

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN PRESTACION DE SERVICIOS - Evolución normativa / SERVICIO DE TRANSPORTE AEREO DE PASAJEROS - Su prestación puede iniciar en Colombia y terminar en el exterior o viceversa / PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD DE LA LEY - Implica que la ley no obliga más allá de las fronteras / SERVICIO PRESTADO EN TERRITORIO NACIONAL - Se considera así cuando la sede del prestador también se encuentra en Colombia / SERVICIO DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASAJEROS QUE INICIA Y TERMINA EN EL EXTERIOR - No está gravado con IVA / IVA EN SERVICIO DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASAJEROS - Se causa por la expedición de tiquetes de ida y regreso cuando el trayecto de ida inicia en Colombia, exclusivamente / IVA PARA TIQUETES AEREOS INTERNACIONALES ADQUIRIDOS EN EL EXTERIOR - Interpretación del artículo 421-1 del Estatuto Tributario / IVA PARA TIQUETES AEREOS INTERNACIONALES ADQUIRIDOS EN EL EXTERIOR - El artículo 421-1 del ET no amplió el hecho generador del tributo para gravar el servicio de transporte de pasajeros que inicia y termina en el exterior a favor de usuarios ubicados en el exterior, sino que lo adaptó a las circunstancias tecnológicas actuales que permiten a cualquier persona adquirir tiquetes en cualquier parte del mundo

Ahora bien, el demandante infirió que, conforme con la interpretación por el método sistemático y finalista de la norma, el artículo 421-1 del E.T. se expidió con el propósito de evitar canales de elusión. La elusión, según el demandante, ocurría porque las aerolíneas no liquidaban ni facturaban el IVA por los tiquetes de ida y regreso expedidos en el exterior cuando el viaje de **regreso** se originaba en Colombia, pues insistió en que en ese tipo de tiquetes de ida y regreso hay dos viajes, y si el de regreso se origina en Colombia, se causa el impuesto. Que, por eso, el artículo 431 del E.T. estableció que la base gravable la constituía sobre el 50% del valor del tiquete. Que, en todo caso, el artículo 476 del E.T. no preveía que el viaje de regreso al exterior estuviera excluido del impuesto. La DIAN no controvierte que el artículo 421-1 del E.T. se modificó con el propósito de evitar la elusión. Sin embargo, para la DIAN, la elusión ocurría porque las aerolíneas no liquidaban ni facturaban el IVA por los tiquetes de ida y regreso expedidos en el exterior cuando el viaje de **ida** se originaba en Colombia. Para la DIAN, las aerolíneas no están obligadas a liquidar y facturar el IVA por el viaje de regreso al exterior, así este viaje de regreso se origine en Colombia porque, en virtud del principio de territorialidad, el servicio de transporte internacional de pasajeros, en las condiciones anotadas, se debe entender prestado en el exterior. La Sala considera que le asiste razón a la DIAN, por las siguientes razones: [...] En materia de impuesto sobre las ventas, en virtud del principio de territorialidad, el estatuto tributario consagra reglas tanto de territorialidad subjetiva como de territorialidad objetiva, reglas que se han ido adoptando con el paso del tiempo, así: El texto original del literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario decía que el impuesto a las ventas se aplicará sobre: b) La prestación de los servicios especificados en el artículo 476 realizados en el territorio del país. El artículo 476 del E.T., se reitera, estaba referido a los servicios gravados con el impuesto sobre las ventas. La regla general, para ese entonces, era que se gravaban los servicios taxativamente enlistados por el legislador. Posteriormente, el artículo 25 de la Ley 6ª de 1992 modificó el literal b) del artículo 420, que quedó así: **ARTICULO 420. HECHOS SOBRE LOS QUE RECAE EL IMPUESTO.** El impuesto a las ventas se aplicará sobre: b) La prestación de servicios en el territorio nacional. Lo anterior obedeció a que, a partir de la Ley 6ª de 1992, todos los servicios quedaron sujetos al impuesto sobre las ventas, salvo los servicios taxativamente excluidos. Ahora bien, el artículo 176 de la Ley 223 de 1995, que adicionó el parágrafo 2 al artículo 420 del E.T., fue la primera disposición que empezó a referirse a servicios que se

consideraban gravados, aunque la prestación del servicio se haya iniciado en el exterior pero terminaba en el territorio nacional, porque el beneficiario del servicio se encontraba en Colombia. Tal es el caso de los servicios de telecomunicaciones prestados mediante el sistema de conversión intencional del tráfico saliente en entrante. Posteriormente, el artículo 33 de la Ley 383 de 1997 adicionó los párrafos 3 y 4 al artículo 420 del E.T. El párrafo 3º estableció, como regla general, que “Los servicios se considerarán prestados en la sede del prestador del servicio”. Y, enlistó, entre otros, los servicios que se entienden prestados en Colombia, aunque sean ejecutados desde el exterior, siempre que se presten a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional. Así, por ejemplo, el literal f) del párrafo 3º del artículo 420 del E.T. gravó los servicios realizados en bienes corporales muebles, con excepción de aquellos servicios directamente relacionados con la prestación del servicio de transporte internacional. El transporte aéreo internacional de pasajeros, precisamente, comporta un servicio ejecutado en el medio de transporte aéreo, cuya prestación bien puede iniciar en Colombia y terminar en el exterior, o viceversa, esto es, iniciar en el exterior y terminar en Colombia. En virtud del principio de territorialidad, el artículo 18 del Código Civil dispone que “La Ley es obligatoria tanto a los nacionales como a los extranjeros residentes en Colombia”, en el entendido de que la ley no obliga más allá de las fronteras. El numeral 6 del artículo 476 del E.T. (texto original), en concordancia con el artículo 461, ibídem, como se vio, supeditaba la causación del impuesto sobre las ventas a la expedición de tiquetes en el territorio nacional. El hecho de expedir tiquetes en el territorio nacional permite inferir otro hecho, esto es, que la sede de quien expide el tiquete y, por ende, del transportador, está ubicada en Colombia y que, por eso, el impuesto se causaba en Colombia, puesto que la regla general del párrafo 3º del artículo 420 del E.T. indica que los servicios se consideran prestados en el territorio nacional cuando la sede del prestador del servicio también se encuentra en el territorio nacional. Adicionalmente, el hecho de expedir tiquetes en el territorio nacional permitía inferir que el servicio de transporte que inicia en Colombia y termina en el exterior (tiquete de ida) queda gravado en Colombia en virtud del principio de territorialidad subjetiva (sede del prestador del servicio). Y el servicio de transporte que inicia en Colombia y termina en Colombia (tiquete de ida y regreso) queda gravado en Colombia porque simple y llanamente el servicio inicia y termina en Colombia, a favor de un usuario ubicado en Colombia tanto cuando inicia el servicio como cuando termina de prestarse. La Sala considera que los presupuestos de hecho mencionados no fueron modificados por el artículo 421-1 del E.T. puesto que, si con la expedición del artículo 421-1 del E.T. se pretendió contrarrestar una práctica elusiva que ya se venía presentando dentro del contexto de los hechos anteriormente precisados, lo pertinente es inferir que la elusión consistía en evitar el hecho de la causación, esto es, evitar la expedición del tiquete en el país. La solución, entonces, que se consagró en el artículo 421-1 del E.T. no consistió en ampliar el hecho generador en el sentido de gravar con IVA el servicio de transporte internacional de pasajeros que inicia en el exterior y termina en el exterior (tiquete de ida y regreso) a favor de usuarios ubicados en el exterior tanto cuando empieza el servicio como cuando este termina. El artículo 421-1 E.T. simplemente adoptó el hecho generador del impuesto a las circunstancias tecnológicas actuales que le permiten a cualquier persona adquirir tiquetes en cualquier parte del mundo. No solo en el territorio nacional. De manera que, el artículo 421-1 E.T. no cambió el presupuesto de que el impuesto sobre las ventas se causa en la prestación del servicio internacional de pasajeros por la expedición de tiquetes de ida y regreso, cuando el trayecto de ida inicia en Colombia, exclusivamente. En consecuencia, cuando el artículo 421-1 del E.T. dispone que “También estarán sujetos al gravamen del IVA los tiquetes aéreos internacionales adquiridos en el exterior *para ser utilizados originando el viaje en*

el territorio nacional”, debe entenderse que, en los tiquetes de ida y vuelta, el viaje a que se refiere la norma es a aquel que inicia en un puerto ubicado en Colombia y que termina en un puerto también ubicado en Colombia, puesto que, como ya se explicó, no es contrario a la lógica que un viaje inicie en un puerto de partida y termine en el mismo puerto de partida si el viajero recorre uno o varios trayectos de un lugar a otro lugar, así sea para retornar al mismo punto. Por tanto, si bien es cierto que en los tiquetes de ida y regreso hay dos trayectos y que el trayecto de regreso al exterior puede tener origen en Colombia, **no existe norma** que diga - ora, en virtud del principio de territorialidad objetiva ora en virtud del principio de territorialidad subjetiva- que el servicio de transporte internacional de pasajeros a favor de usuarios que adquirieron tiquetes de ida y regreso en el exterior y que se encontraban en el exterior al momento de iniciar el trayecto de ida, esté gravado con el impuesto sobre las ventas por el solo hecho de que el trayecto de regreso inicie en Colombia y muy a pesar de que el servicio culmine en el exterior. El artículo 461 del E.T., cuyo texto data de antes de la expedición de la Ley 488 de 1998, dispuso que la base gravable del impuesto sobre las ventas, por la expedición de tiquetes de ida y regreso, está conformada por el 50% del valor del tiquete, puesto que lo que siempre se pretendió gravar es un solo trayecto del viaje, esto es, el de ida que se origina en Colombia con regreso desde el exterior hacia Colombia, independientemente de que hoy, en vigencia del artículo 421-1 del E.T., el tiquete de ida y de regreso se compre en el territorio nacional o en territorio extranjero. De manera que, desde el punto de vista de la interpretación sistemática y finalista de los artículos 420, literal b), 421-1, 431, 461 y 476 del E.T., también queda desvirtuada la interpretación que propuso el demandante.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 420 LITERAL B / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 420 PARAGRAFOS 2 Y 3 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 421-1 ADICIONADO POR EL ARTICULO 57 DE LA LEY 488 DE 1998 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 461 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 476 NUMERAL 6 / LEY 6 DE 1992 - ARTICULO 25 / LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 176 / LEY 383 DE 1997 - ARTICULO 33 / CODIGO CIVIL - ARTICULO 18 / DECRETO 3541 DE 1983 - ARTICULO 1

NORMA DEMANDADA: OFICIO 015496 DE 2008 (24 de diciembre) DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN - PARRAFO 3 (No anulado)

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: La Sala negó la nulidad del tercer párrafo del Oficio 015496 del 24 de diciembre de 2008, por el que el Director de Gestión Jurídica de la DIAN, al resolver una petición relativa al estado de vigencia, entre otros, del Oficio 089576 de 22 de diciembre de 2004, también expedido por la DIAN, señaló que “[...] la causación del impuesto sobre las ventas tratándose de la venta de tiquetes aéreos internacionales adquiridos en el exterior, se da siempre que el viaje -ida y regreso-, tenga como origen o comienzo el territorio nacional, generándose el IVA en este caso únicamente sobre el 50% de su valor”. La Sala negó la nulidad al concluir que el IVA no se causa por la prestación del servicio de transporte aéreo de pasajeros en los tiquetes de ida y regreso que se compran en el exterior cuando el viaje de ida inicia en el exterior y el de regreso en Colombia, para lo cual desvirtuó la interpretación del artículo 421-1 del Estatuto Tributario sostenida por el demandante, así: En cuanto a la interpretación gramatical del vocablo viaje, contenido en esa disposición, precisó que, en contra de lo que afirmaba el actor, aunque el viaje o travesía puede culminar en un puerto de destino diferente al puerto de partida, también puede terminar en el mismo puerto de origen. Y, en relación con la interpretación sistemática y finalista señaló que cuando el citado artículo 421-1 dispone que “También estarán sujetos al gravamen del IVA los tiquetes aéreos internacionales

adquiridos en el exterior *para ser utilizados originando el viaje en el territorio nacional*", se debe entender que, en los tiquetes de ida y vuelta, el viaje a que se refiere es a aquel que inicia en un puerto ubicado en Colombia y que termina en un puerto también ubicado en Colombia, pues, no es contrario a la lógica que un viaje inicie en un puerto de partida y termine en el mismo puerto de partida. En ese sentido señaló que si bien es cierto en los tiquetes de ida y regreso hay dos trayectos y que el trayecto de regreso al exterior puede tener origen en Colombia, **no existe norma** que diga que el servicio de transporte internacional de pasajeros a favor de usuarios que adquirieron tiquetes de ida y regreso en el exterior y que se encontraban en el exterior al momento de iniciar el trayecto de ida, esté gravado con el IVA por el solo hecho de que el trayecto de regreso inicie en Colombia. Finalmente, la Sala concluyó que tampoco se configuraron las causales de nulidad por falta de competencia y desviación de poder alegadas. La primera, toda vez que el Director de Gestión Jurídica de la DIAN sí era competente para certificar la vigencia del Oficio 89576 de 2004. Y, la segunda, porque ese funcionario no se extralimitó en sus funciones, sino que, en ejercicio de las facultades previstas en el numeral 2 del artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, fijó cierto criterio jurídico interpretativo en aras de mantener la unidad doctrinal en la interpretación de las disposiciones cuya vigencia se le pidió certificar, a lo que se agrega que la interpretación acusada es razonable y se ajusta a la Constitución.

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN SERVICIO DE TRANSPORTE AEREO DE PASAJEROS - No se causa sobre los tiquetes de ida y regreso comprados en el exterior cuando el viaje de ida inicia en el exterior y el de regreso en Colombia / VIAJE O TRAVESIA - Puede culminar en puerto de destino diferente al de partida o también en el mismo puerto de origen

La Sala considera que no se causa el impuesto sobre las ventas por la prestación del servicio de transporte aéreo de pasajeros en los tiquetes de ida y regreso, que se compran en el exterior, cuando el viaje de ida inicia en el exterior y el viaje de regreso en Colombia, por las siguientes razones: [...] En el caso concreto, la demanda interpuesta se fundamenta en la interpretación (contenido normativo) del artículo 421-1 del E.T. (disposición), interpretación a la que se contrapone la que hace la DIAN como parte demandada (otro contenido normativo). La demanda, entonces, tiene como propósito que se escoja entre una de dos interpretaciones posibles. Y, lo propio, entonces, es que se escoja la interpretación más razonable que, al decir de la Corte Constitucional, será la que consulte las reglas de la hermenéutica jurídica y esté acorde con la Constitución, pues tanto la ley como la interpretación que se haga de la misma deben sometimiento a la Constitución. En ese contexto, entonces, se procede a analizar la interpretación propuesta por las partes. El demandante adujo que la interpretación que defiende ya había sido plasmada por la DIAN en el oficio 089576 del 22 de diciembre de 2004, y que, muy seguramente, para expedir ese oficio, la DIAN se fundamentó en el método de interpretación gramatical, en el método sistemático y en el método finalista de la norma. Habida cuenta de que el oficio 089576 del 22 de diciembre de 2004 no es el acto demandado, sino más bien, defendido por el demandante, la Sala no analizará el contenido de ese oficio ni verificará si la interpretación expuesta en ese oficio es acertada. La Sala se limitará a analizar los argumentos que el demandante expuso en la demanda para respaldar la interpretación que propuso de los artículos que citó como violados por interpretación errónea, frente al concepto u oficio 15496. Así, dijo el demandante que interpretó gramaticalmente el vocablo "viaje" contenido en el artículo 421-1 del E.T., para explicar el alcance de la expresión "originando el viaje" también contenida en la norma citada. Revisada esa interpretación gramatical, la Sala advierte que el demandante acudió al significado común de la palabra "viaje" prevista, según dijo, en el diccionario de la

