso:

- a. Con algunos requisitos, el primer inciso considera exportación la “introducción” de ciertos bienes a zona franca. No habla de venta.

Eso significaría que las operaciones entre el resto del Territorio Aduanero Nacional (TAN) y zona franca tendrían dos caminos para acceder a la exención del IVA: **(i)** vía exportación (literal a del artículo 481 ET); y **(ii)** vía venta (literal f).

Es posible que la introducción (hecho físico) de un bien a zona franca esté precedido por una venta, caso en el cual podrían ser aplicables tanto el literal a) como el f) (si se reúnen las demás condiciones de este literal). Pero lo que nos interesa recalcar hasta aquí es que la sola introducción (según el decreto) ya configuraría exportación y por ende ya haría aplicable el literal a) del artículo 481 E.T.

- b. Aunque las califica de exportaciones, el segundo inciso del artículo indica que las exportaciones temporales “no tendrán derecho a los beneficios previstos para las exportaciones definitivas”.

Ahora bien, ¿cuáles son “los beneficios previstos para las exportaciones definitivas”?

La respuesta .cándida., la más natural, es que se refiere a la exención del IVA. Tal vez esa respuesta sea incorrecta, pero no conocemos que nadie (y más exactamente la autoridad aduanera) haya propuesto otra.

Si se acepta la respuesta .cándida., este segundo inciso nos indica que las exportaciones temporales, aunque son exportaciones, no tienen derecho a la exención del IVA.

Como dijimos arriba, este segundo inciso implica, a contrario sensu, que las exportaciones del primer inciso sí tienen “derecho a los beneficios previstos para las exportaciones definitivas”.

- c. El tercer inciso niega el carácter de exportación a la introducción “en el mismo estado a una zona franca Permanente de mercancías de origen extranjero que se encontraban en libre disposición en el país”.

Este tercer inciso es particularmente problemático. El inciso primero se refiere la introducción de .materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición., mientras que

el tercer inciso habla de “introducción de mercancías de origen extranjero que se encontraban en libre disposición en el país”.

Lo que parece hacer la diferencia entre uno y otro es el origen de los bienes: nacionales en el primer caso, y extranjeros en el segundo. Se pensaría que, mediante el simple recurso de negarles el apelativo de .exportación., el gobierno logra que los bienes de origen extranjero no se puedan (eventualmente) favorecer de una exención de IVA, lo que podría atentar contra el principio de trato nacional.

Lo dicho enfrenta una problemática adicional, y es que hay un elemento coincidente entre los incisos 1 y 3 del artículo 396 que se analiza. El primero cataloga como exportación a la introducción a zona franca de .materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales **o en libre disposición**” La expresión “nacionales o en libre disposición” da a entender que se incluyen tanto los bienes nacionales como los extranjeros en libre disposición.

Pero el inciso tercero niega el carácter de exportación a la introducción a zona franca de “mercancías de origen extranjero que se encontraban en libre disposición en el país”.

¿Cómo entender esa contradicción? No hallamos explicación satisfactoria.

- d. Finalmente, el inciso cuarto tampoco considera exportación “el envío de bienes nacionales o en libre disposición a zona franca desde el resto del territorio nacional a favor de un Usuario Comercial”.

En este caso, de nuevo se plantea la disyuntiva entre “bienes nacionales o en libre disposición”, lo que refuerza la idea de que se habla de bienes extranjeros cuando se habla de bienes “en libre disposición”.

Pero además la diferencia que genera la exclusión del concepto de exportación no es ni la actividad (que es igual a lo largo del artículo) ni la clase de bienes (ya que se incluyen tanto los nacionales como los extranjeros), sino la clase de destinatario (usuario comercial).

El sentido del inciso es acorde con el nuevo literal f), que sólo considera exentas las ventas a usuarios industriales. Pero reiteramos que este inciso no habla de “venta” sino de “envío”. Al negarle la calidad de exportación, estos envíos quedarían excluidos de la exención por obra y gracia del gobierno.

Se puede pensar que esta solución es la adecuada, pero lo que nos interesa destacar aquí es que la voluntad del gobierno es la que pri-

ma a la hora de darle contenido a la exención. Podría suceder que un decreto del gobierno volviera a considerar exportación los envíos de bienes a usuarios comerciales de zona franca. En aplicación del literal a) del artículo 481 ET, esos envíos quedarían automáticamente excluidos del IVA. Es claro que el principio de reserva legal queda muy deteriorado si el significado de las palabras que emplea el Congreso puede ser cambiado libremente por el ejecutivo.

Más adelante se verá que la DIAN niega que estas definiciones de “exportación” tengan efectos tributarios. Pero, si sólo tienen efectos aduaneros, surgen estas inquietudes:

- i. ¿Por qué el inciso segundo del artículo 396 del decreto 2685 de 1999 une la definición de exportación a los “beneficios previstos para las exportaciones definitivas.”
- ii. ¿A qué beneficios se refiere la norma, si no se trata de la exención del IVA?
- iii. Si el artículo que se comenta sólo tiene incidencia aduanera, ¿para qué establecer tantas distinciones entre lo que se considera exportación y no?

En este caso, como en muchos otros, valdría la pena tener un escrito de antecedentes., que ilustrara la intención del legislador. Lamentablemente, no se cuenta con esa ayuda cuando es el ejecutivo el que legisla.

7. ¿LOS REGÍMENES SUSPENSIVOS SE VEN BENEFICIADOS POR LA EXENCIÓN?

Cuando se introducen muchas variables en una ecuación, no sorprende que se llegue a resultados imprevistos.

Como vimos atrás, el actual texto del artículo 396 del decreto 2685 de 1999 tiene cuatro incisos que fijan varias condiciones para determinar si una operación con zona franca se considera exportación o no.

El tercer inciso no considera exportación “la introducción de bienes en el mismo estado a una zona franca Permanente de mercancías de origen extranjero que se encontraban en libre disposición en el país”.

Recalquemos que la excepción (no se considera exportación) se refiere sólo a las mercancías de origen extranjero “que se encontraban en libre disposición en el país”. A contrario sensu, se deduce que sí es exportación la introducción a zona franca de mercancías de origen extranjero que no estaban en libre disposición en el resto del TAN.

Esto lo ratifica el artículo 397 *ibídem*, el cual prevé que “Los bienes de capital sometidos a la modalidad de importación temporal de corto o largo plazo para reexportación en el mismo estado, y los bienes sometidos a importación temporal en desarrollo de Sistemas Especiales de Importación-Exportación, Depósitos de Transformación y Ensamble y Depósitos de Procesamiento Industrial, podrán finalizar su régimen con la reexportación a una zona franca Permanente, a nombre de un usuario industrial o comercial”.

Según el decreto 2685 de 1999, reexportación es una forma de exportación. Por lo tanto, si el bien no estaba en libre disposición en el país, y es reexportado a un usuario industrial, la operación es considerada una exportación. Pero eso lleva a pensar que estas operaciones estarían exentas de IVA.

Aquí vemos un caso en que normas concebidas con fines aduaneros resultan teniendo implicaciones tributarias. Una tesis muy plausible (acorde con el texto del decreto) es que un bien extranjero causará IVA cuando se reexporta a un usuario industrial o comercial de zona franca, si antes fue importado en la modalidad ordinaria. Pero el mismo bien sí gozará de la exención del IVA, si fue declarado en importación bajo un régimen suspensivo y es reexportado a un usuario industrial de zona franca.

Sería curioso que una previa declaración aduanera del bien condicionara la futura exención del IVA.

8. EL DEBATE ACERCA DE LOS MATERIALES DE CONSTRUCCIÓN

Para complicar más la cuestión, el actual artículo 398 del decreto 2685 de 1999 prevé:

Artículo 398. Introducción de alimentos y otros. No constituye exportación, la introducción a zona franca, proveniente del resto del Territorio Aduanero Nacional de materiales de construcción, combustibles, alimentos, bebidas y elementos de aseo, para su consumo o utilización dentro de la zona, necesarios para el normal desarrollo de las actividades de los usuarios y que no constituyan parte de su objeto social.

El problema surge porque el primer inciso del artículo 396 considera exportación definitiva “la introducción a zona franca Permanente desde el Territorio Aduanero Nacional, de materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición, necesarios para el normal desarrollo de su objeto social a favor del Usuario Operador o Industrial de Bienes y de Servicios, siempre y cuando dicha mercancía sea efectivamente recibida por ellos”

Cotejemos ambos artículos:

	Artículo 396 (inciso 1)	Artículo 398
¿Constituye exportación?	Sí	No
Clase de operación	“la introducción a zona franca Permanente desde el Territorio Aduanero Nacional”	“la introducción a zona franca, proveniente del resto del Territorio Aduanero Nacional”
Clase de bienes	“materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición”	“materiales de construcción, combustibles, alimentos, bebidas y elementos de aseo”
Clase de usuarios	Usuario Operador o Industrial de Bienes y de Servicios,	Usuarios (todos)
Otras condiciones	“necesarios para el normal desarrollo de su objeto social a favor del Usuario Operador o Industrial de Bienes y de Servicios, siempre y cuando dicha mercancía sea efectivamente recibida por ellos”	“necesarios para el normal desarrollo de las actividades de los usuarios y que no constituyan parte de su objeto social.”

Se puede ver que el artículo 396 exige que los bienes sean necesarios para el normal desarrollo del objeto social del usuario, mientras que el artículo 398 habla de bienes “necesarios para el normal desarrollo de las actividades de los usuarios”, pero que “no constituyan parte de su objeto social”.

Los alimentos, las bebidas y los elementos de aseo no ofrecen problema... en la mayoría de los casos. Si el objeto social del usuario es (por ejemplo) fabricar bombillos, se puede arguir que necesita los alimentos, las bebidas y los elementos de aseo para el normal desarrollo de sus actividades, pero no para el desarrollo de su objeto social.

Más complicado es el caso del combustible, porque este puede ser necesario para poner en funcionamiento las máquinas que desarrollan el objeto social. Así mismo, en algunos casos, el usuario industrial puede dedicarse a transformar alimentos, bebidas y elementos de aseo. Por lo tanto, habrá que establecer si este tipo de bienes se usan o no para el desarrollo del objeto social de la empresa.

Algunos opinaron que los materiales de construcción caen dentro de la categoría del artículo 396, al menos para ciertos usuarios, y además consideraron que la definición de exportación del artículo 396 tenía implicaciones tributarias, ya fuera en virtud del literal a) o del literal f) del artículo 481 E.T.

Este tema dio lugar a varios conceptos de la DIAN, que se expondrán en orden, acompañados de bastantes comentarios, con el fin de tratar de separar los argumentos contundentes de los que (en nuestra opinión) no son muy sólidos.

9. LOS PRONUNCIAMIENTOS DE LA DIAN Y NUESTROS COMENTARIOS

9.1 Oficio DIAN 087707, octubre 26 de 2007

La consulta pedía informar “cuáles son los bienes que se venden desde el territorio aduanero nacional a los usuarios de zona franca que se consideran necesarios para el normal desarrollo del objeto social susceptibles de gozar de la exención del impuesto sobre las ventas previsto en el artículo 481 del Estatuto Tributario”.

El concepto se remite al concepto N• < 073127 de 2004 (cuando no existía el literal f) del artículo 481 E.T.), y reitera que “la venta desde el resto del territorio aduanero nacional a los usuarios de las zonas francas industriales de bienes y de servicios, solamente respecto de materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición se considera una exportación definitiva, en consecuencia tiene el tratamiento de operación exenta del IVA” . (Se subraya fuera de cita).

Comentario: se inicia aquí una tendencia que ya no abandonara la DIAN, y es mezclar (sin decirlo) el literal a) del artículo 481 E.T. (que habla de exportación) con el literal f) ibídem (que habla de venta a usuarios industriales de zona franca).

Nótese que el concepto habla de “exportación definitiva” y que “en consecuencia” la operación tiene el tratamiento de exenta del IVA. Es decir, se afirma que la causa de la exención es la exportación, lo que significa que la DIAN estaba pensando en la exención del literal a) y no en la del literal f), o que confundía ambas.

El oficio que se comenta cita a continuación el oficio No. 080273 de 2005, y lo reitera, aclarando que, “sin embargo”, “no todos los bienes que ingresen a zona franca, provenientes del territorio nacional, tienen este tratamiento”, porque el artículo 398 del decreto 2685 de 1999 no considera exportación “la introducción a zona franca, proveniente del resto del territorio aduanero nacional de materiales de construcción, combustibles, alimentos, bebidas y elementos de aseo” . Por tanto, concluye que estos bienes “se rigen por la norma general del artículo 420 del Estatuto Tributario, es decir, están gravados con IVA”.

Comentario: de nuevo, es claro que la DIAN une la exención del IVA a la exportación (literal a) del artículo 481 E.T.).

La DIAN también cito el concepto No. 016328 de 2005, en el que dijo:

“En estas condiciones, se exoneran del IVA los bienes que tengan vocación exportadora, es decir, los bienes producidos en Colombia que efectivamente han de llegar al mercado externo, para evitar que el gravamen sumado al precio de venta en el exterior los haga menos competitivos. La medida es también un desarrollo del principio de “imposición en el destino”, según el cual el impuesto a las ventas en el marco de las operaciones de comercio internacional no se causa sobre los bienes en el lugar de origen sino en el lugar de destino, es decir, en el lugar donde finalmente ha de realizarse su consumo”.

Comentario: aquí creemos que el concepto incurre en una contradicción que también la DIAN repetirá varias veces en lo sucesivo.

Nótese que, hasta aquí, el concepto ha partido de la base de que ciertas ventas a zona franca están exentas del IVA, en la medida en que son consideradas “exportaciones” por los decretos dictados por el gobierno.

Como se trata de ventas a zona franca, es claro que se trata de “exportaciones” que no llegan a otros países.

Sin embargo, el concepto después dice que la exención del IVA solo se justifica cuando los bienes lleguen al mercado externo (es decir, otros países).

La DIAN hubiera evitado gran parte de la confusión posterior si se hubiera decidido por una de las dos tesis.

Y concluye el concepto (subrayamos fuera de cita):

“Acorde con lo antes señalado y teniendo en cuenta el literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario, concordante con los artículos 393-19, 393-20 y 398 del decreto 2685 de 1999, adicionado por el decreto 383 de 2007, en la venta e introducción de partes e insumos nacionales destinados a un usuario industrial de zona franca y que serán empleados en la construcción de silos, tanques o demás instalaciones para el desarrollo de sus actividades, no constituye exportación definitiva y por lo tanto se encuentran gravados dichos bienes con IVA”.

Es fácil ver que el raciocinio de la DIAN mezcla dos literales distintos (a y f del artículo 481 E.T., que hablan de hechos gravados distintos (ex-

portación y venta, respectivamente). Aunque la entidad dice tener en cuenta el literal f), que se refiere a la venta, niega la exención basado en el concepto de "exportación", y específicamente en las definiciones de "exportación" contenidas en el así llamado estatuto aduanero.

No cuesta mucho trabajo deducir que la DIAN tenía en mente en realidad la exención del literal a) del artículo 481 E.T. (exportación de bienes muebles), y que concedió a las normas aduaneras el poder de definir que se entiende por "exportación", determinando así el contenido de la norma tributaria.

9.2 Concepto N° 026661 del 13 de marzo de 2008

Se consulto: "para efectos de la exención del IVA de materias primas, partes, insumos y bienes terminados de que trata el literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario, que se entiende por objeto social de los usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca?"

El concepto sentó la tesis jurídica de que "se entiende que las materias primas, insumos, partes y bienes terminados que se venden desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes y de servicios son necesarios para el desarrollo del objeto social, cuando participan de manera directa en el proceso productivo de bienes o de la prestación de los servicios".

Comentario: nótese que el objeto de la consulta no se refería al tema de si las ventas a zona franca son exportación o no. La consulta solo busca aclarar las expresiones utilizadas por el literal f) del artículo 481 E.T.

Dice el concepto que, para interpretar la expresión "objeto social", el Código de Comercio no puede aplicarse, porque es general, mientras que aquí se habla de "de la interpretación del alcance de un beneficio tributario" para sociedades con "un objeto social específico y regulado por normas especiales"

Por lo tanto, en sentir de la DIAN, que la interpretación "debe realizarse dentro del ámbito legal que le es propio", y para ello transcribe los artículos 1 y 3 de la ley 1004 de 2005, que definen, respectivamente, la zona franca y el objeto de los usuarios industriales.

Después de hacer esa transcripción, el concepto concluye que el objeto social desarrollado por el usuario industrial "Esta restringido únicamente a las actividades previstas en el artículo 3 de la Ley 1004 de 2005., y que los bienes exentos "deben participar de manera directa en uno de los procesos productivos o de prestación de los servicios de acuerdo con la naturaleza

de actividad desarrollada por el usuario industrial, a la cual debe corresponder el objeto social, definido en la ley”.

Comentarios

- i. La primera línea de pensamiento de la DIAN es correcta, en nuestra opinión. Es decir: estamos de acuerdo en que, para los usuarios industriales, su objeto social solo puede ser el determinado en el artículo 3 de la ley 1004 de 2005. Se trata de uno de esos casos excepcionales en los que los particulares no tienen libertad para fijar el objeto social de sus empresas, sino que este está fijado de antemano por la ley.
- ii. Se diría que la consulta no estaba bien orientada. El problema, realmente, no es definir cuál es el objeto social de los usuarios industriales, sino definir que significa la expresión que utiliza el literal f) del artículo 481 E.T.: “necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios”
- iii. Sobre este segundo problema (el más crucial), la DIAN hace algo que creemos que no debe hacer, y es especular. Su especulación consiste en exigir que los bienes participen en el proceso productivo y que esa participación sea directa. Creemos que este ejercicio de interpretación es incorrecto, porque desborda las facultades de la DIAN.