Real Academia de la Lengua Española. En este entendido, dijo que viaje es la "jornada que se hace de un lugar a otro". El demandante también infirió que el significado gramatical del vocablo "viaje" concilia con el significado legal del vocablo "transporte" previsto en el artículo 981 del Código de Comercio, pues, según esa norma, el transporte es un contrato por medio del cual una de las partes se obliga para con la otra, a cambio de un precio, a conducir de un lugar a otro, por determinado medio y en el plazo fijado, personas o cosas y entregar éstas al destinatario. Con fundamento en la definición gramatical del vocablo "viaje" y legal del contrato de transporte, el demandante asimiló viaje a transporte y concluyó que resulta contra la lógica inferir que el viaje pueda terminar en el mismo puerto de origen. Para respaldar su dicho, citó el inciso primero del artículo 1559 del C.Co. La Sala considera que no resulta contra la lógica inferir que el viaje pueda terminar en el mismo puerto de origen por las siguientes razones: El primer significado que el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española ofrece de la palabra viaje es "acción y efecto de viajar". Y viajar es un verbo intransitivo que significa "Trasladarse de un lugar a otro, generalmente distante, por cualquier medio de locomoción". El traslado a su vez, implica llevar a alguien o algo de un lugar a otro. El traslado, entonces, implica recorrer un trayecto, recorrer un espacio desde un punto de partida a un punto de destino. Y, por lo tanto, el vocablo "lugar" debe entenderse referido a cualquier sitio, pues lo relevante en la acción de viajar es que se recorra, no solo un camino, pues pueden recorrerse varios, desde uno o varios puertos de partida hacia uno o varios puertos de destino, y, por eso mismo, bien puede coincidir el puerto de destino con el puerto de partida cuando el viaje o traslado finalice en el puerto en que se inició el recorrido. Si no hay recorrido no hay viaje. Pero si hay recorrido, hay viaje, así el retorno sea al mismo punto de partida. El mismo artículo que citó el demandante permite inferir lo dicho. En efecto, el inciso primero del artículo 1559 del C.Co dispone lo siguiente: ARTÍCULO 1559. <CASOS QUE SE ENTIENDEN POR VIAJE>. Por viaje se entenderá: 1) Si la nave es mercante de línea regular, con itinerario fijo o preestablecido, el correspondiente a la travesía desde el puerto de zarpe que sea cabecera de línea hasta el puerto terminal de la respectiva línea, en el viaje de ida, o desde dicho puerto terminal de línea hasta el de cabecera de la misma en el viaje de regreso. Fíjese que conforme con la norma transcrita, la travesía implica el traslado desde el puerto de zarpe que sea cabecera de la línea regular de la nave mercante hasta el puerto terminal de la respectiva línea, en el viaje de ida. Y, en el viaje de regreso, el trayecto va a la inversa, esto es, desde el puerto terminal de la línea regular de la nave mercante hasta el puerto de zarpe de la respectiva línea. Hasta ahí, tendría razón el demandante al asimilar viaje a un solo trayecto, ora el de ida ora el de regreso. Sin embargo, el demandante solo toma del artículo 1559 del C.Co. la parte que le favorece, y desecha la parte que no coadyuva a su interpretación. El artículo 31 del Código Civil dispone que "Lo favorable u odioso de una disposición no se tomará en cuenta para ampliar o restringir su interpretación. La extensión que deba darse a toda ley se determinará por su genuino sentido, y según las reglas de interpretación precedentes". En efecto, el texto completo del artículo 1559 del C.Co. regula los casos que se entienden por viaje para efectos del transporte marítimo. El inciso primero regula uno de esos casos. El texto completo del artículo 1559 del C.Co. dispone lo siguiente: ARTÍCULO 1559. <CASOS QUE SE ENTIENDEN POR VIAJE>. Por viaje se entenderá: 1) Si la nave es mercante de línea regular, con itinerario fijo o preestablecido, el correspondiente a la travesía desde el puerto de zarpe que sea cabecera de línea hasta el puerto terminal de la respectiva línea, en el viaje de ida, o desde dicho puerto terminal de línea hasta el de cabecera de la misma en el viaje de regreso. Cuando el itinerario regular de la nave determine el puerto de cabecera de línea **como terminal de la misma**, el viaje comprenderá la travesía **desde que la nave zarpe de dicho puerto hasta que arribe nuevamente al**

mismo. 2) En las naves que efectúan giras de turismo, la travesía **desde el puerto inicial de la gira hasta el terminal de la misma o hasta el regreso de la nave a dicho puerto inicial**, según lo determine el correspondiente programa; 3) En las naves mercantes no comprendidas en los casos anteriores, el correspondiente a la travesía que determine el programa de navegación, el contrato de fletamento o el de embarque. Si la nave sale en lastre para ir a otro puerto a recibir la carga designada en el contrato de fletamento, el viaje empieza desde el zarpe del puerto en que se hizo a la mar en lastre. 4) Si no existe programa previo de navegación, contrato de fletamento o embarque, la travesía **desde el puerto de zarpe de la nave hasta el destino que figure en la respectiva documentación**, y 5) Si la nave es de pesca o de investigación científica, el correspondiente a la duración de la campaña (...). Los apartes en negrilla del texto del artículo 1559 del C.Co. dan cuenta de que el viaje o travesía puede terminar en un puerto de destino diferente al del puerto de partida, pero también puede terminar en el mismo puerto de origen. En consecuencia, la mera interpretación gramatical que hizo el demandante del vocablo "viaje", contenido en el artículo 421-1 del Estatuto Tributario quedó desvirtuada.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 421-1 ADICIONADO POR EL ARTICULO 57 DE LA LEY 488 DE 1998 / CODIGO DE COMERCIO - ARTICULO 1559 / CODIGO CIVIL - ARTICULO 31

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - Se causa por la prestación de servicios en el territorio nacional / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN SERVICIO DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASAJEROS - Evolución normativa / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN SERVICIO INTERNACIONAL AEREO DE PASAJEROS - Causación

El literal b) del artículo 420 del E.T. dispone que el impuesto sobre las ventas se causa por la prestación de servicios en el territorio nacional. El artículo 431 ibídem, reguló expresamente la causación del impuesto en el servicio de transporte aéreo o marítimo en los siguientes términos: **ARTICULO 431. CAUSACIÓN EN EL SERVICIO DE TRANSPORTE AÉREO O MARÍTIMO.** En el caso del servicio de transporte internacional de pasajeros de que trata el artículo 476 numeral 6, el impuesto se causa en el momento de la expedición de la orden de cambio, o del conocimiento por parte del responsable de la emisión del ticket, y se liquidará, sobre el valor total del ticket u orden de cambio cuando éstos se expidan de una vía solamente y sobre el cincuenta por ciento (50%) de su valor cuando se expidan de ida y regreso (...). La norma en comento, como se puede observar, grava el servicio de transporte internacional de pasajeros previsto en el numeral 6 del artículo 476 del E.T. La remisión que hace el artículo 431 del E.T. debe entenderse referida al texto original del numeral 6 del artículo 476 del E.T., que aludía a los servicios gravados con el impuesto sobre las ventas, puesto que el texto actualmente vigente del artículo 476 E.T. regula los servicios excluidos. En efecto, el texto original del epígrafe del artículo 476 del E.T., y el del numeral 6, decía lo siguiente: **Artículo 476. Servicios gravados y sus tarifas.** Los siguientes servicios están sometidos al impuesto sobre las ventas a las tarifas que se indican en el presente artículo (...) 6. Tiquetes de transporte internacional de pasajeros vía marítima o aérea, **expedidos en Colombia**, y la expedición de órdenes de cambio de las compañías transportadoras cuando tengan por objeto específico el de ser canjeables por tiquetes de transporte internacional de pasajero. 10 (negrilla fuera de texto) Fíjese, entonces, que conforme con las normas citadas, el servicio de transporte internacional de pasajeros causaba el IVA, a la tarifa del 10%, respecto de los tiquetes expedidos en Colombia, exclusivamente. Adicionalmente, la base gravable dependía de si el ticket se

expedía de una vía, esto es, de ida; o de dos vías, esto es, de ida y de regreso. En el primer caso, la base gravable correspondía al 100% del valor del tiquete. En el segundo caso, la base gravable correspondía al 50%. Ahora bien, en el año 1998, mediante la Ley 488 se adicionó el estatuto tributario con el artículo 421-1 al Estatuto Tributario, que adicionó otra regla de causación del IVA por la prestación del servicio internacional aéreo de pasajeros. Dispuso la norma: **ARTICULO 421-1. IVA PARA TIQUETES AÉREOS INTERNACIONALES ADQUIRIDOS EN EL EXTERIOR.** También estarán sujetos al gravamen del IVA los tiquetes aéreos internacionales adquiridos en el exterior para ser utilizados originando el viaje en el territorio nacional. Corresponderá a la compañía aérea, al momento de su utilización, liquidar y efectuar el recaudo del impuesto sobre la tarifa vigente en Colombia para la ruta indicada en el tiquete.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 420 LITERAL B / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 421-1 ADICIONADO POR EL ARTICULO 57 DE LA LEY 488 DE 1998 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 431 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 476 NUMERAL 6

CAUSAL DE NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO - Violación por interpretación errónea de las normas en que debía fundarse. Alcance / NULIDAD DE CONCEPTO POR INTERPRETACION ERRONEA DE LA LEY - Su análisis llega al punto de avalar o no la interpretación plasmada en el concepto / DEMANDA DE INEXEQUIBILIDAD DE LEY - Por interpretación de la misma ley que se demanda. Alcance / LEY E INTERPRETACION DE LA LEY - Deben sujeción a la Constitución

El demandante interpretó que conforme con el artículo 421-1 E.T., en los tiquetes de ida y regreso, tanto el trayecto de ida como el trayecto de regreso podrían tener origen en el territorio nacional. Y, por tanto, el servicio debe entenderse prestado en Colombia y gravado con el impuesto sobre las ventas. Así, con un ejemplo explicó que en los tiquetes que tengan como trayecto Bogotá-Madrid-Bogotá (ida y vuelta), el viaje de ida inicia en el territorio nacional y, por tanto, se causa el IVA. Y que cuando el trayecto se contrata Madrid-Bogotá-Madrid (ida y vuelta), el viaje de regreso inicia en el territorio nacional y, por tanto, también se causa el IVA. La DIAN y el impugnante controvirtieron la interpretación propuesta por el demandante, fundamentados, exclusivamente, en la aplicación del principio de territorialidad en el impuesto sobre las ventas. Alegaron que no era pertinente gravar servicios que se originan en el exterior, aunque parte de los mismos se presten en el territorio nacional, pues esa interpretación violaba el citado principio. Normalmente, la jurisdicción de lo contencioso administrativo conoce de la causal de nulidad por violación de las normas en que debían fundarse los actos acusados. Y una de las formas de violación es, precisamente, la de interpretación errónea de la norma en que debía fundamentarse el acto demandado. El análisis de esta causal de nulidad implica, por regla general, precisar, como primera medida, la interpretación, el sentido o el alcance de la norma en que debía fundarse el acto demandado. Precisada la interpretación de la norma en que debía fundarse el acto demandado, como segunda medida, se analiza si la norma general fue aplicada en el sentido correcto por el acto acusado, sobre todo cuando se trata de actos de contenido particular y concreto. Cuando se demandan conceptos contentivos de interpretación de la ley propiamente dicha, el análisis de la causal de nulidad por interpretación errónea llega hasta el punto de decidir si se avala o no la interpretación plasmada en el concepto mismo. No se coteja el concepto con las normas en que debía fundarse, sino que se analiza la norma misma interpretada. Se revisa la interpretación de la norma. Y si esa interpretación no es pertinente porque no consultó las reglas de la hermenéutica jurídica, el

concepto se anula. Un ejercicio similar hace la Corte Constitucional cuando decide analizar las demandas de inexecutable de leyes que se basan en la interpretación misma de la ley que se demanda. Para esos casos, la Corte Constitucional ha dicho que “cuando la demanda surge de una determinada interpretación, se hace necesario distinguir entre enunciados normativos (disposiciones) y normas (contenidos normativos), pues de un mismo enunciado normativo se pueden desprender varios contenidos normativos autónomos que según cómo se les interprete en conjunto, pueden resultar inconstitucionales o no. Por esto, si la demanda tiene como punto de partida una determinada interpretación - la que hace el demandante - de los contenidos normativos que se derivan de las disposiciones normativas, debe resultar claro para el juez constitucional, y así fundamentarlo el demandante, que esta interpretación es la única posible, o por lo menos es razonable, mientras que las otras son poco plausibles o inconstitucionales. Lo anterior debe estar representado en el escrito de la demanda, como presupuesto necesario de la naturaleza del control abstracto de constitucionalidad de las leyes que hace la Corte Constitucional. En este orden de ideas, se puede concluir que, en principio, el objeto de un cargo de inconstitucionalidad es lograr que el juez constitucional expulse del orden jurídico un precepto legal; luego, no puede perseguir el propósito general consistente en que se establezca una interpretación conforme a la Constitución, pues este principio obliga a los operadores jurídicos en sede de aplicación, y su vigencia implica que la Corte sólo podrá dictar una sentencia interpretativa de manera excepcional, si el precepto tiene como interpretación más razonable, una que resulta constitucional”. En el caso concreto, la demanda interpuesta se fundamenta en la interpretación (contenido normativo) del artículo 421-1 del E.T. (disposición), interpretación a la que se contrapone la que hace la DIAN como parte demandada (otro contenido normativo). La demanda, entonces, tiene como propósito que se escoja entre una de dos interpretaciones posibles. Y, lo propio, entonces, es que se escoja la interpretación más razonable que, al decir de la Corte Constitucional, será la que consulte las reglas de la hermenéutica jurídica y esté acorde con la Constitución, pues tanto la ley como la interpretación que se haga de la misma deben sometimiento a la Constitución.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la demanda de inexecutable de leyes basada en la interpretación de la misma ley demandada se cita la sentencia C-649 de 2010 de la Corte Constitucional.

INDEBIDA REPRESENTACION DE LAS PARTES - No da lugar a tener por no contestada la demanda sino a una nulidad que solo puede alegar el afectado con ella

En cuanto a que se tenga por no contestada la demanda por el hecho de que la DIAN no aportó el acta de incorporación, ubicación y designación de la Dra. Myriam Eliana Martínez Pineda, que habría acreditado que la funcionaria otorgó el poder en calidad de Subdirectora de Gestión de Representación Externa de la DIAN, no le asiste razón a la parte actora toda vez que la indebida representación de las partes es un asunto que puede dar lugar a la nulidad de lo actuado, pero solo puede alegarlo la parte que se sienta afectada. No da lugar a no tener por no contestada la demanda, como en este caso lo sugiere la demandante.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTICULO 143

NOTA DE RELATORIA: Sobre la nulidad por indebida representación de las partes se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 18 de junio

de 2014, Exp. 13001-23-31-000-2004-90157-01 (18888), M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

NULIDAD POR DESVIACION DE PODER - Noción / DESVIACION DE PODER - No se configura cuando la interpretación contenida en un acto administrativo es razonable y se ajusta a la Constitución

Según el demandante, el Director de Gestión Jurídica de la DIAN se extralimitó en el ejercicio de sus funciones porque no se limitó a “certificar” la vigencia del oficio 89576 de 2004. Respecto de la causal de nulidad por desvío de poder, se precisa que *“Los actos administrativos tienen una finalidad específica, que es la que la ley tiene en cuenta al asignar la competencia. Si el funcionario o el agente usa la competencia con una finalidad diferente, generalmente, anómala, maliciosa, o abusiva, el acto administrativo deviene ilegal”*. En el caso concreto se advierte que el Director de Gestión Jurídica no incurrió en desviación de poder. Simplemente fijó cierto criterio jurídico interpretativo en aras de mantener la unidad doctrinal en la interpretación de los artículos 420, literal b); 421-1; 431; 461 y 476 E.T., y esa facultad está expresamente prevista en el numeral 2 del artículo 19 del Decreto 4048 de 2008. Además, el oficio No.15496 de 24 de diciembre de 2008 no constituye prueba que permita inferir que la interpretación que se plasmó en ese oficio se hizo con el ánimo de cometer un fraude procesal en el proceso que en acción popular inició el demandante. Con mayor razón si, como se dejó dicho, la interpretación que se plasmó en ese oficio es razonable y se ajusta a la Constitución.