Una vez introducida el anterior condicionante que (en nuestro criterio) no está en la ley, el concepto crea nuevas acotaciones. Así, exige que los bienes, para que sean exentos, deban utilizarse “directamente en la producción, transformación, procesamiento o ensamblaje de bienes dentro de la zona franca”, o utilizarse “directamente en la prestación de los servicios dentro de la zona franca por parte de los usuarios industriales de servicios”.

A renglón seguido, el concepto señala que el término “necesario” que emplea el literal f) del artículo 481 E.T. debe entenderse en el sentido de “indispensable”, “descartándose así bienes distintos a los indispensables para la producción de los bienes, o prestación de servicios, en la zona franca según la actividad desarrollada”.

Comentario: es fácil comprender que aquí pueden ofrecerse una interpretación restrictiva o una interpretación permisiva.

Para la DIAN, por ejemplo, un bien que sea necesario para llevar la contabilidad del usuario industrial no estará comprendido dentro del literal f) que se comenta, porque no participa directamente en la producción de bienes o en la prestación de servicios.

Una interpretación mas amplia, en cambio, podría considerar que la contabilidad es necesaria para el desarrollo del objeto social del usuario, y por lo tanto la venta del bien al usuario industrial estaría exenta de IVA.

El concepto termina con esta frase:

“Finalmente, es preciso tener en cuenta que la ley establece de manera expresa algunos bienes que no se consideran exportados a zona franca”.

¿Para qué hablar de exportación? El concepto se ha ocupado de explicar el literal f) del artículo 481 E.T., que habla de venta, no de exportación. Esta ultima frase deja entrever que la DIAN seguía confundiendo los dos literales (a y f), y que seguía considerando la noción de “exportación” era el fundamento de la exención del IVA consagrado en el literal f), aun en contra de su texto literal.

9.3 Oficio 007284 (054) del 27 de noviembre de 2008 de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Se consultó si están exentos del IVA los materiales de construcción que un usuario industrial introduzca desde el resto del TAN para la construcción de sus instalaciones conforme con lo establecido en su objeto social. La consulta comprendía expresamente a los usuarios industriales (de bienes o de servicios) tanto de zona franca Permanente como de zona franca Permanente Especial.

Para responder, el concepto cita el artículo 1 de la ley 1004 de 2005 y “de manera concordante” el artículo 23 del decreto 4051 de 2007 que considera exportación definitiva ciertas introducciones a zona franca.

Después dice el concepto:

“el hecho de considerar estos bienes como legalmente exportados apareja el beneficio de tratarlos como exentos del impuesto sobre las ventas con el correspondiente derecho a la devolución del IVA, en los términos de los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario”.

Comentario: nótese que la DIAN considera que la exención del IVA por ciertas introducciones a zona franca deriva del hecho de que se les considera “bienes legalmente exportados”.

Nótese también que aquí la DIAN atribuye consecuencias tributarias a la definición de exportación que dan los decretos del gobierno. Por eso dice que “considerar estos bienes como legalmente exportados apareja el beneficio”.

Sin embargo, sigue el concepto, “no todos los bienes que ingresen a zona franca, provenientes del resto del territorio aduanero nacional se consideran exportados” Para probarlo, transcribe el artículo 398 del decreto 2685 de 1999 que no califica como exportación la introducción a zona franca de “materiales de construcción, combustibles, alimentos, bebidas y elementos de aseo”.

La razón de que estos elementos no se consideren exportación, dice el concepto, citando el Concepto No. 016328 de 2005, es que “se exoneran del IVA los bienes que tengan vacación exportadora, es decir, los bienes producidos en Colombia que efectivamente han de llegar al mercado externo”.

Comentario: aquí la DIAN vuelve a incurrir en la contradicción que ya hemos puesto de presente. El concepto empieza diciendo que hay exención del IVA para ciertos bienes que, al ingresar a zonas francas, se consideran exportaciones. Pero luego dice que solo se exoneran del IVA “los bienes producidos en Colombia que efectivamente han de llegar al mercado externo”.

Gran parte de los problemas de argumentación de la DIAN devienen de esta contradicción que no reconoce y, por lo tanto, no soluciona.

Después se transcribe parte del concepto No. 026661 de Marzo 13 de 2008, que ya hemos analizado, sobre lo que constituye el objeto social para estos efectos, y sostiene que “para el tratamiento preferencial de los usuarios industriales de bienes y/o de servicios el objeto social debe circunscribirse a producir, transformar o ensamblar bienes mediante el procesamiento de materias primas o de productos semielaborados, o a la prestación de los servicios señalados anteriormente”.

Comentarios

- i. Reiteremos que definir en que consiste el objeto social es relevante porque el literal f) del artículo 481 E.T. hace exentas del IVA a ciertas ventas a zona franca siempre que los bienes “sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios”.
- ii. Pero aquí la DIAN no define en realidad que es necesario o no para el desarrollo del objeto social, sino que define el termino “objeto social” y lo limita a “producir, transformar o ensamblar bienes mediante el procesamiento de materias primas o de productos semielaborados”.
- iii. Con eso la DIAN desconoce que el objeto social se compone, no solo de las actividades que permite (o manda) la ley, sino también

de todas las actividades accesorias que, sin intervenir en el proceso productivo, son necesarias para el desarrollo del objeto social. Ejemplos: contabilidad, tesorería, gestión humana, etc.

- iv. Aparte de lo anterior, nótese que la DIAN había empezado el concepto hablando de exportaciones, que es el ámbito del literal a) del artículo 481 E.T. Ahora, sin transición ni explicación, paso a hablar del literal f).

Habiendo restringido la definición de objeto social, la DIAN concluye “si una empresa usuaria industrial de bienes y/o servicios de una zona franca, incluye dentro de su objeto social la constricción de sus propias instalaciones e infraestructura, no se enmarca, para efectos tributarios, dentro de lo previsto en la Ley 1004 de 2005; por cuanto como se señaló el objeto social que deben desarrollar los mencionados usuarios y que hace procedente el tratamiento preferencial en materia tributaria esta delimitado en la norma citada”.

Comentario: aquí la DIAN no es exacta, al decir que el tratamiento preferencial esta delimitado “en la norma”, cuando la verdad es que es el ejercicio de interpretación de la entidad (correcto o no) el que excluye la aplicación del beneficio a ciertas actividades.

Sigue el concepto:

“De igual manera no se comprende como la constricción o adecuación de las instalaciones para el desarrollo de la actividad de la empresa, – construcción que de suyo es previa al inicio de las operaciones – , puede asimilarse a los procesos productivos que en desarrollo de su objeto social, con posterioridad proyecta adelantar la empresa usuaria”.

Comentarios:

- i. Lo primero que hay que señalar es que la ley no limita el “desarrollo del objeto social” a los procesos productivos. Es la DIAN la que infiere esa limitación. Por lo tanto, la asimilación era legítima y válida c hasta que la DIAN la impidió.
- ii. De nuevo, aquí es valida una interpretación ligeramente mas amplia. Cualquiera estará de acuerdo en que las instalaciones “son necesarias para el desarrollo del objeto social., porque las máquinas y las personas que intervienen en el proceso productivo no podrían funcionar si no existieran instalaciones. Si la DIAN no lo ve así, es solo porque quiere limitar al máximo la esfera de acción de la exención.



Posteriormente, la DIAN parece presumir la mala fe de quienes pretenden el beneficio, lo cual nos parece inconstitucional:

“Es así como una operación en tal sentido y con el propósito impositivo previsto, incorpora en si misma y de manera evidente la figura de fraude a la ley, profusamente analizada en materia doctrinal por autores contemporáneos y entendida fundamentalmente como la utilización de aquellos mecanismos con apariencia de legalidad orientados de manera exclusiva a esquivar el sentido jurídico de la ley para obtener beneficios económicos”.

Y concluye el concepto:

“En este contexto, es claro que los materiales que se empleen en la construcción de las instalaciones, como lo dispone el artículo 398 del Decreto 2685 de 1999, al que ya se ha hecho alusión, serán «utilizados» o «consumidos» dentro de la zona franca; no siendo legalmente valido hacer la ficción legal de su exportación para considerarlos exentos del impuesto sobre las ventas”.

“Reitera el Despacho, que únicamente conservaran tal calidad, las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que adquieran los usuarios industriales de bienes, en cuanto se cumplan los requisitos ya mencionados y se utilicen directamente en la producción, transformación, procesamiento o ensamblaje de bienes dentro de la zona franca, y/o en la prestación de los servicios dentro de la misma; teniendo siempre presente que la finalidad es promover y desarrollar los procesos de industrialización y comercialización destinados primordialmente a los mercados externos”.

Comentarios:

- i La DIAN inequívocamente seguía pensando en el literal a) del artículo 481 E.T., ya que dice que no es valido aplicar en este caso la “ficción legal de la exportación” a zona franca. Anotemos, de paso, que resulta curioso que se considere a las exportaciones a zona franca “una ficción legal”, pero eso merecería un artículo independiente.
- ii De lo anterior se sigue que la DIAN continuaba creyendo que la definición de “exportación” contenida en los decretos tiene efectos tributarios.
- iii En este concepto que se analiza, la DIAN habla unas veces del literal a) (exportación) y otras veces del literal f) (venta). ¡No es extraño que los usuarios se confundan! Pero, aun así, la DIAN considera

que habría “fraude a la ley”, si insisten en plantear hipótesis que la entidad considera erróneas.

- iv Creemos que el concepto se pone a legislar (o cuando menos a reglamentar) cuando sostiene que las materias primas, partes, insumos y bienes terminados deben utilizarse “directamente en la producción, transformación, procesamiento o ensamblaje de bienes dentro de la zona franca, y/o en la prestación de los servicios dentro de la misma” Lo que exige el literal f) del artículo 481 E.T. es que los bienes “sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios”. La ley no relaciona la necesidad exclusivamente con el proceso productivo.
- v Por si fuera poco, el concepto se quedó anclada en el pasado y pide tener “siempre” de presente que .la finalidad [de las zonas francas] es promover y desarrollar los procesos de industrialización y comercialización destinados primordialmente a los mercados externos”.

“La DIAN no tuvo en cuenta que el gran cambio y la razón de ser de la ley 1004 de 2005 fue eliminar el enfoque exportador de las zonas francas.”

La DIAN no tuvo en cuenta que el gran cambio y la razón de ser de la ley 1004 de 2005 fue eliminar el enfoque exportador de las zonas francas, como consecuencia de los compromisos adquiridos por Colombia en la OMC.

9.4 Concepto No. 036425 (010), 06 de mayo de 2009

En este concepto, la DIAN sentó la tesis jurídica de que “Sí están exentos del impuesto sobre las ventas los materiales de construcción que se vendan desde el resto del territorio aduanero nacional a un Usuario Industrial de zona franca Permanente Especial para la construcción de sus instalaciones conforme con lo establecido en su objeto social”.

Este concepto reconsidera (y al final revoca) el Oficio número 007284 del 27 de noviembre de 2008, que se acaba de analizar.

Comentarios:

- i Uno preliminar sobre comportamiento estatal. Los conceptos de la DIAN generalmente están redactados en términos absolutos y perentorios, como si los problemas a elucidar fueran cristalinos y sólo hubiera una respuesta posible. Así, en el oficio 007284 de 2008, la DIAN se expresó de modo tan tajante que incluso sugirió que los que pensaran distinto incurrirían en .fraude a la ley”

¡Pero seis meses después cambió de opinión!

Alguna lección debería extraerse de esto.

- ii El Oficio número 007284 de 2008 negaba la exención para usuarios industriales tanto de zona franca permanente como de zona franca permanente especial. Por lo tanto, la revocatoria del concepto debe beneficiar a ambas clases de usuario industrial, aunque este concepto que se analice solo mencione a los usuarios industriales de zona franca permanente especial.
- iii Otra razón para que no se les pueda dar distinto trato a los dos usuarios industriales, es que la ley 1004 de 2005 NO distinguió entre zonas francas permanentes y zonas francas permanentes especiales. Esa es una distinción creada por los decretos del gobierno.

Si la distinción creada por los decretos fuera base para una distinción tributaria, entonces los decretos estarían legislando en materia de exenciones de IVA, posibilidad que la misma DIAN después negó:

“(…) es importante anotar que por mandato de los artículos 154 y 338 de la Constitución Política corresponde únicamente al Congreso de la República expedir las leyes que consagren exenciones tributarias, previa iniciativa del Gobierno Nacional, sin que sea posible por vía de interpretación extenderlas a casos no previstos por el legislador ni tampoco fundamentándose en Decretos reglamentarios de Ley Marco, cuyo ámbito de aplicación no es el de consagrar beneficios tributarios” Concepto No. 006773(100208221-00038) del 02 de febrero de 2010.

El concepto que estudiamos cita el artículo f) del artículo 481 E.T. y los artículos 393-3 y 393-24 del Decreto 2685 de 1999, que establecen requisitos y obligatorios de un usuario industrial de zona franca permanente especial. Con base en esa norma, la DIAN concluye:

“Lo anterior conduce de manera lógica a colegir que dentro del objeto social de un Usuario Industrial de zona franca Permanente Especial se encuentra la ejecución del Plan Maestro de Desarrollo General de la zona franca.

“Esto, aunado a la definición de Plan Maestro de Desarrollo General de la zona franca contenido en el artículo 392 ibídem, conlleva a colegir que la actividad de construcción de la infraestructura física de la zona franca permanente especial hace parte del objeto social del usuario industrial”

Después, el concepto sustenta su tesis jurídica en estas premisas:

1. Los Usuarios Industriales de zona franca Permanente Especial están obligados a ejecutar el Plan Maestro de Desarrollo General de la zona franca.
2. Dentro de la ejecución del referido Plan Maestro de encuentran actividades relativas a la construcción, y transformación de infraestructura física de la zona franca.
3. En consecuencia, hace parte del objeto social de estos usuarios la actividad de construcción y transformación de infraestructura física de la zona franca.
4. Resulta lógico (dice la DIAN) aplicar el literal f del artículo 481 E.T., a los materiales de construcción que se vendan desde el resto del TAN a estos usuarios, conforme con lo establecido en su objeto social.

Comentarios: la conclusión del concepto no nos ofrece reparos. Pero no hay que olvidar que una zona franca permanente especial es una zona franca uniempresarial, ya que sólo tiene un usuario industrial.

Al decir que el usuario industrial construye .la infraestructura física de la zona franca permanente especial., lo que se está diciendo en realidad es que el usuario industrial construye la infraestructura de su propia empresa, que ha sido declarada zona franca permanente especial.

Si esto es así, no hay motivo para sostener que la construcción de la infraestructura de su empresa no se considera parte del objeto social de los usuarios industriales de las zonas francas permanentes (no especiales).

Por eso insistimos en que la tesis jurídica de este concepto (036425 (010), 06 de mayo de 2009) también es válido para los usuarios industriales de zonas francas permanentes (no especiales).

9.5 Concepto No. 068968 (100208221-0050) del 26 de Agosto de 2009

Aquí la DIAN sentó la tesis jurídica de que “No están exentos del impuesto sobre las ventas los materiales de construcción que se vendan desde el resto del territorio aduanero nacional a un Usuario Operador de zona franca Permanente para la construcción de infraestructura y edificaciones necesarias para el desarrollo de la zona franca”.

El concepto primero analiza el problema planteado frente al literal f) del artículo 481 ET (venta a zona franca). Desde ese punto de vista, es claro que la DIAN tiene la razón, porque, el texto del literal f) sólo menciona a los usuarios industriales:

“La referida disposición establece dos condiciones para que opere la exención del gravamen: Una condición objetiva que se refiere a la naturaleza de los bienes objeto de la venta, como es el hecho de que se trate de materias primas, partes, insumos y bienes terminados, y una condición subjetiva que es el carácter de las empresas o personas que adquieran dichos bienes, quienes deben ostentar la calidad de usuarios industriales de bienes o usuarios industriales de servicios”.

La DIAN concluye que ninguna de las dos condiciones se da en el caso de los materiales de construcción para usuarios operadores. Pero fijémosnos en cómo interpreta la expresión legal “materias primas, partes, insumos y bienes terminados”:

“...es claro que no están destinados a formar parte de una cadena productiva y no pueden, en estas circunstancias, ser calificados como materias primas, partes o insumos y, mucho menos, como bienes terminados, es decir, como bienes susceptibles de adquirir un valor adicional por efecto de la actividad que desarrollen los usuarios industriales. Al respecto, es conveniente tener en cuenta la posición doctrinal expresada en el Concepto No. 026661 del 13 de marzo de 2008, el cual manifestó que, para efectos de la exención prevista en el literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario, se entiende que las materias primas, insumos, partes y bienes terminados que se venden desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes y de servicios son los necesarios para el desarrollo del objeto social, cuando participan de manera directa en el proceso productivo de bienes o de la prestación de servicios”.

Comentarios

- i Se repite que el literal f) habla de bienes necesarios para el “desarrollo de objeto social” de los usuarios. La DIAN, en cambio, exige que hagan parte de la cadena productiva. De nuevo, consideramos que hay extralimitación de funciones por parte de la Subdirección de Normativa de la DIAN.
- ii Por si fuera poco, la DIAN introduce la exigencia de que los bienes terminados deben adquirir un valor adicional por efecto de la actividad de los usuarios industriales. Eso significa que los bienes ter-

minados no estarían terminados, lo que (en nuestra opinión) contradice flagrantemente el texto de la ley.

El concepto termina aclarando que tampoco es aplicable el literal a) del artículo 481 ET (exención para bienes que se exporten):

“Es claro que para el caso de las ventas efectuadas desde el resto del territorio aduanero nacional a los usuarios de zona franca existe una disposición especial, como es el literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario, el cual debe aplicarse con preferencia sobre las normas generales. Si no fuera así, es decir, si bastara con aplicar lo dispuesto en el literal a) en armonía con lo contemplado en las disposiciones aduaneras, la norma del literal f) que restringe el beneficio a las adquisiciones por parte de los usuarios industriales, no tendría ningún efecto y su consagración no habría sido necesaria.