FUENTE FORMAL: DECRETO 4048 DE 2008 - ARTICULO 19 NUMERAL 2

COMPETENCIA - Noción. Criterios a los que atiende / FALTA DE COMPETENCIA O INCOMPETENCIA ABSOLUTA - Noción y alcance / FALTA DE COMPETENCIA O INCOMPETENCIA RELATIVA - Noción y alcance / SUBDIRECCION DE GESTION DE NORMATIVA Y DOCTRINA - Es una dependencia de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN / DIRECCION DE GESTION JURIDICA DE LA DIAN - Puede asumir las funciones que conciernen a cualquiera de sus dependencias, porque esas funciones le son propias

La Sala considera que el Director de Gestión Jurídica de la DIAN sí era el competente para “certificar” la vigencia del oficio 89576 de 2004, por las siguientes razones: La competencia es la cantidad de potestad que tiene un órgano administrativo para dictar un acto y atiende a diversos criterios: el **criterio objetivo o de atribución**, que atañe a las materias o funciones propiamente dichas; el **criterio funcional**, que se fundamenta en la estructura jerárquica del órgano de la administración pública; el **criterio territorial**, que alude a la competencia local, y, por último, el **criterio temporal**, que hace referencia al plazo o tiempo con el que se cuenta para ejercer la función. De esa forma, existen actos de competencia exclusiva del ministro, por ejemplo, o delegables en otros órganos o funcionarios; actos de primera instancia o de segunda instancia; actos nacionales o actos locales, etcétera. Ahora bien, *“la falta de competencia puede ser absoluta o relativa. La incompetencia es absoluta cuando el órgano administrativo invade las competencias de un órgano distinto al de la administración pública. Por ejemplo, cuando la administración avoca competencias propias de la rama judicial. O cuando el órgano administrativo invade las competencias de otro órgano de la administración pública. Por ejemplo, cuando el Ministerio de Hacienda asume las competencias otorgadas al Ministerio de Comercio o viceversa. La incompetencia, entonces, es absoluta cuando se ejercen funciones no asignadas por la ley. La*

incompetencia es relativa cuando se deriva de la incompetencia funcional y territorial, que, como se dijo, alude a la asignación de competencias en virtud de la organización jerárquica de cada institución o en virtud de la desconcentración de funciones a nivel territorial. Por ejemplo, cuando el recurso de apelación lo decide el mismo funcionario que dictó el acto administrativo. O cuando la decisión administrativa la toma una dependencia regional del órgano administrativo, pero distinta a la que, por jurisdicción territorial, le corresponde adoptarla. La incompetencia, entonces, es relativa porque las funciones sí son del órgano de la administración pública correspondiente, pero no del funcionario específico que dictó el acto administrativo. Sin embargo, la extralimitación en que puede incurrir el funcionario no altera la competencia del órgano como tal, puesto que la competencia sí está asignada a ese órgano. La nulidad del acto puede originarse por causales de incompetencia absoluta o relativa, dependiendo hasta qué punto el vicio afectó auténticamente el núcleo esencial del artículo 29 de la Constitución Política. En efecto, ese artículo prevé la necesidad de que las decisiones siempre se adopten por los funcionarios u organismos competentes, según las formas propias de cada juicio o trámite y con reconocimiento del derecho de defensa, si es el caso". Para el caso concreto, el demandante alegó que la función de certificar la vigencia del oficio 89576 de 2004 era de la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la DIAN y no del Director de Gestión Jurídica. De conformidad con la estructura orgánica de la UAE DIAN, prevista en el Decreto 4048 de 2008, la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la DIAN es una dependencia de la Dirección de Gestión Jurídica de esa misma institución. En ese entendido, las funciones que conciernen a cualquier dependencia de la Dirección de Gestión Jurídica puede asumirlas, pues tales funciones le son propias. No dejan de serlo por el hecho de que en virtud del principio de desconcentración, las funciones se asignen a las dependencias de la misma Dirección Jurídica.

FUENTE FORMAL: DECRETO 4048 DE 2008

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., trece (13) de noviembre de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00028-00(17758)

Actor: DARIO MARTINEZ SANTACRUZ

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide la acción de nulidad simple instaurada por el ciudadano Darío Martínez Santacruz contra la U.A.E. DIAN para que se declare la nulidad del tercer

párrafo del Oficio No.15496 de 24 de diciembre de 2008, expedido por el Director de Gestión Jurídica de la DIAN, cuyo texto se expone en el capítulo siguiente.

1. ANTECEDENTES DE LA DEMANDA

- El 20 de noviembre de 2008, el señor Darío Martínez Santacruz, en ejercicio del derecho de petición, solicitó a la DIAN “certificación del texto vigente de los artículos 420, 421-1, 431, 461 y 476 del Estatuto Tributario así como certificar el contenido y vigencia de los conceptos u oficios 089576 del 22 de diciembre de 2004, 064446 del 12 de septiembre de 2005, 124506 del 27 de diciembre de 2000 y 073050 del 29 de agosto de 2006 expedidos o emitidos por la Unidad de Informática de Doctrina de la DIAN”. Dijo que la certificación se requería con carácter urgente “con destino al juzgado 22 administrativo de Bogotá...con el objeto de que obre en la acción popular que se tramita en dicho juzgado...”¹
- El 24 de diciembre de 2008, el Director de Gestión Jurídica de la DIAN respondió la petición presentada por el demandante mediante **oficio 015496**, en el que transcribió y explicó el estado de vigencia de los artículos 420, 421-1, 431, 461 y 476 del Estatuto Tributario. Así mismo, le manifestó el estado de vigencia del concepto 124506 del 27 de diciembre de 2000 y de los oficios 064446 del 12 de septiembre de 2005, 073050 de 2006 y 089576 de diciembre 22 de 2004. Al referirse al oficio **089576**, el Director de Gestión Jurídica de la DIAN precisó:

“La doctrina contenida en el referido oficio se encuentra vigente. La misma dispone que “...la causación del Impuesto sobre las Ventas cuando el ticket es adquirido en el exterior y el mismo origina el viaje en territorio nacional, o lo que es lo mismo, se presta el servicio de regreso teniendo como origen el territorio nacional razón por la cual al hallarse gravado con el IVA el transporte aéreo internacional de pasajeros, el impuesto sobre las ventas se causa sobre el valor total del ticket a la tarifa vigente en Colombia para la ruta indicada en el mismo, siendo la tarifa aplicable la general del iva (16%), salvo que el ticket incluya nuevamente el regreso al territorio nacional, evento en el cual el iva se causará (sic) sobre el 50% de su valor, como lo indica el artículo 461 del E.T”

“(...)”

¹ Folios 106 a 108. La petición fue presentada en la DIAN de Pereira. La Jefe de división de Gestión de Asistencia al Cliente la remitió a la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina (Radicado 011728).

Significa lo anterior, que la causación del impuesto sobre las ventas tratándose de la venta de tiquetes aéreos internacionales adquiridos en el exterior, se da siempre que el viaje —ida y regreso—, tenga como origen o comienzo el territorio nacional, generándose el IVA en este caso únicamente sobre el 50% de su valor”

2. LA DEMANDA

2.1. Pretensiones de la demanda.

Mediante memorial presentado el 10 de junio de 2009, el demandante formuló las siguientes pretensiones²:

“Que se declare la nulidad absoluta del párrafo, contenido en la página 8 de la certificación u **oficio 15496 del 24 de diciembre de 2008**, el cual dice lo siguiente:

“Significa lo anterior, que la causación del impuesto sobre las ventas tratándose de la venta de tiquetes aéreos internacionales adquiridos en el exterior, se da siempre que el viaje —ida y regreso—, tenga origen o comienzo (sic) el territorio nacional, generándose el IVA en este caso únicamente sobre el 50% de su valor”.

Que se suspenda dicho párrafo con el objeto de evitar un perjuicio irremediable a la moralidad administrativa y al patrimonio público y se ordene la aplicación del artículo 421-1 del estatuto tributario y del concepto 089576 de diciembre 22 de 2004.” (negrilla fuera de texto).

2.2. Normas invocadas como violadas.

El demandante invocó como disposiciones violadas las siguientes³:

- Constitución Política: artículos 1, 2, 6, 13, 29, 88, 121, 123 [inciso 2º], 209, 333, 355, 363.
- Estatuto Tributario: artículos 420, literal b); 421-1; 431; 461; 476 y 665.
- Código Contencioso Administrativo: artículos 84 [inciso 3º], y, 152.
- Código Penal: artículos 25, 286, 402, 413 y 453.

² Folio 25 c.p. La demanda fue admitida mediante auto del 13 de agosto de 2009. El 9 de septiembre de 2009, la DIAN interpuso recurso de reposición contra el auto admisorio de la demanda (Fl. 81 a 84 c.p.). El 29 de enero de 2010, la demandante presentó un memorial de “reforma y aclaración” de la demanda (Folios 110 a 146 c.p.). El 18 de marzo de 2010, la Sala confirmó el auto admisorio de la demanda (Fl. 182 a 186). El 20 de mayo de 2010, el ponente admitió la aclaración de la demanda (Fl. 188 c.p.)

³ Folio 25 c.p.

2.3. El concepto de la violación.

En ninguno de los memoriales que presentó el demandante destinó un capítulo específico para explicar el concepto de la violación de las normas citadas como violadas. Sin embargo, en el acápite de “Hechos” del memorial presentado el 10 de junio de 2009 [demanda], explicó que el 22 de diciembre de 2004, el Director de Gestión Jurídica de la DIAN profirió el oficio 89576.

Además, dijo el demandante que la DIAN, en el oficio 89576 de 2004, había dicho que cuando se compran en el exterior tiquetes de ida y regreso, el IVA se causa cuando *el viaje de regreso* se origine en Colombia, así *el viaje de ida* se haya originado en el exterior, puesto que ambos trayectos, debían entenderse como dos viajes independientes.

El demandante sostuvo en la demanda que el Director de Gestión Jurídica de la DIAN, con el ánimo de cometer fraude procesal y falsedad ideológica documental, cambió radicalmente la interpretación que se había plasmado en el oficio 89576, puesto que el oficio 15496 de 2008, que ahora se pide anular, excluyó del IVA los tiquetes de regreso al exterior cuando ese viaje de regreso se origina en Colombia.

El demandante aludió a las supuestas razones que, según dijo, habría tenido en cuenta la DIAN para proferir el oficio 89576 de 2004. Esas razones, valga precisar, no están consignadas expresamente en ese oficio 89576 y, por lo tanto, su autoría se debe atribuir exclusivamente al demandante.

Esa forma de sustentar el concepto de la violación dificultó, sobremanera, la reconstrucción del argumento central de la demanda, porque en el decurso de todas las explicaciones, el demandante aludió a los hechos de la presente demanda, a los hechos que fundamentaron la acción popular que presentó ante el Juzgado 22 Administrativo de Bogotá, citó normas de toda índole que fundamentan, a su juicio, la interpretación que habría plasmado la DIAN en el oficio 89576 [que no es el acto acusado], sustentó la violación de los derechos colectivos al patrimonio público y a la moralidad administrativa, y derivó conclusiones, según dijo, de la aplicación de todos los métodos de hermenéutica jurídica.

De ahí que, en ejercicio de la facultad interpretativa de la demanda, la Sala extrae las siguientes causales de nulidad.

- **De la causal de nulidad por violación de los artículos 420, literal b); 421-1; 431; 461 y 476 E.T. por interpretación errónea.**

La primera causal que se extrae de la demanda se concreta en la nulidad por violación de los artículos 420, literal b); 421-1; 431; 461 y 476 E.T. por interpretación errónea. Las normas de otros ordenamientos jurídicos que el demandante citó para apoyar la tesis en que fundamentó la interpretación que, a su juicio, es la apropiada, serán tenidas en cuenta, de ser pertinentes, al momento de hacer el análisis respectivo de la causal de nulidad.

Conforme se precisó, el demandante dijo que la DIAN, en el oficio 89576 de 2004, interpretó que cuando las personas compran tiquetes de ida y regreso en el exterior, el IVA se causa cuando *el viaje de regreso* se origine en Colombia, así *el viaje de ida* se haya originado en el exterior, pues ambos trayectos deben entenderse como dos viajes independientes.

El demandante alegó que la DIAN, al expedir el oficio 89576 de 2004, se fundamentó en la interpretación exegética, sistemática y finalista de normas tributarias, civiles, comerciales y de aeronáutica civil.

En síntesis, este es el planteamiento que propuso el demandante, como si lo hubiera hecho la DIAN en aquel oficio 89576 de 2004:

- Que el literal b) del artículo 420 E.T. dispone que el impuesto sobre las ventas se causa por la prestación de servicios en el territorio nacional.
- Que el servicio de transporte internacional aéreo de pasajeros es un servicio que se presta en el territorio nacional y que, por lo tanto, causa el impuesto sobre las ventas.

- Que el artículo 421-1 E.T. —norma de carácter sustancial, según el actor— dice que *“también estarán sujetos al gravamen del IVA los tiquetes aéreos internacionales adquiridos en el exterior para ser utilizados originando el viaje en el territorio nacional”*. Que, además, según el artículo 421-1 E.T., la compañía aérea que vende el tiquete tiene la obligación de liquidar el IVA y recaudarlo *“sobre la tarifa vigente en Colombia para la ruta indicada en el tiquete, al momento en que se utilice ese tiquete.”*

- Que la palabra “viaje” debe interpretarse conforme al significado común previsto en el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, esto es, como “jornada que se hace de un lugar a otro”.

- Que el significado gramatical de la palabra “viaje” concuerda con el significado legal que de esa misma palabra trae el Código de Comercio. Por eso, citó el inciso primero del artículo 1559 del C.Co., para fundamentar la tesis de que el trayecto de un viaje jamás puede terminar en el mismo puerto de origen. Concretamente, citó los artículos 981⁴ y 1559, inciso 1º, del C.Co.⁵ que definen, el primero, el contrato de transporte, en general. Y, el segundo, lo que debe entenderse por viaje en el transporte marítimo⁶. Que, en consecuencia, en los tiquetes de ida y regreso, hay dos contratos de transporte, puesto que se configuran dos viajes.

- Que el funcionario de la DIAN, cuando redactó el oficio 89576 de 2004, concluyó que el viaje de regreso al exterior que se origina en Colombia también causa el IVA, pues entendió el sentido de la palabra “viaje” y de la expresión “de un lugar a otro”, en los términos antedichos y, que, seguramente, esa interpretación, que se plasmó en el oficio 89576, se fundamentó en los principios de identidad, de

⁴ ARTÍCULO 981. <CONTRATO DE TRANSPORTE>. <Artículo subrogado por el artículo 1 del Decreto extraordinario 01 de 1990. El nuevo texto es el siguiente:> El transporte es un contrato por medio del cual una de las partes se obliga para con la otra, a cambio de un precio, a conducir de un lugar a otro, por determinado medio y en el plazo fijado, personas o cosas y entregar éstas al destinatario.

El contrato de transporte se perfecciona por el solo acuerdo de las partes y se prueba conforme a las reglas legales.

En el evento en que el contrato o alguna de sus cláusulas sea ineficaz y se hayan ejecutado prestaciones, se podrá solicitar la intervención del juez a fin de que impida que una parte se enriquezca a expensas de la otra.

⁵ ARTÍCULO 1559. <CASOS QUE SE ENTIENDEN POR VIAJE>. Por viaje se entenderá:

1) Si la nave es mercante de línea regular, con itinerario fijo o preestablecido, el correspondiente a la travesía desde el puerto de zarpe que sea cabecera de línea hasta el puerto terminal de la respectiva línea, en el viaje de ida, o desde dicho puerto terminal de línea hasta el de cabecera de la misma en el viaje de regreso.