“Por el contrario, lo que se evidencia es que el legislador se ocupó de regular de manera especial el tema de las ventas desde el territorio aduanero nacional a los usuarios de zona franca, para efectos de la exención del IVA, y no puede soslayarse el cumplimiento de esa disposición que restringe el tratamiento exceptivo a los usuarios industriales so pretexto de la aplicación de la regla general que califica como exentas las exportaciones. Asimismo, es conveniente señalar que, como lo ha reiterado la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, las exenciones en materia tributaria son taxativas, es decir, son únicamente las que de manera expresa contempla la ley y, por lo mismo, su aplicación no procede por vía de analogía”.

Comentarios

- i Es cierto que el literal f) es especial para las ventas del resto del TAN a la zona franca. Pero no creemos que eso por sí solo excluya la aplicación del literal a), porque se reitera que los hechos generadores de la exención del tributo no son iguales.

El literal a) hace exentas del IVA las exportaciones. El literal f) hace exentas del IVA ciertas ventas a zona franca, así no se consideren exportaciones.

Por lo tanto, no estamos de acuerdo con el concepto cuando señala que el literal a) es una regla general y el literal f) una norma especial. El literal f) no hace parte del literal a) ni trata las mismas operaciones, por lo que no hay entre ellos una relación de generalidad – especialidad.

- ii No nos convence el razonamiento de que el literal f) sobraría si bastara aplicar el literal a).

Se repite: ambos literales tienen campos de aplicación distintos. El literal a) sería perfectamente aplicable a zona franca si se diera una condición: que hubiera una introducción de bienes a zona franca procedente del resto del TAN que se considerara tributariamente como una exportación.

Que eso exista o no, es otra cosa, como se verá más adelante.

9.6 Concepto No. 006773(100208221-00038) del 02 de febrero de 2010

Este concepto ratifica el concepto anterior, No. 068968 (100208221-0050) del 26 de Agosto de 2009.

En su argumentación, la DIAN trae a colación los siguientes apartes de la exposición de motivos de la ley 49 de 1990, que modificó el literal a) del artículo 481 del E.T.:

“(...) Por otra parte, la categoría de bienes exentos que tiene la estructura del impuesto resulta ajena a la técnica de este impuesto, donde sólo debe existir tal tratamiento para los exportadores. Lo anterior, en vista del principio de tributación que implica gravar con este impuesto a los bienes vendidos al exterior, únicamente en el, país donde se consumen, por tratarse de un impuesto sobre el consumo, circunstancia que lleva a la imperiosa necesidad de descargar de gravámenes internos su exportación” (Subraya el concepto).

A partir de ese texto, concluye el concepto:

“Así las cosas, es evidente que el literal a) del artículo 481 del Estatuto Tributario, desde su origen está referido a los bienes muebles con vocación de ser consumidos en el país extranjero al cual se exporten”.

Comentario: Como ya hemos visto, esta tesis no era nueva para la fecha de expedición de este concepto, sino que ya la había ventilado la DIAN en anteriores pronunciamientos, aunque acompañándola de posiciones contradictorias.

Es una posición razonable, pero tiene el gran inconveniente de que es el propio gobierno (en decretos redactados por la DIAN) el que calificó de “exportaciones” a ciertas introducciones a zona franca. Parece indudable que la DIAN debió advertir que las definiciones de “exportación” podrían tener implicaciones tributarias.

Si se acepta la tesis, tendríamos entonces un concepto de “exportaciones” para efectos del IVA (sólo exportación a otros países) y un concepto de exportaciones para efectos aduaneros (que sí podría incluir operaciones con zonas francas). No se aprecia motivo suficiente para esa dualidad.

¿Para qué el gobierno complica las cosas llamando exportación a lo que (según dijo después) no considera una exportación?

A continuación, la DIAN usa los antecedentes de la ley 1004 de 2005 (que creó el literal f del artículo 481 E.T.) para interpretar el literal a), que es anterior a la misma ley, y señala que “el literal f) (...) no tendría razón de existir si el legislador considerase que la exención del literal a) ibídem cobijara todos los bienes muebles introducidos desde el territorio aduanero nacional a las zonas francas”.

Comentarios:

- i En el razonamiento de la DIAN hay una curiosa inversión de la cronología de la realidad. Originalmente, el Congreso habló de exportaciones (literal a) del artículo 481 E.T.) y después hizo exentas algunas ventas a zona franca (literal f).

Después de la ley 1004 de 2005, los decretos del gobierno catalogaron de exportaciones a ciertas introducciones a zona franca.

Por lo tanto, no resulta cierto sugerir que el Congreso tuvo en mente el problema de si ciertas ventas a zona franca eran exportaciones o no, porque esa confusión la creó posteriormente el gobierno, cuando catalogó como exportaciones algunas introducciones a zona franca.

- ii Es cierto que el literal f) sobraría si “exportación” fuera siempre igual a “venta a zona franca” Pero pensamos que no es así, porque el gobierno mismo le niega el carácter de exportación a muchas ventas o introducciones a zona franca.

Curiosamente, la DIAN olvida que los decretos del gobierno se preocuparon de definir varias operaciones a zona franca que NO son exportación. Por lo tanto, el literal a) y el literal f) recaen sobre ámbitos distintos por determinación del gobierno, sin que en ello haya intervenido el Congreso.

Después, el concepto de la DIAN introduce el término “exportación” en el literal f), que, según se ha visto, no emplea esta expresión:

“En tal virtud, con ocasión de la adopción del literal f) ibídem, se hizo la ficción legal de considerar como exportación la venta de

ciertos bienes a usuarios industriales de zonas francas, en los términos allí establecidos”.

Comentario:

Lo que se transcribe evidentemente no es cierto. El literal f) no considera exportación a las ventas de las que habla. Pero, además, la cita resulta contradictoria frente a la tesis con la que empezó el concepto.

La DIAN inició el concepto explicando que, desde el punto de vista tributario, las “verdaderas” y “únicas” exportaciones son las que implican la salida de los bienes a terceros países. ¡Pero termina diciendo que algunas ventas a zona franca se consideran exportación “por ficción legal”!

¿Quién entiende?

Para finalizar, insiste la DIAN en que beneficiar de la exención del IVA a los materiales de construcción sería aplicar una exención por analogía (resaltamos):

“Adicionalmente, es importante anotar que por mandato de los artículos 154 y 338 de la Constitución Política corresponde únicamente al Congreso de la República expedir las leyes que consagren exenciones tributarias, previa iniciativa del Gobierno Nacional, sin que sea posible por vía de interpretación extenderlas a casos no previstos por el legislador ni tampoco fundamentándose en Decretos reglamentarios de Ley Marco, cuyo ámbito de aplicación no es el de consagrar beneficios tributarios”.

Comentarios:

- i El raciocinio es válido y puede ser cierto, pero es la DIAN la que aplica la analogía al sostener que el literal f), que habla de venta, creó una ficción legal de “exportación”
- ii Para valorar debidamente el último párrafo transcrito, recordemos que el Congreso (ley 1004 de 2005) fijó una tarifa especial de renta y una exención de IVA que favorece a ciertos contribuyentes llamados “usuarios industriales de zona franca” Pero el órgano legislativo no definió quiénes son esos contribuyentes.

La definición de quiénes pueden ser usuarios industriales de zona franca quedó en manos del gobierno, quien la estableció mediante decretos.

Por lo tanto, es obvio que los decretos del gobierno sí tienen clara incidencia tributaria en la definición de qué sujetos pueden benefi-

ciarse, tanto de la tarifa especial del impuesto a la renta como de la exención del IVA.

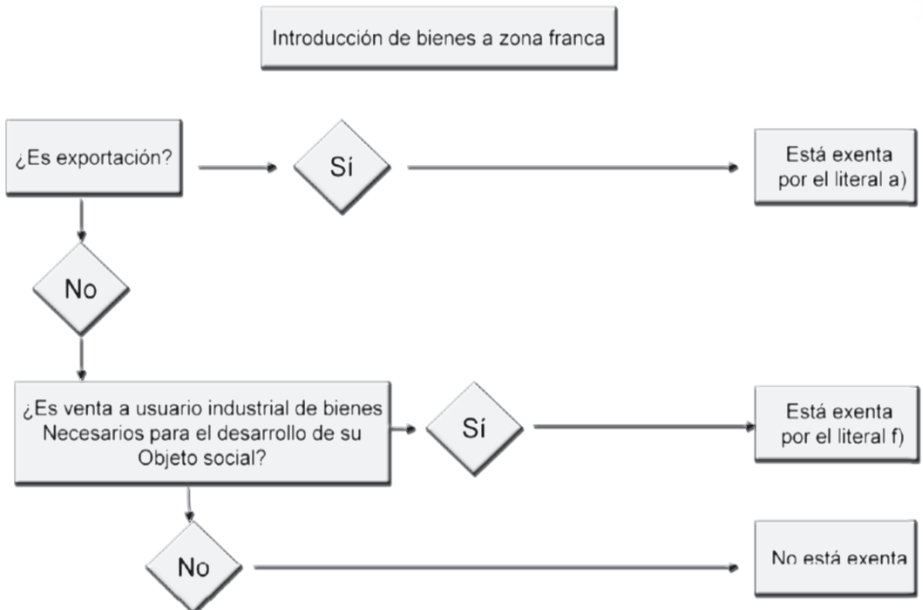
Así las cosas, resulta un poco desfachatado (cuando menos) alegar que las exenciones tributarias de zona franca no pueden “fundamentarse en Decretos reglamentarios de Ley Marco”.