Cuando el itinerario regular de la nave determine el puerto de cabecera de línea como terminal de la misma, el viaje comprenderá la travesía desde que la nave zarpe de dicho puerto hasta que arribe nuevamente al mismo;

⁶ Para sustentar este argumento, el demandante también citó los artículos: 1,2,13, 95 de la Constitución Nacional, 13,1506 y 1524 del Código Civil, 830, 831, 834, 899, 1103, 1807, 1828, 1874, 1877 y 1880 del C.Co., la Resolución 4498 de 2001 y el Convenio de Chicago, artículos 15, inciso 3º, 17, 29 7 34 (adoptado por la Ley 2007 de 2001), 574, 580, 601, 602, 603, 643, 647, 648 y 665 E.T., 402 del Código penal “entre muchos más” en sus propias palabras.

contradicción, de la razón suficiente o determinante y del tercero excluido. Explicó en qué consistían esos principios de la lógica.

- Que, así mismo, del análisis gramatical de todas las palabras contenidas en el artículo 421-1 E.T. se infiere que en los tiquetes de ida y regreso se presentan dos viajes. Y que, por tanto, cuando el viaje de regreso al exterior se origina en Colombia, se causa el impuesto sobre las ventas. Que, por supuesto, deben entenderse exentas las rutas que hacen escala en el país, en virtud de lo previsto en el inciso 3º del artículo 15 del Convenio de Chicago.
- Que conforme con criterios finalísticos, el artículo 421-1 E.T. se expidió para evitar que las aerolíneas extranjeras eludan el pago del IVA so pretexto de que el artículo 431 del E.T. exige que el tiquete se expida en Colombia, pues ahora, con el artículo 421-1 E.T., las aerolíneas, así expidan el tiquete en el exterior, deben liquidar y recaudar el impuesto cuando el pasajero utilice el tiquete de viaje de regreso al exterior originado desde Colombia. Que de eso da cuenta la exposición de motivos de la Ley 488 de 1998. Además, para entender la expresión “para ser utilizados originando el viaje en el territorio nacional”, el demandante pidió que se tuviera en cuenta la Resolución 4498 de 2001 de la Aeronáutica Civil.
- Que la DIAN entendió, cuando expidió el oficio 89576 de 2004, que de conformidad con el artículo 431 E.T. —norma de carácter instrumental, según el actor— el impuesto se causa cuando se expide el tiquete o la orden de cambio. Pero que como los responsables de expedir el tiquete no lo liquidan ni recaudan, para evitar la elusión, el artículo 421-1 E.T. previó que en los viajes de regreso al exterior originados en Colombia, las compañías aéreas deben liquidar y recaudar el impuesto “*en el momento en que los viajeros utilizan el tiquete para el viaje de regreso*”⁷, esto es, cuando el pasajero presenta el tiquete para abordar, como es su obligación, conforme con los reglamentos de la Aeronáutica Civil. Por eso, pidió, nuevamente, que se tuviera en cuenta la Resolución 4498 de 2001 de la Aeronáutica Civil.
- Así mismo, dijo que, muy seguramente, el funcionario de la DIAN, que redactó el oficio 89576, interpretó que el artículo 431 E.T. reguló de manera muy clara que cuando los tiquetes son de una sola vía y se originan en Colombia, el IVA se liquida sobre el valor total del tiquete. Pero que cuando el tiquete es de doble vía, el IVA se liquida solamente sobre el 50% del valor total del tiquete, cuando el viaje

⁷ Folio 9 de la demanda

de ida o el viaje de regreso se originan en Colombia. Insistió en que en los tiquetes de ida y de regreso hay dos viajes, dos contratos. Que no es cierto que solo haya un viaje y un contrato, como equivocadamente lo habría entendido luego la misma DIAN en el oficio 15496 [acto demandado].

- Que, conforme con las normas citadas, y con fundamento en una interpretación exegética, sistemática y finalista, el IVA se causa cuando los tiquetes se adquieran en el exterior y el viaje de ida se origine en Colombia. Que cuando se adquiere un tiquete de ida y regreso, el IVA también se causa, cuando el viaje de *regreso* se origina en Colombia, así el de ida se haya originado en el exterior.
- Que, además, el artículo 476 E.T. no excluye del impuesto sobre las ventas los tiquetes ida y regreso adquiridos en el exterior cuando el viaje de regreso se origina en Colombia.
- **De las causales de nulidad por falta de competencia y por desviación de poder.**

La causal de nulidad por falta de competencia y por desviación de poder se fundamentan en el hecho de que, según el demandante, la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la DIAN era la autoridad competente para expedir el Oficio 15496 de diciembre 24 de 2008, en el sentido de que era la competente para “certificar” la vigencia del oficio 89576 de 2004.

Que el Director de Gestión Jurídica de la DIAN se extralimitó en el ejercicio de sus funciones porque no se limitó a “certificar” la vigencia del oficio 89576 de 2004 —que fue lo que pidió, para llevar esa certificación como prueba en la acción popular que en contra de la misma entidad interpuso ante el juzgado 22 administrativo del circuito judicial de Bogotá—.

Que el Director de Gestión Jurídica de la DIAN falsificó ideológicamente el oficio 89576 de 2004 porque, al certificar su vigencia mediante el oficio 15496 de 2008, agregó un párrafo, presuntamente explicativo, a juicio del demandante, que cambió radicalmente la doctrina contenida en el oficio 89576 de 2004.

Que, en ese entendido, el Director de Gestión Jurídica de la DIAN se extralimitó en sus funciones, incurrió en fraude procesal y falsedad ideológica, y, de contera, en

desviación de poder, pues, en su entender, cambió radicalmente la doctrina contenida en el oficio 89576 de 2004 con el propósito de defraudar los intereses en juego del proceso que se adelantaba en contra de la misma entidad en el Juzgado 22 Administrativo del Circuito Judicial de Bogotá.

2.4. Escrito de aclaración y reforma de la demanda.

Mediante memorial del 29 de enero de 2010⁸, la parte actora dijo que reformaba y aclaraba la demanda. Ese memorial reitera, en un párrafo, lo resumido anteriormente, y, en otro párrafo, informó que estima pertinente transcribir apartes de la demanda que en acción popular presentó ante el Juez 22 administrativo del circuito judicial de Bogotá, para que, según dijo, la Sala conozca “algunos de los antecedentes del párrafo acusado y que resultan imprescindibles para abordar de la mejor forma el estudio de la demanda de la referencia.”

La Sala no resumirá las 36 páginas del citado memorial porque, a diferencia de lo dicho por la parte actora, no es imprescindible tener en cuenta la demanda que en acción popular presentó en el juzgado administrativo, precisamente porque esa acción persigue un objeto distinto al que se persigue en la acción de simple nulidad. Además, porque la Sala carece de competencia para analizar las circunstancias de hecho y de derecho que se hayan planteado en el proceso de acción popular para fundamentar la presunta vulneración de derechos colectivos, pues este no es el escenario propio para eso.

3. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado de la **U.A.E. DIAN** propuso la excepción de inepta demanda por falta de requisitos formales. Concretamente, por el hecho de que en la demanda no se discriminaron las normas que se consideran violadas ni el concepto de la violación.

Sobre lo de fondo, el apoderado de la DIAN se abstuvo de manifestar argumentos de oposición respecto de la acción popular que el demandante presentó ante el juzgado 22 administrativo del circuito judicial de Bogotá, así como sobre el denuncia por presunto fraude procesal y falsedad ideológica que

⁸ Folios 110 a 146 c.p.

el demandante propuso en la demanda. Precisó que el litigio debía circunscribirse a decidir si era nulo el oficio 15496 del 24 de diciembre de 2008.

Sobre la causal de nulidad por falta de competencia, el apoderado de la DIAN aclaró que la facultad para fijar criterios para mantener la unidad doctrinal en la interpretación de las normas tributarias y adoptar criterios para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales recae en la Oficina de Gestión Jurídica y en la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina, al tenor de los artículos 19 y 20 del Decreto 4048 de 2008.

Sobre la causal de nulidad por desviación de poder, alegó que no está demostrada por cuanto el Director de Gestión Jurídica de la DIAN tenía competencia para expedir el acto acusado. Que, además, en ese acto hizo un planteamiento acorde con el ordenamiento fiscal, sin consideraciones diferentes a la prevalencia del interés general. Y que las pruebas que aportó el demandante no demuestran la presunta desviación de poder.

Sobre la causal de nulidad por violación de los artículos 420, literal b); 421-1; 431; 461 y 476 E.T., por interpretación errónea, dijo que del análisis sistemático de las normas señaladas se colige que los tiquetes aéreos internacionales adquiridos en el exterior sólo están gravados si son utilizados *“originando el viaje en el territorio nacional”*, para lo cual, el impuesto a las ventas se liquida sobre el 50% cuando se expidan de ida y regreso, tal como se explica en la página 8 del oficio 15496 del 24 de diciembre de 2008 [acto acusado].

Dijo que el oficio 89576 de 2004 coincide, en el contenido, con lo dicho en el oficio 15496 del 24 del 2008. Y, por último, alegó que las normas del Código de Comercio no son aplicables al caso concreto, porque el legislador reguló expresamente el régimen del IVA por la prestación del servicio de transporte internacional aéreo de pasajeros.

4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

4.1. Alegato de la parte demandante.

El señor Darío Martínez Santacruz pidió que se tuviera por no contestada la demanda. Dijo que el poder que obra en el expediente fue otorgado por la Dra.

Myriam Eliana Martínez Pineda, en calidad de Subdirectora de Gestión de Representación Externa de la DIAN, pero que no se aportó la prueba de que ejerciera ese cargo. Que, en cambio, se aportó el acta de incorporación, ubicación y designación del Dr. Juan Carlos Guerrero Cárdenas, nombrado en el cargo de Subdirector de Gestión de Representación Externa de la DIAN desde el 4 de noviembre de 2008.

Por lo anterior, el demandante solicitó que se tuviera como indicio en contra de la DIAN la no contestación de la demanda.

En lo de fondo, insistió en las causales de nulidad por falta de competencia del jefe de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN para expedir el acto demandado, por desviación de poder y por violación de los artículos 420, literal b); 421-1; 431; 461 y 476 E.T., por interpretación errónea.

Reiteró los argumentos que expuso sobre el fraude procesal y la falsedad documental, para insistir en que el Director de Gestión Jurídica de la DIAN falsificó ideológicamente el oficio 89576 de 2004, con el objeto de que, presuntamente, no prosperara la acción popular que había interpuesto ante el juzgado administrativo.

Insistió en que se declarara la nulidad del oficio 15496 del 24 del 2008, porque la DIAN habría violado la fe pública al certificar de manera falsa el contenido del oficio 89576 de 2004. Que lo anterior debería decidirse sin perjuicio del deber que tiene el Consejo de Estado de trasladar la denuncia a la jurisdicción penal, para lo de su competencia.

Reiteró que se configuró la causal de nulidad por desviación de poder, precisamente porque el Director de Gestión Jurídica de la DIAN no tenía competencia para certificar un contenido distinto al del oficio 89576 de 2004. Y que todo eso lo hizo para defraudar el proceso que en acción popular había iniciado contra la misma DIAN.

Por último, el demandante se opuso vehementemente a que se declarara probada la excepción de inepta demanda, porque ya la Sala, mediante auto del 18 de marzo de 2010 había dicho que aquella sí cumple los requisitos previstos en los artículos 137 a 139 del C.C.A.

Que de la demanda se podía extraer el concepto de la violación de todas las normas constitucionales señaladas como violadas, pero en especial, de los artículos 420, 421-1, 431, 461 y 476 E.T, 25, 286, 413, 402 y 453 del Código Penal, 27, 28, 29, 1506, 1524 y 1620 del Código Civil; 1, 831, 834, 839, 891, 1103, 1559 [inciso 1º], 1807, 1828, 1874, 1877 y 1880 del Código de Comercio; Resolución 4498 de 2001 de la Aeronáutica Civil; y los artículos 15 [inciso 3º], 17, 29 y 34 del Convenio de Chicago⁹.

Pidió, en consecuencia, que de aceptarse la interpretación que propuso en la demanda, que se exija a las aerolíneas que liquiden, recauden y declaren el IVA por los tiquetes de ida y regreso, cuando el de ida se origina en el exterior y el de regreso se origina en Colombia, tanto por vigencias pasadas como por vigencias futuras.

Posteriormente, el demandante amplió los alegatos de conclusión para oponerse a los que presentó la DIAN y el señor Fernando Núñez Africano, que intervino en el proceso, como parte impugnadora, en la etapa de alegatos.¹⁰

La Sala no tendrá en cuenta el memorial de ampliación de alegatos presentado por el demandante toda vez que fue radicado en el Consejo de Estado por fuera del plazo previsto para alegar de conclusión.¹¹

4.2. Alegato de la DIAN.

La U.A.E. DIAN dijo que resultaba notoria la dispersión del concepto de la violación que propuso el demandante dentro del capítulo de los hechos de la demanda. Que, en esas circunstancias, el concepto de la violación carecía de la objetividad y de la precisión técnica propia de las acciones de nulidad, puesto que el demandante cayó en una serie de juicios subjetivos y acusaciones que, más

⁹ Mediante Ley 12 del 23 de Octubre de 1947, Colombia aprobó su adhesión al CONVENIO SOBRE AVIACIÓN CIVIL INTERNACIONAL, suscrito en Chicago el 7 de Diciembre de 1944, comúnmente conocido como Convenio de Chicago, instrumento internacional que rige la aviación civil en el mundo. Mediante el Decreto No. 2007 de Agosto 22 de 1991, se promulgó el referido Convenio.

¹⁰ En el mismo memorial, el señor Núñez pidió que se le reconociera como parte impugnadora.

¹¹ Mediante auto del 19 de noviembre de 2010 se corrió traslado para alegar por el término de 10 días, que empezó a correr a partir del 29 de noviembre y venció el 13 de diciembre. El demandante presentó personalmente el memorial de ampliación de los alegatos de conclusión el día 13 de diciembre de 2010 ante el notario cuarto del Círculo de Pasto. Consta en el expediente que los alegatos fueron radicados en el Consejo de Estado, pues en el documento figuran dos sellos: uno del 11 de enero y otro del 14 de enero de 2011. En todo caso, de conformidad con el inciso 2º del artículo 106 del C.P.C., en concordancia con el artículo 84 del mismo código y del artículo 142 del C.C.A., la firma de la demanda y de los memoriales que presenten las partes deberán autenticarse por quienes los suscriban, mediante comparecencia personal ante el secretario de cualquier despacho judicial, o ante notario de cualquier círculo, pero, para efectos procesales, el memorial se considera presentado el día en que se recibe en el despacho de su destino. (Ver sentencias C-012 y C-646 de 2002).

bien, parecen ser del resorte de las autoridades disciplinarias y/o penales.

Por eso, y a pesar del auto de fecha del 13 de agosto de 2009, insistió en la excepción de inepta demanda por la precariedad del concepto de la violación de las normas invocadas como violadas. Dijo que si bien en el auto que confirmó el auto que admitió la demanda se identificaron las normas que el demandante citó como violadas, el concepto de la violación está ausente en el contenido de la demanda.

Pidió que no se tomara como vulnerado el oficio 89576 de 2004, porque ese oficio no es fuente de derecho. Que su legalidad deviene de la Constitución y la ley, y que se profirió en ejercicio de la función que tiene la DIAN como autoridad doctrinaria.

Que, en todo caso, si a pesar de todas las deficiencias anotadas, la Sala decide analizar el asunto de fondo, dada la trascendencia fiscal del asunto sustancial materia de la presente litis, dejaba a su consideración argumentos que el demandante expuso en la demanda que, en su sentir, "(...) permite entrever algunos aspectos que identifican los fines reales perseguidos por el actor con miras a crear un precedente con incidencia en las acciones judiciales paralelas que adelanta."

Que, por lo expuesto, el alegato de conclusión lo centraba en relación con las disposiciones legales a las que debía sujeción el acto demandado. Y, por tanto, descartó el análisis penal y/o disciplinario por no ser un asunto propio de este tipo de acciones.

Así, en el acápite denominado "elementos del tributo", la apoderada de la DIAN precisó que de conformidad con el artículo 420 E.T. se encuentran gravados con el impuesto a las ventas todos los servicios que se presten en el territorio nacional, con excepción de aquellos expresamente enlistados en el artículo 476 del E.T. y otras normas especiales que así lo establezcan.