CONCLUSIONES

1. Para abordar este tema, consideramos que es necesario “dar a Dios lo que es de Dios, y al César lo que es del César”. Con esto queremos decir que es más útil fijarse primero en lo que dijo la ley, con independencia de lo que después dirían los decretos.

Con la ley 1004 de 2005, la exención del IVA para los efectos de que hablamos quedó consagrada en dos literales principales, el a) y el f). Como hemos dicho, ambos literales emplearon verbos distintos para referirse al hecho generador: .exportación., en un caso, y “venta” en otro.

Como los hechos generadores son distintos, creemos que, al menos en principio, debe concluirse que ambos literales pueden ser aplicados a bienes introducidos a zona franca, aplicando el proceso de razonamiento lógico que se ve en el siguiente esquema:



2. En el anterior esquema queda claro que el quid de la cuestión es determinar si algunas introducciones del resto del TAN a zona franca pueden considerarse exportación o no.

Si se decide que ninguna introducción del resto del TAN a zona franca es exportación, entonces lo único que cabría sería aplicar el literal f).

Si se decide que algunas introducciones del resto del TAN a zona franca son exportaciones, entonces ellas son exentas del IVA por efecto del literal a), sin perjuicio de que, en algunos casos, también las cobije el literal f), si cumplen los requisitos establecidos por este último.

3. Desde la ortodoxia constitucional, estamos de acuerdo en que los decretos del gobierno no deberían tener el poder de definir una noción de la que depende directamente la aplicación de una exención del IVA o de una tarifa especial de impuesto a la renta.

Sin embargo, el hecho es que todo el entable de zona franca ha sido establecido por los decretos del gobierno. Esa sola circunstancia hace perder fuerza al argumento que se comenta. Si se sostiene que los decretos no pueden tener implicaciones tributarias, quedaría en entredicho toda la regulación de zona franca, porque es el gobierno el que ha definido qué empresas pueden acceder a la tarifa especial de impuesto a la renta.

4. Otro hecho cierto e indiscutible es que los decretos del gobierno expresamente califican como "exportación" varias introducciones a zona franca desde el TAN. Y, por si fuera poco, expresamente señalaron que otras introducciones a zona franca desde el TAN NO son exportaciones. Se puede afirmar que el gobierno sólo quería darle efectos aduaneros a estas definiciones, pero los decretos no lo dicen así.

Es conveniente recordar que los decretos del gobierno están amparados por la presunción de legalidad. En virtud de esta presunción constitucional, debe asumirse que los decretos se ajustan a la ley y a la Constitución, mientras no sean derogados o anulados por la jurisdicción.

Como el gobierno conocía la ley 1004 de 2005 cuando expidió los decretos, es enteramente razonable asumir que el gobierno se daba cuenta de que su definición de exportación afectaba la lectura del artículo 481 E.T. Siendo ello así, es muy válido concluir que la intención del gobierno fue considerar ciertas introducciones a zona

franca como exportación, no sólo para efectos aduaneros sino también tributarios.

5. La DIAN ha colaborado en la confusión, debido a que se ha aproximado al tema de manera errática, como creemos haber demostrado.

Si la DIAN hubiera dicho desde un principio que la definición de “exportación” contenida en los decretos sólo tenía efectos aduaneros, hubiera limitado la controversia a lo fundamental. En cambio, como se ha visto, aportó explicaciones confusas (cuando no contradictorias) y aprovechó para legislar sobre algunos aspectos.

6. Hasta el día de hoy, la DIAN sigue incurriendo en la contradicción de sostener que el concepto de “exportación” (para efectos del literal a del artículo 481 E.T.) se refiere a exportaciones a otros países, al tiempo que sostiene que el literal f) “hizo la ficción legal de considerar como exportación la venta de ciertos bienes a usuarios industriales de zonas francas, en los términos allí establecidos” (Concepto No. 006773(100208221-00038) del 02 de febrero de 2010). Esto es particularmente erróneo, si se tiene en cuenta que el literal f) no habla de exportación.

Como consecuencia de lo anterior, la DIAN todavía sostiene que el literal a) del artículo 481 ET es la regla general, aplicable para el conjunto de las exportaciones, y que el literal f) es la excepción. Nosotros insistimos en que ambos literales regulan hechos generadores distintos: en uno, la exportación, y en otro la venta dentro del territorio nacional a una zona franca. Un hecho generador no está comprendido en el otro, y por eso no puede considerarse que la exportación es la regla general y la venta a zona franca es la especial.

7. No estamos de acuerdo en las restricciones que impone la DIAN a la expresión “objeto social” cuando interpreta el literal f) del artículo 481 E.T., que habla de bienes “necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios”. Se nos antoja que esa interpretación es forzada y carente de sustento legal, como ya se comentó a lo largo del escrito.
8. En definitiva, creemos que no se puede culpar a los particulares por invocar una exención con base en una interpretación que se basa en el tenor literal de los decretos del gobierno.

En este y en otros temas hemos advertido con sorpresa que los particulares se apegan al texto de la norma, y es la autoridad aduanera la que desconoce dicho texto, como si no existiera, con base en

raciocinios que, correctos o no, tienen el defecto fundamental de borrar las palabras escritas en la ley.

Parte de la responsabilidad del Estado consiste en aceptar las consecuencias de sus normas. Si los decretos quedaron mal redactados; o no reflejan lo que quiso establecer el gobierno; o dan lugar a lecturas que el gobierno considera indeseables, lo correcto y procedente sería modificar los decretos. Lo que no nos parece válido es mantener los decretos, pero interpretarlos en un sentido que se aprecia a simple vista bastante distinto a lo que está escrito.

En el problema que analizamos, fue el gobierno el que escribió que ciertas introducciones a zona franca son exportaciones. Y la DIAN ha intentado una y otra vez que lo olvidemos.

GARANTÍAS PROCESALES EN LA DECISIÓN ADMINISTRATIVA

Francia Inés Hernández Díaz

Resumen

La decisión en el procedimiento administrativo debe estar rodeada de las condiciones procesales que permitan una decisión con criterios de justicia y alejada de la arbitrariedad; de allí que se invite a darle al operador jurídico las condiciones de independencia, imparcialidad y objetividad que permitan un ejercicio sancionatorio imbuido de garantías procesales.

Palabras claves: Procedimiento administrativo, legitimidad, sanción, alteridad, procesal.

Abstract

The decision in the administrative proceeding must be surrounded by the procedural conditions that allow a decision with justice and away from the arbitrary, hence inviting legal operator to give the conditions of independence, impartiality and objectivity that allow punitive exercise imbued of procedural safeguards.

Keywords: Administrative procedure, legitimacy, penalty, alterity, litigation.

Las relaciones de poder siempre han estado presentes en la historia de la humanidad, una de las más relevantes es aquella que se refiera a la relación Estado- Administrado, en la que en algunas circunstancias puede presentarse un choque de intereses que requiere de reglas claras y preexistentes que permitan otorgar una solución para restablecer el orden¹.

El establecimiento de estas reglas evita precisamente que el conflicto se solucione por vías de hecho o mediante la confrontación directa (lo cual se traduce en el ejercicio de la fuerza), llevando esta situación a la manifestación del caos en la comunidad (o cualquier figura que represente una actividad organizada de la raza humana)².

Se llega entonces al derecho sustancial, el cual sin su faceta procesal no puede válidamente materializarse. La gran mayoría de estudios se han

1. Esta idea la retomó del profesor Alfredo ABARCA, Alfredo, en su artículo publicado en la Revista Guía Práctica de Comercio Exterior, 52, página 3, Argentina (2006).

2. *Ibidem*.



concentrado en la problemática procesal en sede jurisdiccional; sin embargo, la problemática que quiero abordar, es aquella que se refiere a la justicia ejercida desde lo ejecutivo o administrativo, en donde se ven afectados derechos económicos o patrimoniales, y que incluso abre la puerta a procesos jurisdiccionales paralelos en los cuales se ve afectada la libertad del individuo.

La facultad reglamentaria general otorgada al ejecutivo por la Constitución Política, llámese de interpretación o aplicación legal, o en ejercicio de una ley marco, ha traído en nuestro ordenamiento jurídico la creación de “procesos” administrativos en los que se configuran tipos sancionatorios y hasta confiscatorios.