Que, en relación con el servicio de transporte internacional de pasajeros, el artículo 431 del E.T. señala la causación del impuesto en el momento de la expedición de la orden de cambio, o en el momento en que el responsable de la emisión del ticket tenga conocimiento. Que, respecto de la base gravable, la

norma precisa que cuando el tiquete se expida en una sola vía, será el valor total del tiquete, y sobre el 50% cuando el tiquete se expida de ida y regreso.

Que con la expedición del artículo 57 de la Ley 488 de 1998, que adicionó el art. 421-1 del E.T, se creó un nuevo hecho generador, en los siguientes términos: “también estarán sujetos al gravamen del IVA los tiquetes aéreos internacionales adquiridos en el exterior para ser utilizados originando el viaje en el territorio nacional”. (subrayado fuera de texto).

Explicó que la reforma tributaria no cambió sustancialmente los elementos del impuesto sobre las ventas por la prestación del servicio de transporte internacional de pasajeros. Que esa norma sólo precisó que, para efectos de la causación del IVA, es indiferente que el pasaje se adquiriera en Colombia o en el exterior, con la condición de que el viaje se origine en Colombia.

Que de acuerdo con lo anterior, si el viaje, entendido por éste, el trayecto por el cual se contrata el servicio, que puede ser de una o doble vía, se inicia en el territorio nacional, se encuentra gravado. Que no se puede perder de vista la condición del hecho generador, esto es que el viaje se origine en Colombia. Que, por tanto, si un servicio de transporte internacional de pasajeros contratado – ida y regreso- se origina en el exterior, mal puede considerarse como gravado ya que no cumple la condición prevista por el legislador.

Que, por lo tanto, el artículo 421-1 E.T. sí contiene, de manera implícita, una definición del vocablo “viaje”, que está dada, no por los trayectos físicos de desplazamiento de un país a otro, sino por el servicio de transporte que se contrata. Explicó con un ejemplo.

Que, por tanto, no era procedente sostener la tesis que expuso el demandante, porque conforme con esa tesis se pretende que se grave el tiquete de ida y de regreso expedido en el exterior, cuyo viaje de ida se origina en el exterior, y, que tributa conforme con la legislación del país extranjero. Que esa tesis viola el principio de libre configuración y contraría lo pactado en convenios internacionales.

Ahora bien, en el acápite denominado “Lo que dice el oficio 089576 de 2004”, la apoderada de la DIAN explicó el contenido del citado oficio. Dijo que el oficio

inicia con la cita textual del artículo 421-1 E.T., que es la fuente legal del hecho generador del impuesto sobre las ventas por el servicio de transporte internacional aéreo de pasajeros.

Que, posteriormente, “en un intento interpretativo de la norma citada” el oficio parte de un planteamiento cierto “cuál es que el impuesto a las ventas en los tiquetes aéreos adquiridos en el exterior se causa únicamente cuando el viaje se origina en Colombia, excluyendo así los tiquetes de ida y regreso en el exterior, sin embargo, el oficio del 2004 contiene una imprecisión en su redacción, ya (sic) asimila los dos casos para gravarlos de manera idéntica, cuando en realidad se trata de dos hipótesis diferentes. En el primer caso (ida y regreso en el exterior), precisamente por la claridad de la norma, no hay duda de que tal hipótesis no encuadra dentro del hecho generador, ya que son servicios prestados exclusivamente en el exterior, no pueden ser gravados en el territorio nacional y se rigen por la ley del país donde se prestan. En el segundo caso, se trata (sic) tiquetes adquiridos en el exterior que solo se gravarían con el impuesto a las ventas cuando inician el trayecto en Colombia. La imprecisión del concepto radica en considerar que el regreso al exterior es un inicio en Colombia, con lo cual se cambiaría el sentido de la norma para establecer vía concepto nuevos hechos generadores, en estas circunstancias, resultaba perfectamente válida cualquier precisión doctrinaria, en aras de evitar aplicaciones extensivas a operaciones económicas no consagradas por nuestra legislación.”

La DIAN admite que la interpretación del artículo 421-1 E.T. contenida en el oficio 089576 de 2004 difiere de la interpretación hecha en el oficio 15496 del 24 de diciembre de 2008, pero la apoderada de esa institución alegó que no por eso “el Director de Gestión Jurídica de la DIAN “falseó ideológicamente la doctrina” de la Entidad”, porque “con anterioridad a la certificación que se demanda el Jefe de la Oficina Jurídica de la DIAN ya se había pronunciado sobre el mismo punto en Concepto 087755 del 8 de septiembre de 2008”, en el que se había precisado que “lo relevante para la causación del IVA, no es que se adquiera el tiquete en Colombia y culmine en el exterior, sino que la ruta tenga inicio en Colombia y culmine en el exterior, así el tiquete se venda en o desde el exterior, y en dado caso que el tiquete no tenga liquidado el impuesto, este se debe pagar.” Dijo que aportaba el concepto para mejor proveer.

En el acápite denominado “la fuerza vinculante de los conceptos proferidos por la DIAN”, la apoderada de la DIAN manifestó que los conceptos jurídicos que profiere la DIAN tienen su razón de ser en la norma que interpretan. Que, por lo tanto, la validez del concepto deviene de su fundamento legal. Que, en este contexto, el Director de Gestión Jurídica de la DIAN sí tiene competencia para modificar conceptos errados. Que interpretar lo contrario implicaría limitar las

facultades legales que tiene la DIAN para mantener la unidad doctrinal en la interpretación de las normas tributarias, y se vulnerarían de manera grave los principios de reserva de ley y de legalidad del tributo.

Respecto de la causal de nulidad por falta de competencia funcional para proferir el oficio demandado, la apoderada de la DIAN manifestó que, con fundamento en los artículos 1 y 19 [numerales 2 y 9] del Decreto 4048 de 2008, y 264 de la Ley 223 de 1995, el Director de Gestión Jurídica de la Dian es competente para proferir conceptos, oficios, certificaciones y demás actos con el fin de precisar, modificar, reiterar o revocar el contenido de los conceptos proferidos con fundamento en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995. Que esa facultad deviene de su función como responsable de la unidad doctrinal de la entidad y como desarrollo de la función de revisión asignada por el Decreto 4048 de 2008.

Respecto de la causal de nulidad por desviación de poder, precisó que para que se configure se requiere que el funcionario que profiere el acto, presuntamente afectado por la desviación de poder, sea el competente para expedirlo. Y, segundo, que quien alega la desviación de poder, debe demostrar que el acto investido de presunción de legalidad se expidió para satisfacer fines particulares.

Que, en consecuencia, no se configuró la causal de nulidad por desviación de poder porque el Director de Gestión Jurídica de la DIAN sí tenía competencia para expedir el oficio demandando, y porque no existe en el expediente ninguna prueba que demuestre que el acto se expidió para satisfacer fines particulares.

4.3. Alegatos de la parte impugnadora

El señor Fernando Núñez Africano solicitó que se le tenga como parte impugnadora dentro del proceso, y en tal calidad, presentó los alegatos de conclusión.

No obstante, la Sala advierte que en el curso del proceso no se tramitó la petición del Señor Núñez Africano, y que tampoco es procedente darle trámite a la solicitud en esta oportunidad puesto que su fallecimiento es un hecho notorio.¹²

¹²Código de Procedimiento Civil, Artículo 177. *Carga de la prueba.* Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen. Los hechos notorios y las afirmaciones o negaciones indefinidas no requieren prueba.

Lo anterior, sin embargo, no es óbice para tener en cuenta el alegato de conclusión presentado en tiempo y con el lleno de los requisitos legales, razón por la que el memorial se resume a continuación:

El señor Núñez Africano dijo que coadyuvaba la excepción de inepta demanda que propuso la DIAN, por el hecho de que el demandante no cumplió el deber de señalar las normas que se consideran violadas y de explicar el concepto de la violación. Que la demanda también era inepta por cuanto el demandante se limitó a realizar una serie de elucubraciones encaminadas a descifrar lo que la DIAN pudo haber analizado para expedir el oficio 089576 de 2004, pero que no expuso de qué manera el oficio 15496 de 2008 contradujo el oficio 89576 de 2004.

Que no obstante lo anterior, habida cuenta de que la acción simple de nulidad propende por la tutela del orden jurídico, en garantía del interés general, el oficio demandado no contradice ningún precepto legal por los argumentos que se sintetizan a continuación:

Sobre el IVA frente a los servicios de transporte aéreo

Dijo que el oficio demandado contenía la interpretación adecuada de los artículos 421-1, 431 y 461 E.T. Explicó que el desarrollo histórico del concepto “servicios”, como hecho generador del impuesto sobre las ventas, puede clasificarse en dos etapas, para efectos de la acción que aquí se estudia. La primera, dijo, inicia en 1983 (Decreto Especial 3541) y termina con la expedición de la Ley 6ª de 1992, y

Sobre la Carga de la prueba, el nuevo Código General del Proceso la regula así:

Artículo 167. Carga de la prueba. Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

No obstante, según las particularidades del caso, el juez podrá, de oficio o a petición de parte, distribuir la carga al decretar las pruebas, durante su práctica o en cualquier momento del proceso antes de fallar, exigiendo probar determinado hecho a la parte que se encuentre en una situación más favorable para aportar las evidencias o esclarecer los hechos controvertidos. La parte se considerará en mejor posición para probar en virtud de su cercanía con el material probatorio, por tener en su poder el objeto de prueba, por circunstancias técnicas especiales, por haber intervenido directamente en los hechos que dieron lugar al litigio, o por estado de indefensión o de incapacidad en la cual se encuentre la contraparte, entre otras circunstancias similares.

Cuando el juez adopte esta decisión, que será susceptible de recurso, otorgará a la parte correspondiente el término necesario para aportar o solicitar la respectiva prueba, la cual se someterá a las reglas de contradicción previstas en este código.

Los hechos notorios y las afirmaciones o negaciones indefinidas no requieren prueba.

la segunda, inicia con la ley 6ª de 1992 hasta nuestros días.

Explicó que el período que va desde la expedición del Decreto 3541 de 1983 hasta la expedición de la Ley 6ª de 1992 se caracterizó por consagrar de manera taxativa los servicios gravados con el impuesto sobre las ventas, esto es, los servicios consagrados en el artículo 69 del Decreto Extraordinario 3541 de 1983, norma compilada por el Decreto 624 de 1989, en el artículo 476 del E.T.

Transcribió, para mayor ilustración, el texto de los artículos 1, 69 y 72 del Decreto 3541 de 1983, y precisó las siguientes conclusiones respecto de ese período:

- Que los servicios gravados debían ser *“prestados y realizados”* en el territorio nacional, en virtud del principio de territorialidad de la ley, puesto que la norma tributaria no puede gravar servicios que se “ejecuten” fuera del territorio nacional. Que este principio es evidente en el servicio de transporte aéreo internacional de pasajeros, en el que su ejecución comprende parte del territorio extranjero, sin que el legislador pueda precisar qué porcentaje del servicio se realiza en territorio nacional y qué parte en el territorio extranjero.
- Que el artículo 69 del Decreto 3541 de 1983 enlistó expresamente los servicios gravados.
- Que el responsable del impuesto era la empresa que emite el ticket o que expide la orden de cambio. Que, en consecuencia, si el ticket era expedido en el exterior no se generaba el impuesto porque el hecho generador (expedición del ticket o de la orden de cambio) debía realizarse en el territorio colombiano.
- Que la base gravable en el servicio de transporte aéreo internacional de pasajeros era del 50% de su valor si el ticket era de ida y regreso, o, el 100% si era solamente de ida. Que la base gravable fijada era consistente con el principio de territorialidad de la ley, *“ya que al no ser práctico determinarse en cada trayecto qué porcentaje del mismo se realiza en el territorio nacional y cuál en el territorio extranjero, el legislador optó por una solución intermedia y práctica”*.

Respecto del período comprendido desde la expedición de la Ley 6ª de 1992 hasta nuestros días, precisó que se hicieron importantes modificaciones en el impuesto sobre las ventas, así:

- Que el artículo 25 de la Ley 6ª de 1992, hoy artículo 420 E.T., precisó que el IVA se aplica por la prestación de servicios en el territorio nacional.
- Que ese mismo artículo exceptuó el servicio de transporte *público*, terrestre, fluvial y aéreo de personas en el territorio nacional.
- Que la Ley 6ª de 1992 no modificó ni la causación, ni los responsables, ni la base gravable del IVA por la prestación del servicio de transporte aéreo internacional de pasajeros. Que, en la actualidad, el artículo 72 del Decreto 3541 de 1983 quedó recopilado en los artículos 431, 442 y 461 del E.T.
- Que desde la expedición de la Ley 6ª de 1992, el servicio de transporte aéreo internacional de pasajeros se caracteriza por lo siguiente:
 - “El hecho generador “servicios” exige la prestación en el territorio nacional y no la prestación y realización en el territorio nacional, como lo exigía la legislación anterior. Este cambio obedece a que con la entrada en vigencia de la Ley 6ª de 1992 el impuesto sobre las ventas se generaliza a todos los servicios, salvo los que expresamente exceptúa el artículo 476 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 6ª de 1992”.
 - “Al generalizarse el IVA en la prestación de servicios en el territorio nacional, el servicio de transporte aéreo de personas, nacional e internacional, estaría gravado; por esta razón, el servicio nacional de transporte aéreo de personas, se excluyó de este gravamen; pero continuó gravado el servicio de transporte aéreo internacional de personas.”
 - La causación, los responsables y la base gravable del IVA en la prestación del servicio de transporte aéreo internacional de personas se rige por lo establecido en el Decreto 3541 de 1983.

El interviniente explicó que el gobierno nacional advirtió que se creó una práctica elusiva del impuesto sobre las ventas que consistió en que los pasajeros adquirían los tiquetes en el exterior a efectos de que no se generara el impuesto en el territorio nacional. Que esa práctica obligó al gobierno a reformar el estatuto tributario, mediante la Ley 488 de 1998, en el siguiente sentido:

Artículo 57. IVA PARA TIQUETES AÉREOS INTERNACIONALES ADQUIRIDOS EN EL EXTERIOR. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

Artículo 421-1 IVA para tiquetes aéreos internacionales adquiridos en el exterior. También estarán sujetos al gravamen del IVA los tiquetes aéreos internacionales adquiridos en el exterior para ser utilizados originando el viaje en el territorio nacional.

Corresponderá a la compañía aérea, al momento de su utilización, liquidar y efectuar el recaudo del impuesto sobre la tarifa vigente en Colombia para la ruta indicada en el tiquete.

Para el impugnante de la demanda, a partir de la vigencia de la norma transcrita, el impuesto sobre las ventas por la prestación del servicio de transporte aéreo internacional de pasajeros continuó regulándose en los mismos términos de la Ley 6ª de 1992, sólo que, a partir de la vigencia del artículo 57 de la Ley 488 de 1998, el responsable del impuesto sería la empresa que emite el tiquete o acepta la orden de cambio del tiquete, así como la que empresa que acepta el tiquete adquirido en el exterior, pero respecto del viaje que se origina en Colombia.

Precisó que la base gravable no se modificó, pues sigue siendo del 50% o del 100% si el tiquete es de ida y regreso o solo de ida, según el caso, conforme con el artículo 461 E.T.

También precisó que si el tiquete se expide en el exterior y el viaje se origina en el exterior con destino a Colombia, el impuesto no se causa, porque “se violaría el principio de territorialidad, puesto que se gravaría un hecho económico cuya obligación nació en el exterior, se inició la prestación del servicio en el exterior, y si el tiquete es de ida y regreso, se inicia y termina en el exterior”. También porque, a su juicio, “el legislador estableció la causación en la prestación del servicio de transporte aéreo internacional de pasajeros cuando el tiquete se expide en Colombia, se acepta la orden de cambio en Colombia y si el tiquete fue adquirido en el exterior el viaje se origina en Colombia.”

Concluyó que el Oficio No. 015496 del 24 de diciembre de 2008 interpretó correctamente los artículos 421-1, 431 y 461 del E.T. y que, por lo tanto, no infringió las normas en que debió fundarse.

Sobre el contrato de transporte

El interviniente dijo que era importante definir la palabra “viaje” que utilizaba el artículo 421-1 del Estatuto Tributario, para lo cual, agregó, que se debe acudir a la normativa que regula el contrato de transporte, en especial el Título IV del Libro Cuarto y el Libro Quinto del Código de Comercio y la Ley 701 de 2001, que aprobó el Convenio para la unificación de ciertas reglas para el transporte aéreo internacional, celebrado en Montreal el 28 de mayo de 1999.

Así, citó el artículo 981 del C.Co que define el transporte como un contrato por medio del cual una de las partes se obliga para con la otra, a cambio de un precio, a conducir de un lugar a otro, por determinado medio y en el plazo fijado, personas o cosas y a entregar éstas a un destinatario.

Luego, citó el diccionario de la Real Academia Española que define la palabra viaje como “el traslado que se hace de una parte a otra por aire, mar o tierra”

A continuación, transcribió el artículo 1876 del Código de Comercio que define el transporte único como el que efectúan sucesivamente varios transportadores por vía aérea, cuando haya sido convenido por las partes como una sola operación, ya sea que se formalice por medio de un solo contrato o por una serie de estos. Y que en el mismo sentido lo prevé el numeral 3 del artículo 1º del Convenio de Montreal, aprobado mediante la Ley 701 de 2001, promulgada por el Decreto 2125 de 2003, y lo aclaró el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la sentencia del 19 de noviembre de 2007, que analizó el artículo citado del Convenio de Montreal.

De las normas y jurisprudencia citadas, concluyó que “la normativa internacional que regula lo concerniente al transporte aéreo internacional y que fue adoptada por ley en Colombia, coincide en afirmar que los transportes sucesivos constituyen un solo transporte”

También concluyó que la palabra “viaje” a que alude el artículo 421-1 del E.T., en el transporte internacional de pasajeros comprende los trayectos de ida y de

regreso y que eso concuerda con el concepto de transporte único previsto en el artículo 1876 del C.Co. y en el numeral 3 del artículo 1 del Convenio de Montreal, normas que consideran que los transportes sucesivos son un solo transporte.

Que, por eso, cuando el artículo 421-1 del E.T. dispone “que están sujetos al IVA los tiquetes expedidos en el exterior para ser utilizados “originando el viaje en el territorio nacional”, se entiende que se refiere a los vuelos de ida y regreso, concebidos como un solo transporte, en los que el pasajero comienza su recorrido en Colombia, y no aquellos vuelos que inician en el exterior y regresan al mismo punto.”

Sobre el Oficio No. 15496 del 24 de diciembre de 2008

Para el interviniente, la doctrina oficial de la DIAN siempre ha sido uniforme en cuanto a que no se causa el IVA en el servicio de transporte internacional aéreo de pasajeros. Dijo que, desde la expedición del concepto 89576 de 2004, la DIAN entendió que el IVA se causa en los tiquetes de transporte aéreo internacional de pasajeros adquiridos en el exterior cuando el trayecto inicia en el territorio nacional y que, por la misma razón, no se genera el impuesto cuando los tiquetes se adquieren en el exterior para vuelos que inician en el exterior y culminan en el exterior, así hagan tránsito por Colombia.

Dijo que en el concepto 087785 del 10 de septiembre de 2008, anterior al oficio 15496 del 24 de diciembre de 2008, la DIAN reiteró la tesis de que el IVA no se causa en el viaje de regreso al exterior.

Sobre la competencia del Director de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Sobre la competencia del Director de Gestión Jurídica de la DIAN, el impugnante explicó que en desarrollo de la facultad doctrinaria, la DIAN, de conformidad con el concepto 073050 de 2006, puede expedir oficios cuando el problema jurídico no reviste de mayor esfuerzo investigativo o hermenéutica, bien porque la solución se encuentra en la misma ley, en el reglamento o en un concepto proferido previamente, que sólo amerita alguna explicación o comentario adicional.

Dijo que la DIAN actuó dentro del ámbito de su competencia porque, al expedir el

oficio No. 15496 de 2008, mantuvo la unidad doctrinal. Citó las normas vigentes sobre estructura orgánica de la DIAN.

5. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO.

El **Ministerio Público** rindió concepto en el sentido de que no debe prosperar la nulidad del aparte demandado del oficio 15496 de 2008, expedido por el Director de Gestión Jurídica de la DIAN, y, por tanto, recomendó a la Sala negar las pretensiones de la demanda.

Conceptuó que el Director de Gestión Jurídica de la DIAN sí era competente para expedir el oficio 15496 de 2008, con fundamento en el artículo 19, numerales 2 y 4, del Decreto 4048 de 2008.

En cuanto a los cargos referidos a la falsedad ideológica y el fraude procesal, dijo que no eran de competencia de la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Precisó que el oficio 15496 de 2008 fue dirigido al demandante, pero no en respuesta a juzgado alguno. Que, por tanto, no fue expedido para que obrara como prueba solicitada por algún despacho judicial.

Por último, dijo que el oficio 15496 de 2008 no violó el artículo 461 E.T. porque ese artículo ratifica que cuando el viaje es de ida y regreso, el IVA se liquida sobre el 50% de su valor, toda vez que se causa, solamente, por el viaje que se origina en el territorio nacional. Que, además, está en concordancia con lo estipulado en el artículo 421-1 referido al IVA para tiquetes aéreos internacionales adquiridos en el exterior, el cual establece que la liquidación y el recaudo se hace sobre la tarifa vigente en Colombia para la ruta indicada en el tiquete.

Que, por lo tanto, el oficio 15496 de 2008 no violaba los artículos 420, 421-1, 431 y 461 del E.T.

La Sala precisa que el 27 de enero de 2011, la parte actora radicó otro extenso memorial¹³ en el que propone objeciones al concepto del señor Procurador. Dado que en el proceso de lo contencioso administrativo no está previsto que las partes

¹³ Folios 328 a 356 c.p.

tengan la oportunidad de objetar el concepto del Ministerio Público, la Sala no resumirá el memorial presentado por el demandante.

6. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir si es nulo el siguiente aparte que se subraya del Oficio No.15496 de 24 de diciembre de 2008, expedido por el Director de Gestión Jurídica de la DIAN.

“La doctrina contenida en el referido oficio se encuentra vigente. La misma dispone que “...la causación del Impuesto sobre las Ventas cuando el ticket es adquirido en el exterior y el mismo origina el viaje en territorio nacional, o lo que es lo mismo, se presta el servicio de regreso teniendo como origen el territorio nacional razón por la cual al hallarse gravado con el IVA el transporte aéreo internacional e pasajeros, el impuesto sobre las ventas se causa sobre el valor total del ticket a la tarifa vigente en Colombia para la ruta indicada en el mismo, siendo la tarifa aplicable la general del iva (16%), salvo que el ticket incluya nuevamente el regreso al territorio nacional, evento en el cual el IVA se causará (sic) sobre el 50% de su valor, como lo indica el artículo 461 del E.T”

“(...)”

Significa lo anterior, que la causación del impuesto sobre las ventas tratándose de la venta de tickets aéreos internacionales adquiridos en el exterior, se da siempre que el viaje —ida y regreso—, tenga como origen o comienzo el territorio nacional, generándose el IVA en este caso únicamente sobre el 50% de su valor”

6.1. Excepción de inepta demanda.

Previo a resolver de fondo la litis, la Sala debe decidir si se encuentra configurada la excepción de inepta demanda por el hecho de que, a juicio de la U.A.E. DIAN, la demandante no sustentó el concepto de la violación.

La parte actora se opuso a que se declarara la excepción porque, de una parte, mediante auto del 18 de marzo de 2010, la Sala decidió confirmar el auto

admisorio de la demanda con fundamento en que la demanda sí cumplió los requisitos previstos en los artículos 137, 138 y 139 del C.C.A., y porque, además, el memorial que presentó la DIAN para contestar la demanda, en el que propuso la excepción de inepta demanda, se debe tener por no presentado puesto que el poder del abogado que representó a esa autoridad fue otorgado por la Dra. Myriam Eliana Martínez Pineda, en calidad de Subdirectora de Gestión de Representación Externa de la DIAN, pero que no se aportó la prueba de que ejerciera ese cargo.

La Sala considera que le asiste razón a la parte actora, pero solo por el hecho de que ya obra en el expediente un auto en el que se resolvió la admisión de la demanda y la oposición a esa decisión, auto que se encuentra debidamente ejecutoriado.

En cuanto a que se tenga por no contestada la demanda por el hecho de que la DIAN no aportó el acta de incorporación, ubicación y designación de la Dra. Myriam Eliana Martínez Pineda, que habría acreditado que la funcionaria otorgó el poder en calidad de Subdirectora de Gestión de Representación Externa de la DIAN, no le asiste razón a la parte actora toda vez que la indebida representación de las partes es un asunto que puede dar lugar a la nulidad de lo actuado, pero solo puede alegarlo la parte que se sienta afectada.¹⁴ No da lugar a no tener por no contestada la demanda, como en este caso lo sugiere la demandante.

En todo caso, como se precisó anteriormente, pese a la forma en que fue planteada la demanda, la Sala sí pudo precisar las causales de nulidad propuestas contra el oficio cuya nulidad se demanda, causales que la Sala procede a resolver.

6.2. De la causal de nulidad por violación de los artículos 420, literal b); 421-1; 431; 461 y 476 E.T. por interpretación errónea.

El problema jurídico radica en definir si el impuesto sobre las ventas por la prestación del servicio de transporte aéreo de pasajeros en los tiquetes de ida y regreso, que se expiden [venden] en el exterior, se causa cuando el viaje de ida

¹⁴ C.P.C. Artículo 143. Requisitos para alegar la nulidad... La nulidad por indebida representación o falta de notificación o emplazamiento en legal forma, solo podrá alegarse por la persona afectada.

Sobre el particular ver: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 18 de junio de 2014. Radicado 18888. Demandante: Isagen. Demandado: Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

inicia en el exterior y el viaje de regreso en Colombia.

La Sala considera que no se causa el impuesto sobre las ventas por la prestación del servicio de transporte aéreo de pasajeros en los tiquetes de ida y regreso, que se compran en el exterior, cuando el viaje de ida inicia en el exterior y el viaje de regreso en Colombia, por las siguientes razones:

El literal b) del artículo 420 del E.T. dispone que el impuesto sobre las ventas se causa por la prestación de servicios en el territorio nacional.

El artículo 431 ibídem, reguló expresamente la causación del impuesto en el servicio de transporte aéreo o marítimo en los siguientes términos:

ARTICULO 431. CAUSACIÓN EN EL SERVICIO DE TRANSPORTE AÉREO O MARÍTIMO. En el caso del servicio de transporte internacional de pasajeros de que trata el artículo 476 numeral 6, el impuesto se causa en el momento de la expedición de la orden de cambio, o del conocimiento por parte del responsable de la emisión del tiquete, y se liquidará, sobre el valor total del tiquete u orden de cambio cuando éstos se expidan de una vía solamente y sobre el cincuenta por ciento (50%) de su valor cuando se expidan de ida y regreso. (Subrayas fuera de texto)

La norma en comento, como se puede observar, grava el servicio de transporte internacional de pasajeros previsto en el numeral 6 del artículo 476 del E.T.

La remisión que hace el artículo 431 del E.T. debe entenderse referida al texto original del numeral 6 del artículo 476 del E.T., que aludía a los servicios gravados con el impuesto sobre las ventas, puesto que el texto actualmente vigente del artículo 476 E.T. regula los servicios excluidos.

En efecto, el texto original del epígrafe del artículo 476 del E.T., y el del numeral 6, decía lo siguiente:

Artículo 476. Servicios gravados y sus tarifas. Los siguientes servicios están sometidos al impuesto sobre las ventas a las tarifas que se indican en el presente artículo.

(...)

6. Tiquetes de transporte internacional de pasajeros vía marítima o aérea, **expedidos en Colombia**, y la expedición de órdenes de cambio de las compañías transportadoras cuando tengan por objeto específico el de ser canjeables por tiquetes de transporte internacional de pasajero. 10 (negrilla fuera de texto)

Fíjese, entonces, que conforme con las normas citadas, el servicio de transporte

internacional de pasajeros causaba el IVA, a la tarifa del 10%, respecto de los tiquetes expedidos en Colombia, exclusivamente. Adicionalmente, la base gravable dependía de si el tiquete se expedía de una vía, esto es, de ida; o de dos vías, esto es, de ida y de regreso. En el primer caso, la base gravable correspondía al 100% del valor del tiquete. En el segundo caso, la base gravable correspondía al 50%.

Ahora bien, en el año 1998, mediante la Ley 488 se adicionó el estatuto tributario con el artículo 421-1 al Estatuto Tributario, que adicionó otra regla de causación del IVA por la prestación del servicio internacional aéreo de pasajeros. Dispuso la norma:

ARTICULO 421-1. IVA PARA TIQUETES AÉREOS INTERNACIONALES ADQUIRIDOS EN EL EXTERIOR. También estarán sujetos al gravamen del IVA los tiquetes aéreos internacionales adquiridos en el exterior para ser utilizados originando el viaje en el territorio nacional.

Corresponderá a la compañía aérea, al momento de su utilización, liquidar y efectuar el recaudo del impuesto sobre la tarifa vigente en Colombia para la ruta indicada en el tiquete.

El demandante interpretó que conforme con el artículo 421-1 E.T., en los tiquetes de ida y regreso, tanto el trayecto de ida como el trayecto de regreso podrían tener origen en el territorio nacional. Y, por tanto, el servicio debe entenderse prestado en Colombia y gravado con el impuesto sobre las ventas.

Así, con un ejemplo explicó que en los tiquetes que tengan como trayecto Bogotá-Madrid-Bogotá (ida y vuelta), el viaje de ida inicia en el territorio nacional y, por tanto, se causa el IVA. Y que cuando el trayecto se contrata Madrid-Bogotá-Madrid (ida y vuelta), el viaje de regreso inicia en el territorio nacional y, por tanto, también se causa el IVA.

La DIAN y el impugnante controvirtieron la interpretación propuesta por el demandante, fundamentados, exclusivamente, en la aplicación del principio de territorialidad en el impuesto sobre las ventas. Alegaron que no era pertinente gravar servicios que se originan en el exterior, aunque parte de los mismos se presten en el territorio nacional, pues esa interpretación violaba el citado principio.

Normalmente, la jurisdicción de lo contencioso administrativo conoce de la causal de nulidad por violación de las normas en que debían fundarse los actos acusados. Y una de

las formas de violación es, precisamente, la de interpretación errónea de la norma en que debía fundamentarse el acto demandado.

El análisis de esta causal de nulidad implica, por regla general, precisar, como primera medida, la interpretación, el sentido o el alcance de la norma en que debía fundarse el acto demandado. Precisada la interpretación de la norma en que debía fundarse el acto demandado, como segunda medida, se analiza si la norma general fue aplicada en el sentido correcto por el acto acusado, sobre todo cuando se trata de actos de contenido particular y concreto.

Cuando se demandan conceptos contentivos de interpretación de la ley propiamente dicha, el análisis de la causal de nulidad por interpretación errónea llega hasta el punto de decidir si se avala o no la interpretación plasmada en el concepto mismo. No se coteja el concepto con las normas en que debía fundarse, sino que se analiza la norma misma interpretada. Se revisa la interpretación de la norma. Y si esa interpretación no es pertinente porque no consultó las reglas de la hermenéutica jurídica, el concepto se anula.