“Se llega entonces al derecho sustancial, el cual sin su faceta procesal no puede válidamente materializarse.”

Para algunos doctrinantes, dicha situación no trae problemas jurídicos, pues existe un control posterior de legalidad en la Jurisdicción Contenciosa; para la suscrita, el problema sí es relevante, en tanto las decisiones en vía administrativa tomadas por operadores (no jueces) no siempre son susceptibles de control posterior de legalidad y en sí mismas son evidentes ejercicios de “justicia” (entendiendo esto en el ejercicio del principio de legalidad mediante el cual la administración debe hacer cumplir la ley).

Para otros, debe tenerse especial cuidado en tanto el doble papel que desempeña el Estado³ puede en un momento determinado vulnerar principios como el de equidad, en tanto que en su función reglamentaria puede dictar normas que lo favorecen; ejemplo claro, aquellas que fijan o desfijan tributos aduaneros; las que imponen sanciones pecuniarias; la que fijan tasas, entre otras.

En esta sede, es bien importante incluir la discusión de justicia material, ya que los postulados de los artículos 4, 6, 29, 209, 228, de la Carta Superior⁴ se encuentran desdibujados, en tanto predomina el concepto de poder en la decisión administrativa y la inoperancia del concepto de alteridad al momento de recurrir.

3. ABARCA, Alfredo, (2006) en su artículo publicado en la Revista Guía Práctica de Comercio Exterior, 52, página 3, Argentina, opina que: .El Estado, que revistiendo el doble papel de litigante y legislador, dicta normas inequitativas que lo favorecen como una diferente tasa de interés a su favor, la inejecutividad de las sentencias dictadas en su contra, o incumplimiento liso y llano de lo resuelto mediante el dictado de leyes de emergencia invocando superiores motivos de bien público.

4. Estas normas de la Constitución tienen en común el concepto de legalidad principio rector en la decisión judicial o del operador jurídico.

Para Alfredo Abarca, .Es indispensable que los gobernantes y sus recaudadores lleguen a la conclusión que, en un estado de derecho, es indispensable el respeto por los derechos de los contribuyentes y que la buena gestión del gobierno no puede centrarse solo en los números de la recaudación sino esencialmente en la protección de la libertad que deben gozar los ciudadanos en una sociedad organizada⁵.

Dicha idea de justicia no puede válidamente pregonarse sólo en el ámbito jurisdiccional, en tanto cobra vigencia real y efectiva en la relación administrativa gobierno-ciudadano.

Otorgar una pensión; entregar una mercancía; recaudar un impuesto; fijar un tributo; prestar un servicio de salud, de seguridad, de educación; son justicias inmediatas que requieren de un operador objetivo, idóneo con criterio e independencia, ya que a él también se le entrega en sus manos la facultad de decidir y de interpretar la ley⁶.

En consideración propia, las denominadas instancias que hacen parte de la misma administración no son un superior jerárquico para efectos de resolver las situaciones jurídicas de los administrados investigados por la entidad.

En la práctica surten el mismo efecto en el sentido de que la propuesta sancionatoria es ratificada bajo el pretexto de la aplicación de doctrina oficial, lo cual se traduce en la negación de la imparcialidad, autonomía y determinación que debe gozar en esta instancia el sujeto (operador jurídico) que resuelve el acto sancionable de un administrado.

La bilateralidad ciertamente conlleva recíprocamente la existencia de derechos y obligaciones entre las partes, aun en los casos que una de las partes sea el propio Estado, toda vez que como Estado Social de Derecho debe velar por el cumplimiento de los fines que le fueron asignados por el Constituyente Secundario en representación del Primario y que son principio constitucional:

“ Artículo 2º. Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución...”

Ese mandato para el Estado, busca garantizar derechos igualmente constitucionales como el debido proceso (artículo 29 C.N.), entre otros.

5 ABARCA, Alfredo. (2006) La mora en los procedimientos legales aduaneros. Revista. Guía práctica de Comercio Exterior: Anticipos del Nomenclador Arancelario Aduanero. 52, 3-7.

6 Prueba de ellos son los conceptos emitidos por las autoridades administrativas que se tornan obligatorios a la luz de ley 223 de 1995.

El acto administrativo sancionatorio debe gozar de exigencias similares al acto judicial, ya que por su naturaleza, tiene los mismos efectos jurídicos para el administrado, pues la definición de la situación jurídica en vía gubernativa tiene consecuencias de tipo pecuniario y moral e indirectamente pueden dar lugar a un proceso penal o civil; aunque de dichos actos pueda predicarse su revocabilidad o su judicialidad en etapa posterior.

Lo que discuto entonces, es el proceso existente, ya que el mismo carece de los elementos necesarios para materializar los derechos de los administrados tal como lo ha expresado en reiteradas ocasiones nuestra Honorable Corte Constitucional en relación con el derecho al debido proceso.

El operador jurídico no puede válidamente ser ajeno al cumplimiento de los mismos principios de independencia e imparcialidad que se exigen al juez, ya que sus decisiones deben buscar la protección y efectividad de los derechos, las libertades y garantías del ciudadano en aras del acatamiento a lo dispuesto por los artículos 4° y 6° de la Carta Superior.

La discusión no debe centrarse en qué tipo de actos deben conocer unos u otros sino en que cuando se trate de una decisión que conlleve la imposición de un sanción (pena), de ésta deba conocer un ente alterno a la administración que instruyó el proceso o que efectuó la investigación, si se quiere plena aplicación a los derechos de defensa y contradicción propios del debido proceso.

En este orden de ideas, considero que, si bien el Decreto 01 de 1984, unificó un modelo procesal administrativo, también es cierto que, acorde con los fines del estado, los principios que rigen la función administrativa y la prevalencia del derecho sustancial instituidos en la Carta Política de 1991, figuras como la discrecionalidad y el agotamiento de la vía gubernativa deben ser replanteados en aras de la efectividad del derecho y del valor justicia que de él se predica.

En sustento de dicha teoría hago mención de un pronunciamiento de la Corte Constitucional que resolviendo un fallo de Tutela dijo:

“Toda infracción merecedora de reproche punitivo tiene una misma naturaleza, como idénticas son las consecuencias, no obstante que provengan de una autoridad administrativa o jurisdiccional o que tengan origen en las diferencias formales de los trámites rituales. Por consiguiente, los principios que rigen todo procedimiento deben necesariamente hacerse extensivos a todas las disciplinas sancionatorias en las que no ha existido un desarrollo doctrinal adecuado sobre esta materia.”⁷

7 Sentencia T-011 de 1992.

Recalco la apremiante necesidad que constituye para el administrado gozar de una igualdad procesal ante la administración, lo que redundará en el ejercicio real del derecho (llámese, para la discusión planteada, justicia sustancial), ya que éste acudirá en busca de la realización efectiva del valor Justicia sin el prejuicio de la represalia o el temor de la inseguridad jurídica ampliamente pregonada al ser el Estado juez y parte.

Las consecuencias favorables ante la instauración de dos cuerpos especiales de servidores públicos, uno investigador y otro fallador, repercutirían directamente en la descongestión de los despachos judiciales y en la resolución pronta y efectiva de la situación jurídica del administrado frente a la administración pública y cambiaría directamente el quehacer del juez administrativo, ya que este efectivamente se dedicaría a decidir sobre la legalidad de los actos expedidos por la administración sin detenerse en aspectos meramente técnicos o de procedimiento.

Esta teoría pudiera entonces acercarse a la realidad procesal jurisdiccional; por lo menos en la fase del procedimiento estaríamos asegurando cierto grado de alteridad. Se dice que en esta sede no se conforma el triángulo: demandante, demandado, juez, pero al interior del procedimiento ordinario o especial tiene similares connotaciones, ya que en ambos se decide una situación jurídica, se practican etapas probatorias y se conceden recursos.

Con ello quiero defender la vigencia del traslado de las garantías sustantivas y procesales del debido proceso a dominios del régimen sancionatorio administrativo; sobre ese aspecto la misma la Corte Constitucional ha precisado:

“Cuando quiera que la autoridad judicial o administrativa deba aplicar la ley en el cumplimiento de un hecho o una conducta concreta, la cual conduzca a la creación, modificación o extinción de un derecho o la imposición de una obligación o sanción.”⁸

Es dentro del dominado procedimiento administrativo donde en la práctica se materializa la relación entre el derecho y el poder político, es decir, la acepción más cercana al concepto de legalidad, y este a su vez puede verse enunciado como: “todo acto de los órganos del Estado debe encontrarse fundado y motivado en el derecho en vigor”⁹. Más aun, todo procedimiento debe soportar la efectividad de los derechos de los administrados y no basarse en el concepto clásico de legalidad, de allí que no será suficiente

8 Sentencia C-214 de 1994. Corte Constitucional. Magistrado Ponente: Antonio Barrera Carbonell.

9 SALAZAR, Pedro. (1998). Una aproximación al concepto de legalidad y su vigencia en México. En: Revista ISONOMIA, 9, p. 193-206.

crear figuras como el de la vía gubernativa, cuando en sí mismas no ofrecen para el administrado garantías tales como la independencia, la imparcialidad y la objetividad.