Un ejercicio similar hace la Corte Constitucional cuando decide analizar las demandas de inexecutable de leyes que se basan en la interpretación misma de la ley que se demanda. Para esos casos, la Corte Constitucional ha dicho¹⁵ que “cuando la demanda surge de una determinada interpretación, se hace necesario distinguir entre enunciados normativos (disposiciones) y normas (contenidos normativos)¹⁶, pues de un mismo enunciado normativo se pueden desprender varios contenidos normativos autónomos que según cómo se les interprete en conjunto, pueden resultar inconstitucionales o no. Por esto, si la demanda tiene como punto de partida una determinada interpretación – la que hace el demandante - de los contenidos normativos que se derivan de las disposiciones normativas, debe resultar claro para el juez constitucional, y así fundamentarlo el demandante, que esta interpretación es la única posible, o por lo menos es razonable, mientras que las otras son poco plausibles o inconstitucionales. Lo anterior debe estar

¹⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-649 de 2010

¹⁶ Sentencia C-1046 de 2001: “...es necesario distinguir, tal y como esta Corte lo ha hecho, entre las nociones de “disposición” y de “contenido normativo”. Así, en general las expresiones normas legales, enunciadas normativas, proposiciones normativas, artículos, disposiciones legales y similares se asumen como sinónimas. Sin embargo, lo cierto es que es posible distinguir entre, de una parte, los enunciados normativos o las disposiciones, esto es, los textos legales y, de otra parte, los contenidos normativos, o proposiciones jurídicas o reglas de derecho que se desprenden, por la vía de la interpretación, de esos textos. Mientras que el enunciado o el texto o la disposición es el objeto sobre el que recae la actividad interpretativa, las normas, los contenidos materiales o las proposiciones normativas son el resultado de las mismas”. También, en aplicación de la diferenciación entre disposición normativa y contenido normativo la Corte en la sentencia C-573 de 2004, rechazó la solicitud de inhibición de uno de los intervinientes en el proceso, que alegaba que la disposición normativa objeto de la revisión (un inciso del artículo 8º de la Ley 812 de 2003 *Por la cual se aprueba el Plan Nacional de Desarrollo 2003-2006, hacia un Estado comunitario*) configuraba la descripción de un programa sin efectos normativos, es decir sin contenido normativo. Frente a lo que la Corte dijo: “...la inclusión de un programa específico en el Plan de Desarrollo tiene al menos el siguiente efecto normativo concreto: permitir que en el presupuesto sean apropiadas las correspondientes partidas para desarrollar ese programa”. De igual manera, a partir de la mencionada distinción en las sentencias C-207/03 y C-048/04 se ratificó lo dicho en la C-426/02, en el sentido de establecer que “[e]l hecho de que a un enunciado normativo se le atribuyan distintos contenidos o significados, consecuencia de la existencia de un presunto margen de indeterminación semántica, conlleva a que la escogencia práctica entre sus diversas lecturas trascienda el ámbito de lo estrictamente legal y adquiera relevancia constitucional, en cuanto a que sus alternativas de aplicación pueden resultar irrazonables y desconocer los mandatos superiores”.

representado en el escrito de la demanda, como presupuesto necesario de la naturaleza del control abstracto de constitucionalidad de las leyes que hace la Corte Constitucional.

En este orden de ideas, se puede concluir que, en principio, el objeto de un cargo de inconstitucionalidad es lograr que el juez constitucional expulse del orden jurídico un precepto legal; luego, no puede perseguir el propósito general consistente en que se establezca una interpretación conforme a la Constitución, pues este principio obliga a los operadores jurídicos en sede de aplicación, y su vigencia implica que la Corte sólo podrá dictar una sentencia interpretativa de manera excepcional, si el precepto tiene como interpretación más razonable, una que resulta constitucional.”

En el caso concreto, la demanda interpuesta se fundamenta en la interpretación (contenido normativo) del artículo 421-1 del E.T. (disposición), interpretación a la que se contrapone la que hace la DIAN como parte demandada (otro contenido normativo).

La demanda, entonces, tiene como propósito que se escoja entre una de dos interpretaciones posibles. Y, lo propio, entonces, es que se escoja la interpretación más razonable que, al decir de la Corte Constitucional, será la que consulte las reglas de la hermenéutica jurídica y esté acorde con la Constitución, pues tanto la ley como la interpretación que se haga de la misma deben sometimiento a la Constitución.

En ese contexto, entonces, se procede a analizar la interpretación propuesta por las partes.

El demandante adujo que la interpretación que defiende ya había sido plasmada por la DIAN en el oficio 089576 del 22 de diciembre de 2004, y que, muy seguramente, para expedir ese oficio, la DIAN se fundamentó en el método de interpretación gramatical, en el método sistemático y en el método finalista de la norma.

Habida cuenta de que el oficio 089576 del 22 de diciembre de 2004 no es el acto demandado, sino más bien, defendido por el demandante, la Sala no analizará el contenido de ese oficio ni verificará si la interpretación expuesta en ese oficio es acertada. La Sala se limitará a analizar los argumentos que el demandante expuso en la demanda para respaldar la interpretación que propuso de los artículos que citó como violados por interpretación errónea, frente al concepto u

oficio 15496.

Así, dijo el demandante que interpretó gramaticalmente el vocablo “viaje” contenido en el artículo 421-1 del E.T., para explicar el alcance de la expresión “originando el viaje” también contenida en la norma citada.

Revisada esa interpretación gramatical, la Sala advierte que el demandante acudió al significado común de la palabra “viaje” prevista, según dijo, en el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. En este entendido, dijo que viaje es la “jornada que se hace de un lugar a otro”¹⁷.

El demandante también infirió que el significado gramatical del vocablo “viaje” concilia con el significado legal del vocablo “transporte” previsto en el artículo 981 del Código de Comercio, pues, según esa norma, el transporte es un contrato por medio del cual una de las partes se obliga para con la otra, a cambio de un precio, a conducir de un lugar a otro, por determinado medio y en el plazo fijado, personas o cosas y entregar éstas al destinatario.

Con fundamento en la definición gramatical del vocablo “viaje” y legal del contrato de transporte, el demandante asimiló viaje a transporte y concluyó que resulta contra la lógica inferir que el viaje pueda terminar en el mismo puerto de origen. Para respaldar su dicho, citó el inciso primero del artículo 1559 del C.Co.

La Sala considera que no resulta contra la lógica inferir que el viaje pueda terminar en el mismo puerto de origen por las siguientes razones:

El primer significado que el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española ofrece de la palabra viaje es “acción y efecto de viajar”. Y viajar es un verbo intransitivo que significa “Trasladarse de un lugar a otro, generalmente distante, por cualquier medio de locomoción.”¹⁸ El traslado a su vez, implica llevar a alguien o algo de un lugar a otro. El traslado, entonces, implica recorrer un

¹⁷ El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define la palabra viaje, para los efectos que interesan al proceso, así:

1. m. Acción y efecto de viajar.
2. m. Traslado que se hace de una parte a otra por aire, mar o tierra.
4. m. Ida a cualquier parte, aunque no sea jornada, especialmente cuando se lleva una carga.

¹⁸ idem

trayecto¹⁹, recorrer un espacio desde un punto de partida a un punto de destino. Y, por lo tanto, el vocablo “lugar” debe entenderse referido a cualquier sitio, pues lo relevante en la acción de viajar es que se recorra, no solo un camino, pues pueden recorrerse varios, desde uno o varios puertos de partida hacia uno o varios puertos de destino, y, por eso mismo, bien puede coincidir el puerto de destino con el puerto de partida cuando el viaje o traslado finalice en el puerto en que se inició el recorrido. Si no hay recorrido no hay viaje. Pero si hay recorrido, hay viaje, así el retorno sea al mismo punto de partida.

El mismo artículo que citó el demandante permite inferir lo dicho.

En efecto, el inciso primero del artículo 1559 del C.Co dispone lo siguiente:

ARTÍCULO 1559. <CASOS QUE SE ENTIENDEN POR VIAJE>. Por viaje se entenderá:

1) Si la nave es mercante de línea regular, con itinerario fijo o preestablecido, el correspondiente a la travesía desde el puerto de zarpe que sea cabecera de línea hasta el puerto terminal de la respectiva línea, en el viaje de ida, o desde dicho puerto terminal de línea hasta el de cabecera de la misma en el viaje de regreso.

Fíjese que conforme con la norma transcrita, la travesía²⁰ implica el traslado desde el puerto de zarpe que sea cabecera de la línea regular de la nave mercante hasta el puerto terminal de la respectiva línea, en el viaje de ida. Y, en el viaje de regreso, el trayecto va a la inversa, esto es, desde el puerto terminal de la línea regular de la nave mercante hasta el puerto de zarpe de la respectiva línea.

Hasta ahí, tendría razón el demandante al asimilar viaje a un solo trayecto, ora el de ida ora el de regreso.

Sin embargo, el demandante solo toma del artículo 1559 del C.Co. la parte que le favorece, y desecha la parte que no coadyuva a su interpretación. El artículo 31 del Código Civil dispone que “Lo favorable u odioso de una disposición no se tomará en cuenta para ampliar o restringir su interpretación. La extensión que deba darse a toda ley se determinará por su genuino sentido, y según las reglas de interpretación precedentes.”

¹⁹ [trayecto](#).

(Del fr. *trajet*).

1. m. Espacio que se recorre o puede recorrerse de un punto a otro.

2. m. Acción de recorrerlo.

²⁰ www.rae.es. Travesía. 8. f. Viaje por mar o por aire

En efecto, el texto completo del artículo 1559 del C.Co. regula los casos que se entienden por viaje para efectos del transporte marítimo. El inciso primero regula uno de esos casos. El texto completo del artículo 1559 del C.Co. dispone lo siguiente:

ARTÍCULO 1559. <CASOS QUE SE ENTIENDEN POR VIAJE>. Por viaje se entenderá:

1) Si la nave es mercante de línea regular, con itinerario fijo o preestablecido, el correspondiente a la travesía desde el puerto de zarpe que sea cabecera de línea hasta el puerto terminal de la respectiva línea, en el viaje de ida, o desde dicho puerto terminal de línea hasta el de cabecera de la misma en el viaje de regreso.

Cuando el itinerario regular de la nave determine el puerto de cabecera de línea **como terminal de la misma**, el viaje comprenderá la travesía **desde que la nave zarpe de dicho puerto hasta que arribe nuevamente al mismo**

2) En las naves que efectúan giras de turismo, la travesía **desde el puerto inicial de la gira hasta el terminal de la misma o hasta el regreso de la nave a dicho puerto inicial**, según lo determine el correspondiente programa;

3) En las naves mercantes no comprendidas en los casos anteriores, el correspondiente a la travesía que determine el programa de navegación, el contrato de fletamento o el de embarque. Si la nave sale en lastre para ir a otro puerto a recibir la carga designada en el contrato de fletamento, el viaje empieza desde el zarpe del puerto en que se hizo a la mar en lastre.

4) Si no existe programa previo de navegación, contrato de fletamento o embarque, la travesía **desde el puerto de zarpe de la nave hasta el destino que figure en la respectiva documentación**, y

5) Si la nave es de pesca o de investigación científica, el correspondiente a la duración de la campaña. (Negrilla fuera de texto)

Los apartes en negrilla del texto del artículo 1559 del C.Co. dan cuenta de que el viaje o travesía puede terminar en un puerto de destino diferente al del puerto de partida, pero también puede terminar en el mismo puerto de origen.

En consecuencia, la mera interpretación gramatical que hizo el demandante del vocablo "viaje", contenido en el artículo 421-1 del Estatuto Tributario quedó desvirtuada.

Ahora bien, el demandante infirió que, conforme con la interpretación por el método sistemático y finalista de la norma, el artículo 421-1 del E.T. se expidió con el propósito de evitar canales de elusión. La elusión, según el demandante, ocurría porque las aerolíneas no liquidaban ni facturaban el IVA por los tiquetes de ida y regreso expedidos en el exterior cuando el viaje de **regreso** se originaba

en Colombia, pues insistió en que en ese tipo de tiquetes de ida y regreso hay dos viajes, y si el de regreso se origina en Colombia, se causa el impuesto. Que, por eso, el artículo 431 del E.T. estableció que la base gravable la constituía sobre el 50% del valor del tiquete. Que, en todo caso, el artículo 476 del E.T. no preveía que el viaje de regreso al exterior estuviera excluido del impuesto.

La DIAN no controvierte que el artículo 421-1 del E.T. se modificó con el propósito de evitar la elusión. Sin embargo, para la DIAN, la elusión ocurría porque las aerolíneas no liquidaban ni facturaban el IVA por los tiquetes de ida y regreso expedidos en el exterior cuando el viaje de **ida** se originaba en Colombia. Para la DIAN, las aerolíneas no están obligadas a liquidar y facturar el IVA por el viaje de regreso al exterior, así este viaje de regreso se origine en Colombia porque, en virtud del principio de territorialidad, el servicio de transporte internacional de pasajeros, en las condiciones anotadas, se debe entender prestado en el exterior.

La Sala considera que le asiste razón a la DIAN, por las siguientes razones:

En la sentencia C-198 de 2012²¹, la Corte Constitucional precisó, al referirse al principio de territorialidad como fundamento de la Soberanía de los Estados, lo siguiente:

“La función de Estado, referida al ejercicio de poderes en un determinado territorio y sobre todos sus habitantes, se identifica con el concepto de soberanía²², que en este sentido conlleva la facultad de disponer y aplicar normas en ese territorio, enmarcada en lo prescrito desde preceptos como los artículos 4º y 95 superiores, que determinan el respeto a la Constitución Política y a las leyes de la República.²³

De igual manera ha reseñado esta corporación que forman parte integral de este principio, *“las reglas de ‘territorialidad subjetiva’ según la cual el Estado puede establecer y aplicar normas sobre actos que se iniciaron en su territorio pero culminaron en el de otro Estado y de ‘territorialidad objetiva’ en virtud de la cual cada Estado puede aplicar sus normas a actos que se iniciaron por fuera de su territorio, pero culminaron o tienen efectos sustanciales y directos dentro de él”²⁴.*

En materia de impuesto sobre las ventas, en virtud del principio de territorialidad,

²¹ En esta sentencia la Corte Constitucional decidió Declarar EXEQUIBLE el artículo 50 de la Ley 1430 de 2010, *“Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad”*, por los cargos de esta demanda.

²² C-1189 de septiembre 13 de 2000, M. P. Carlos Gaviria Díaz; C-621 de junio 13 de 2001, M. P. Manuel José Cepeda Espinosa.

²³ C-527 de julio 3 de 2003, M. P. Álvaro Tafur Galvis.

²⁴ C-1189/00 citada.

el estatuto tributario consagra reglas tanto de territorialidad subjetiva como de territorialidad objetiva, reglas que se han ido adoptando con el paso del tiempo, así:

El texto original del literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario²⁵ decía que el impuesto a las ventas se aplicará sobre:

b) La prestación de los servicios especificados en el artículo 476 realizados en el territorio del país;

El artículo 476 del E.T., se reitera, estaba referido a los servicios gravados con el impuesto sobre las ventas. La regla general, para ese entonces, era que se gravaban los servicios taxativamente enlistados por el legislador.

Posteriormente, el artículo 25 de la Ley 6ª de 1992 modificó el literal b) del artículo 420, que quedó así:

ARTICULO 420. HECHOS SOBRE LOS QUE RECAE EL IMPUESTO. El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

b) La prestación de servicios en el territorio nacional.

Lo anterior obedeció a que, a partir de la Ley 6ª de 1992, todos los servicios quedaron sujetos al impuesto sobre las ventas, salvo los servicios taxativamente excluidos.

Ahora bien, el artículo 176 de la Ley 223 de 1995, que adicionó el párrafo 2 al artículo 420 del E.T., fue la primera disposición que empezó a referirse a servicios que se consideraban gravados, aunque la prestación del servicio se haya iniciado en el exterior pero terminaba en el territorio nacional, porque el beneficiario del servicio se encontraba en Colombia. Tal es el caso de los servicios de telecomunicaciones prestados mediante el sistema de conversión intencional del tráfico saliente en entrante.

Posteriormente, el artículo 33 de la Ley 383 de 1997 adicionó los párrafos 3 y 4 al artículo 420 del E.T. El párrafo 3º estableció, como regla general, que “Los servicios se considerarán prestados en la sede del prestador del servicio”. Y, enlistó, entre otros, los servicios que se entienden prestados en Colombia, aunque

²⁵ Fuente original compilada: D. 3541/83 Art. 1o.

sean ejecutados desde el exterior, siempre que se presten a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional.

Así, por ejemplo, el literal f) del párrafo 3º del artículo 420 del E.T. gravó los servicios realizados en bienes corporales muebles, con excepción de aquellos servicios directamente relacionados con la prestación del servicio de transporte internacional.

El transporte aéreo internacional de pasajeros, precisamente, comporta un servicio ejecutado en el medio de transporte aéreo, cuya prestación bien puede iniciar en Colombia y terminar en el exterior, o viceversa, esto es, iniciar en el exterior y terminar en Colombia.

En virtud del principio de territorialidad, el artículo 18 del Código Civil dispone que “La Ley es obligatoria tanto a los nacionales como a los extranjeros residentes en Colombia”, en el entendido de que la ley no obliga más allá de las fronteras.

El numeral 6 del artículo 476 del E.T. (texto original), en concordancia con el artículo 461, ibídem, como se vio, supeditaba la causación del impuesto sobre las ventas a la expedición de tiquetes en el territorio nacional.

El hecho de expedir tiquetes en el territorio nacional permite inferir otro hecho, esto es, que la sede de quien expide el tiquete y, por ende, del transportador, está ubicada en Colombia y que, por eso, el impuesto se causaba en Colombia, puesto que la regla general del párrafo 3º del artículo 420 del E.T. indica que los servicios se consideran prestados en el territorio nacional cuando la sede del prestador del servicio también se encuentra en el territorio nacional.

Adicionalmente, el hecho de expedir tiquetes en el territorio nacional permitía inferir que el servicio de transporte que inicia en Colombia y termina en el exterior (tiquete de ida) queda gravado en Colombia en virtud del principio de territorialidad subjetiva (sede del prestador del servicio). Y el servicio de transporte que inicia en Colombia y termina en Colombia (tiquete de ida y regreso) queda gravado en Colombia porque simple y llanamente el servicio inicia y termina en Colombia, a favor de un usuario ubicado en Colombia tanto cuando inicia el servicio como cuando termina de prestarse.

La Sala considera que los presupuestos de hecho mencionados no fueron modificados por el artículo 421-1 del E.T. puesto que, si con la expedición del artículo 421-1 del E.T. se pretendió contrarrestar una práctica elusiva que ya se venía presentando dentro del contexto de los hechos anteriormente precisados, lo pertinente es inferir que la elusión consistía en evitar el hecho de la causación, esto es, evitar la expedición del tiquete en el país.

La solución, entonces, que se consagró en el artículo 421-1 del E.T. no consistió en ampliar el hecho generador en el sentido de gravar con IVA el servicio de transporte internacional de pasajeros que inicia en el exterior y termina en el exterior (tiquete de ida y regreso) a favor de usuarios ubicados en el exterior tanto cuando empieza el servicio como cuando este termina. El artículo 421-1 E.T. simplemente adoptó el hecho generador del impuesto a las circunstancias tecnológicas actuales que le permiten a cualquier persona adquirir tiquetes en cualquier parte del mundo. No solo en el territorio nacional. De manera que, el artículo 421-1 E.T. no cambió el presupuesto de que el impuesto sobre las ventas se causa en la prestación del servicio internacional de pasajeros por la expedición de tiquetes de ida y regreso, cuando el trayecto de ida inicia en Colombia, exclusivamente.

En consecuencia, cuando el artículo 421-1 del E.T. dispone que “También estarán sujetos al gravamen del IVA los tiquetes aéreos internacionales adquiridos en el exterior *para ser utilizados originando el viaje en el territorio nacional*”, debe entenderse que, en los tiquetes de ida y vuelta, el viaje a que se refiere la norma es a aquel que inicia en un puerto ubicado en Colombia y que termina en un puerto también ubicado en Colombia, puesto que, como ya se explicó, no es contrario a la lógica que un viaje inicie en un puerto de partida y termine en el mismo puerto de partida si el viajero recorre uno o varios trayectos de un lugar a otro lugar, así sea para retornar al mismo punto.

Por tanto, si bien es cierto que en los tiquetes de ida y regreso hay dos trayectos y que el trayecto de regreso al exterior puede tener origen en Colombia, **no existe norma** que diga —ora, en virtud del principio de territorialidad objetiva ora en virtud del principio de territorialidad subjetiva— que el servicio de transporte internacional de pasajeros a favor de usuarios que adquirieron tiquetes de ida y regreso en el exterior y que se encontraban en el exterior al momento de iniciar el trayecto de ida, esté gravado con el impuesto sobre las ventas por el solo hecho

de que el trayecto de regreso inicie en Colombia y muy a pesar de que el servicio culmine en el exterior.

El artículo 461 del E.T., cuyo texto data de antes de la expedición de la Ley 488 de 1998, dispuso que la base gravable del impuesto sobre las ventas, por la expedición de tiquetes de ida y regreso, está conformada por el 50% del valor del tiquete, puesto que lo que siempre se pretendió gravar es un solo trayecto del viaje, esto es, el de ida que se origina en Colombia con regreso desde el exterior hacia Colombia, independientemente de que hoy, en vigencia del artículo 421-1 del E.T., el tiquete de ida y de regreso se compre en el territorio nacional o en territorio extranjero.

De manera que, desde el punto de vista de la interpretación sistemática y finalista de los artículos 420, literal b), 421-1, 431, 461 y 476 del E.T., también queda desvirtuada la interpretación que propuso el demandante.

En consecuencia, no se encuentra configurada la causal de nulidad por violación de los artículos 420, literal b); 421-1; 431; 461 y 476 E.T. por interpretación errónea.

Ahora bien, como se precisó inicialmente, la demandante no destinó un capítulo específico en la demanda para explicar el concepto de la violación de las normas que citó como violadas. Es más, en los alegatos de conclusión citó otras normas como violadas, además de las enlistadas en la demanda, cosa impropia en estos procesos.

La Sala se abstiene de analizar una a una esas normas pues considera que la tesis fundamental de la demanda ya fue abordada, y, para el efecto se tuvieron en cuenta las normas relevantes para resolver el caso²⁶. Adicionalmente, si la Sala quisiera analizar las demás normas, se advierte que no se satisfizo la carga de sustentar el concepto de la violación.

²⁶ Estatuto Tributario: artículos 420, literal b); 421-1; 431; 461; 476 y 665.

Código de Comercio: artículo 1559

Respecto del cargo de violación de los artículos 1807²⁷, 1828²⁸, 1874²⁹, 1877³⁰ y 1880³¹ del Código de Comercio, de la Resolución 4498 de 2001 de la Aeronáutica Civil³², y de los artículos 15 [inciso 3º], 17, 29 y 34 del Convenio de Chicago³³, la Sala precisa que, salvo la Resolución 4498 de 2001 y el artículo 15 del Convenio de Chicago, los demás fueron invocadas por el demandante en los alegatos de conclusión, para reforzar su tesis de que por la palabra “viaje” debe entenderse un solo trayecto, aspecto este que ya fue analizado en las anteriores consideraciones, sin que haya necesidad de referirse a estas disposiciones, pues fueron referidas para formular argumentos secundarios de la tesis que sustentó el demandante con fundamento en las normas que sí son aplicables al caso concreto, como son los artículos 420, literal b); 421-1; 431; 461 y 476 E.T.

Por lo expuesto, no prospera la causal de nulidad.

6.3. De las causales de nulidad por falta de competencia y por desviación de poder.

De manera preliminar, la Sala precisa que al Consejo de Estado, y particularmente a la Sala, no le compete resolver las acusaciones que hizo el demandante contra el Director de Gestión Jurídica de la DIAN de la época por la presunta falsedad ideológica y el fraude procesal en la que habría incurrido al expedir el oficio 15496 de 2008. Por lo tanto, la Sala se inhibe de hacer cualquier referencia a esas acusaciones.

El análisis, por lo tanto, se centrará en determinar si se encuentran configuradas las causales de nulidad por falta de competencia y por desviación de poder.

Según el demandante, el Oficio 15496 de diciembre 24 de 2008 es nulo porque el Director de Gestión Jurídica de la DIAN no era el competente para “certificar” la vigencia del oficio 89576 de 2004.

Que también es nulo por desviación de poder porque el Director de Gestión Jurídica de la DIAN se extralimitó en el ejercicio de sus funciones porque no se

²⁷ ARTÍCULO 1807. ATRIBUCIÓN DEL COMANDANTE DE LA AERONAVE

²⁸ Artículo 1828. Definición de Vuelo

²⁹ ARTÍCULO 1874. Aplicación de normas a los contratos de transporte aéreo interno e internacional.

³⁰ ARTÍCULO 1877. Contenido del billete o boleto de pasaje aéreo

³¹ ARTÍCULO 1880. Responsabilidad del transportador por daño en caso de muerte o lesión del pasajero.

³² Esta resolución desarrolla las normas relativas al Transporte Aéreo de Pasajeros, concordantes con las previsiones contenidas en el Código de Comercio y en los tratados internacionales vigentes para Colombia sobre la materia.

³³ Ídem 9

limitó a “certificar” la vigencia del oficio 89576 de 2004 —que fue lo que pidió, para llevar esa certificación como prueba en la acción popular que en contra de la misma entidad interpuso en el Juzgado 22 Administrativo del Circuito Judicial de Bogotá—, sino que modificó el contenido del oficio 89576 de 2004.

La Sala considera que las causales de nulidad no se encuentran configuradas por lo siguiente:

6.3.1. De la causal de nulidad por falta de competencia:

La Sala considera que el Director de Gestión Jurídica de la DIAN sí era el competente para “certificar” la vigencia del oficio 89576 de 2004, por las siguientes razones:

La competencia es la cantidad de potestad que tiene un órgano administrativo para dictar un acto³⁴ y atiende a diversos criterios: el **criterio objetivo o de atribución**, que atañe a las materias o funciones propiamente dichas³⁵; el **criterio funcional**, que se fundamenta en la estructura jerárquica del órgano de la administración pública³⁶; el **criterio territorial**, que alude a la competencia local³⁷,

³⁴ Manuel María Díez. “El Acto Administrativo”. Tipográfica Editora Argentina S.A. Buenos Aires. 1993. pág. 165.

VILLEGAS BASAVILBASO, citado por Manuel María Díez dice “que si en el derecho procesal la competencia es la medida que posee el órgano judicial para el ejercicio de la jurisdicción, en el derecho administrativo la competencia es la medida que posee el órgano administrativo para el ejercicio de las atribuciones conferidas por el derecho objetivo.” Manuel María Díez. Op. cit. págs. 165 y 166.

³⁵ Artículos 5 y 9 de la Ley 489 de 1998 (competencia administrativa y delegación de funciones).

³⁶ “Ley 489 de 1998. ARTÍCULO 115. PLANTA GLOBAL Y GRUPOS INTERNOS DE TRABAJO. El Gobierno Nacional aprobará las plantas de personal de los organismos y entidades de que traía la presente ley de manera global. En todo caso el director del organismo distribuirá los cargos de acuerdo con la estructura, las necesidades de la organización y sus planes y programas.

Con el fin de atender las necesidades del servicio y cumplir con eficacia y eficiencia los objetivos, políticas y programas del organismo o entidad, su representante legal podrá crear y organizar, con carácter permanente o transitorio, grupos internos de trabajo.

En el acto de creación de tales grupos se determinarán las tareas que deberán cumplir y las consiguientes responsabilidades y las demás normas necesarias para su funcionamiento.

³⁷ Descentralización administrativa y desconcentración administrativa. Artículos 7 y 8 de la Ley 489 de 1989.

y, por último, el **criterio temporal**, que hace referencia al plazo o tiempo con el que se cuenta para ejercer la función.

De esa forma, existen actos de competencia exclusiva del ministro, por ejemplo, o delegables en otros órganos o funcionarios; actos de primera instancia o de segunda instancia; actos nacionales o actos locales, etcétera.

Ahora bien, *“la falta de competencia puede ser absoluta o relativa³⁸”*.

La incompetencia es absoluta cuando el órgano administrativo invade las competencias de un órgano distinto al de la administración pública. Por ejemplo, cuando la administración avoca competencias propias de la rama judicial. O cuando el órgano administrativo invade las competencias de otro órgano de la administración pública. Por ejemplo, cuando el Ministerio de Hacienda asume las competencias otorgadas al Ministerio de Comercio o viceversa. La incompetencia, entonces, es absoluta cuando se ejercen funciones no asignadas por la ley.

La incompetencia es relativa cuando se deriva de la incompetencia funcional y territorial, que, como se dijo, alude a la asignación de competencias en virtud de la organización jerárquica de cada institución o en virtud de la desconcentración de funciones a nivel territorial. Por ejemplo, cuando el recurso de apelación lo decide el mismo funcionario que dictó el acto administrativo. O cuando la decisión administrativa la toma una dependencia regional del órgano administrativo, pero distinta a la que, por jurisdicción territorial, le corresponde adoptarla. La incompetencia, entonces, es relativa porque las funciones sí son del órgano de la administración pública correspondiente, pero no del funcionario específico que dictó el acto administrativo. Sin embargo, la extralimitación en que puede incurrir el funcionario no altera la competencia del órgano como tal, puesto que la competencia sí está asignada a ese órgano.

³⁸ Sobre el particular, ver: Manuel María Díez. “El Acto Administrativo”. Tipográfica Editora Argentina S.A. Buenos Aires. 1993, págs. 400 y 401.

La nulidad del acto puede originarse por causales de incompetencia absoluta o relativa, dependiendo hasta qué punto el vicio afectó auténticamente el núcleo esencial del artículo 29 de la Constitución Política.

En efecto, ese artículo prevé la necesidad de que las decisiones siempre se adopten por los funcionarios u organismos competentes, según las formas propias de cada juicio o trámite y con reconocimiento del derecho de defensa, si es el caso.³⁹

Para el caso concreto, el demandante alegó que la función de certificar la vigencia del oficio 89576 de 2004 era de la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la DIAN y no del Director de Gestión Jurídica.

De conformidad con la estructura orgánica de la UAE DIAN, prevista en el Decreto 4048 de 2008⁴⁰, la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la DIAN es una dependencia de la Dirección de Gestión Jurídica de esa misma institución. En ese entendido, las funciones que conciernen a cualquier dependencia de la Dirección de Gestión Jurídica puede asumirlas, pues tales funciones le son propias. No dejan de serlo por el hecho de que en virtud del principio de desconcentración, las funciones se asignen a las dependencias de la misma Dirección Jurídica. En ese entendido, en el caso concreto, ni siquiera se ha configurado un vicio de nulidad relativa y, por tanto, no prospera la causal de nulidad por falta de competencia.

6.3.2. De la nulidad por desviación de poder

³⁹ Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria. Tomo II. ICDT. Universidad Externado de Colombia. Ernst & Young. Bogotá. Octubre de 2012.

⁴⁰ "Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales".

Según el demandante, el Director de Gestión Jurídica de la DIAN se extralimitó en el ejercicio de sus funciones porque no se limitó a “certificar” la vigencia del oficio 89576 de 2004.

Respecto de la causal de nulidad por desvío de poder, se precisa que *“Los actos administrativos tienen una finalidad específica, que es la que la ley tiene en cuenta al asignar la competencia. Si el funcionario o el agente usa la competencia con una finalidad diferente, generalmente, anómala, maliciosa, o abusiva, el acto administrativo deviene ilegal.”*⁴¹

En el caso concreto se advierte que el Director de Gestión Jurídica no incurrió en desviación de poder. Simplemente fijó cierto criterio jurídico interpretativo en aras de mantener la unidad doctrinal en la interpretación de los artículos 420, literal b); 421-1; 431; 461 y 476 E.T., y esa facultad está expresamente prevista en el numeral 2 del artículo 19 del Decreto 4048 de 2008.

Además, el oficio Oficio No.15496 de 24 de diciembre de 2008 no constituye prueba que permita inferir que la interpretación que se plasmó en ese oficio se hizo con el ánimo de cometer un fraude procesal en el proceso que en acción popular inició el demandante. Con mayor razón si, como se dejó dicho, la interpretación que se plasmó en ese oficio es razonable y se ajusta a la Constitución.

Tampoco prospera la causal de nulidad.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley

F A L L A

DENIÉGUESE la nulidad del oficio No.15496 de 24 de diciembre de 2008, en el contencioso de nulidad simple iniciado por el señor Darío Martínez Santacruz contra la DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

⁴¹ Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria. Tomo II. ICDT. Universidad Externado de Colombia. Ernst & Young. Bogotá. Octubre de 2012.

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

JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