Es decir no basta con un ordenamiento jurídico que estatuya procedimientos, cuando tales formalismos no permitan acercarse al concepto de justicia.

“No es suficiente, entonces, la garantía de los recursos de vía gubernativa que el particular puede interponer contra el acto administrativo que impone una sanción o modifica negativamente una situación jurídica de alguien (los clásicos recursos de reposición, apelación y queja), sino que anticipadamente a la expresión de voluntad administrativa y durante la formación de la misma debe darse la oportunidad a que los posibles afectados (incluidos los terceros) participen en dicho proceso.”¹⁰

Si hoy se acepta por parte de nuestras Cortes una teoría garantista en el procedimiento administrativo sancionatorio, debe entonces adoptarse un sistema procesal que legitime su actividad, pues lejos ha quedado el concepto tradicional de acto administrativo, como acto de soberanía carente de toda formalidad procesal para su producción.

BIBLIOGRAFÍA

- ABARCA, Alfredo. La mora en los procedimientos legales aduaneros. En: Revista Guía práctica de comercio exterior: Anticipos del Nomenclador Arancelario. 52, 9 de junio de 2006, págs. 3-7
- CHINCHILLA, Tulio Elí. El debido proceso administrativo. En: Revista Letras Jurídicas, volumen 5 No. 1, marzo de 2000, págs. 23-45.
- SALAZAR, Pedro Una Aproximación al concepto de legalidad y su vigencia en México. En: ISONOMIA No. 9, octubre de 1998 revista jurídica virtual. p.1-21. Available from World Wide Web: <<http://www.juricas.unam.mx/publica/rev/boletin/con/114/inf/inf13.htm>

SENTENCIAS CORTE CONSTITUCIONAL

- Sentencia de Tutela T-011 de 1992. Magistrado Ponente. Alejandro Martínez Caballero.
- Sentencia de Constitucionalidad C-214 de 1994. Magistrado Ponente. Antonio Barrera Carbonell.

¹⁰ CHINCHILLA, Tulio (2000). El Debido Proceso Administrativo. En: Revista Letras Jurídicas, Empresas Públicas de Medellín, 5 No. 1, p. 23-45.

LAS NORMAS ADUANERAS SON NORMAS JURÍDICAS, INCLUYENDO LAS PROCEDIMENTALES ¿Para dónde va el derecho aduanero, si los funcionarios no las aplican?

Nicolás Potdevin Stein & Gómez-Pinzón Zuleta Abogados

En los últimos meses hemos visto con gran preocupación que algunos funcionarios de la DIAN omiten aplicar las normas aduaneras, olvidando que se trata de normas jurídicas de orden público, que no solo merecen ser interpretadas en derecho sino que además son de obligatorio cumplimiento.

La preocupación radica en que, en algunos casos, los usuarios están viendo seriamente comprometidos sus intereses económicos por la falta de aplicación de las normas jurídicas en materia aduanera, y se suscitan procesos judiciales que podrían evitarse si desde la vía gubernativa las normas aduaneras fueran interpretadas y aplicadas con todo el rigor jurídico.

Como ejemplo para nuestro planteamiento podemos citar casos en que la DIAN, por errores en el documento de transporte, “inmoviliza” la mercancía durante varios días; después emite el Acta de Aprehensión y varios días después notifica esta.

El artículo 98 del estatuto aduanero (decreto 2685 de 1999) señala que, en los eventos en los que se presenten errores en la identificación de las mercancías, cometidos por el transportador o el agente de carga internacional, no habrá lugar a aprehensión de los bienes, siempre que la información correcta se pueda verificar con los documentos que soportan la operación comercial. El Consejo de Estado en reiteradas sentencias así lo ha reconocido también. Y cuando el manifiesto de carga señala que se trata de carga consolidada basta con que se indique dicha situación para que se entienda identificada la mercancía en el documento de transporte. Esto último ha sido reiterado por la misma DIAN en Concepto 12 del 30 de enero de 2002.

En adición a lo anterior, hay que mencionar que en muchos documentos de transporte relacionan la o las facturas que amparan los bienes que se



están importando. Si es así, si en el documento de transporte están señaladas las facturas y en éstas los bienes, ¿por qué considerar que la mercancía no fue presentada?

No obstante lo anterior, últimamente la DIAN ha dejado de aplicar estas normas, jurisprudencia y sus propios conceptos, y los funcionarios consideran que la mercancía no ha sido presentada ante la Aduana, aplicando el numeral 1.6 del Artículo 502 del estatuto aduanero. Esta causal de aprehensión y decomiso le niega al importador toda posibilidad de presentar una declaración de legalización. Sobre el particular nos preguntamos, ¿cómo puede la aduana considerar que una mercancía se ocultó o no se presentó cuando es claro que los documentos le fueron entregados y la mercancía puede ser identificada con los documentos que soportan la operación comercial?

Estos eventos no solamente muestran una falta de aplicación de las normas sustantivas sino, adicionalmente, del procedimiento plasmado en el estatuto aduanero y en su resolución reglamentaria, todo ello en desmedro del derecho de defensa de los usuarios aduaneros.

Veamos:

El funcionario, mediante un “acta de hechos”, inmoviliza la mercancía, indicando que va a proferir un acta de aprehensión. Si bien la primera está regulada en el artículo 73-1 de la resolución 4240, el párrafo de esta norma señala que, cuando se trate de circunstancias previstas en el Artículo 98 del Estatuto Aduanero, la inmovilización no puede exceder de cinco días, lo que en la práctica no sucede siempre, pues en varios casos la mercancía permanece “inmovilizada” por un término superior, con el agravante de no tener en ese momento un acta de aprehensión debidamente notificada.

“Cuando se elimina una condición, el texto que permanece mantiene su validez sin restricciones.”

Adicionalmente, el artículo citado señala que el funcionario debe verificar los documentos que justifiquen las inconsistencias, lo que no se presenta en algunos casos, pues dicha acta señala que la mercancía se “inmoviliza en aprehensión”, y ni siquiera otorga la posibilidad de justificar la inconsistencia encontrada en los términos de la norma. La legalidad del citado artículo 73-1 podrá ser discutida en otro escenario, pues recordemos que por definición legal la aprehensión es la medida cautelar que permite la retención de las mercancías cuando se configure alguna de las causales del artículo 502 del estatuto aduanero.

Queremos insistir en que el lapso que transcurre entre la expedición del “acta de hechos” y el acta de aprehensión en algunos casos alcanza

entre quince y veinte días corrientes. A este término se le tiene que adicionar el tiempo que se toma la DIAN en notificar el acta de aprehensión. Esta situación le impide al importador ejercer su derecho a la defensa, pues, mientras transcurre este lapso, jurídicamente no existe un acto en contra del cual se pueda presentar un descargo.

En algunos casos nos hemos visto en la penosa situación de indicarle al importador la necesidad de tener que esperar a que el acta de aprehensión se notifique, para poder radicar el documento de objeción al acta de aprehensión. Vemos con gran preocupación que los procesos de notificación no están siendo eficientes, lo que menoscaba el derecho de defensa del importador. En algunos casos, el funcionario que emite el “acta de hechos” informa que el volumen de mercancías aprehendidas es muy alto y que por lo tanto no es posible proferir y notificar el acta en un término más eficiente. Sobre este punto, nos preguntamos: ¿la falta de funcionarios puede ir en contra de los derechos de los importadores y se pueden violar las normas que regulan el procedimiento aduanero? En la práctica, tampoco es posible notificarse personalmente del acta de aprehensión, pues los funcionarios informan que la misma debe ser enviada a la Dirección Seccional para que allí se surta la notificación por estado. ¿En dónde quedan entonces las normas que regulan la notificación personal?

“Cuando se elimina una condición, el texto que permanece mantiene su validez sin restricciones.”

Este es un solo caso de muchos que a diario tienen que enfrentar los usuarios aduaneros, pues en otros casos hemos encontrado autos de pruebas “notificados” sin firma, o dichos autos fijados en estado pasados los diez días que señala la norma aduanera, etc.

Queremos hacer un llamado a la Dirección General de la DIAN para que, con firmeza y determinación, imparta instrucciones a sus funcionarios para que interpreten y apliquen las normas que regulan el Derecho Aduanero, especialmente las que regulan los procedimientos.

De lo anterior depende, en parte, el éxito que vaya a tener el nuevo estatuto aduanero que está redactando la DIAN. El valioso trabajo de concertación y análisis que se le ha hecho al proyecto de estatuto aduanero puede verse frustrado cuando en la práctica los usuarios se encuentren con funcionarios que no aplican las normas o no las interpretan jurídicamente, o simplemente no siguen instrucciones de sus superiores. Podrá ser el estatuto aduanero mejor sustentado y fundamentado, pero en la medida que su aplicación no sea eficaz, todo el esfuerzo se habrá perdido.

Tendremos gusto de recibir sus comentarios
en nuestra dirección electrónica:
presidencia@icda.com.co

