

DEBIDO PROCESO – Garantía constitucional a favor de las partes. / DERECHO DE DEFENSA - No se vulnera por no decretar pruebas solicitadas por el contribuyente en la etapa de investigación

El debido proceso es una garantía constitucional instituida a favor de las partes y de los terceros intervinientes en una actuación administrativa o judicial, que se manifiesta en el derecho que le asiste a toda persona de contar con ciertas garantías que le permita ser oída para hacer valer sus derechos, pudiendo para el efecto aportar o solicitar la práctica de pruebas. Ahora bien, la pregunta que surge es si ¿en este caso se vulneró el debido proceso por parte de la DIAN al no decretar ni practicar las pruebas documentales solicitadas por el contribuyente con ocasión del recurso de reconsideración?, la respuesta es no, de una parte, porque la negativa de la Administración de decretar las pruebas solicitadas por el contribuyente dentro de la investigación administrativa, no implica *per se* un desconocimiento del derecho al debido proceso y al derecho de defensa, y de otra, porque en este caso las pruebas pedidas por la sociedad no reunían los requisitos de conducencia y pertinencia que la ley exige.

DESTRUCCION DE LIBROS DE CONTABILIDAD – Procedimiento / ADICION DE INGRESOS – Procede pues la ocurrencia de un siniestro no justifica la falta de prueba de los mismos. Procede la reconstrucción de los libros de contabilidad / INGRESOS POR VENTA DE BOTES – Están excluidos del impuesto sobre las ventas

La sociedad ante la destrucción de sus libros y papeles el 16 de julio de 1995, debió proceder a reconstruirlos dentro del término de 6 meses siguientes a esa fecha; plazo que para cuando se notificó el requerimiento especial No. 11-48-73-7-14 de 29 de julio de 1996, ya se encontraba ampliamente cumplido, por lo que la ocurrencia del siniestro como argumento para desvirtuar la presunción de legalidad de los actos demandados, no resulta de recibo, con lo que, se debe mantener el rechazo de la suma de \$27.213.933, sobre la cual la parte actora no aportó los soportes respectivos, como tampoco lo hicieron los Auxiliares de la Justicia con el informe rendido. Para el efecto, se observa que el artículo 424 del Estatuto Tributario, vigente para el período en discusión, dispone que, entre otros bienes, los barcos de pesca (89.02) se hallan excluidos del impuesto sobre las ventas y, por consiguiente, su venta o importación no causa dicho impuesto. Visto lo anterior, y confrontadas las características de los bienes atrás relacionados con lo informado en el dictamen pericial y lo señalado en la Resolución No. 000383 de 2 de julio de 1996 del INPA, encuentra la Sala que todas las embarcaciones señaladas por la DIAN en su actuación, excepto la última, “CUBIERTA TAXI 23”, se pueden catalogar como embarcaciones (barcos, botes o lanchas) para la pesca, con lo que, se concluye que la suma de \$316.790.604 corresponde a ingresos obtenidos por la sociedad actora por concepto de venta de bienes excluidos del impuesto sobre las ventas en virtud del artículo 424 del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO - 424

PERITOS – Al rendir su dictamen pueden solicitar pruebas a las partes sin que esto invalide su concepto / SANCION POR INEXACTITUD – Procede cuando no existe diferencia de criterios

Del artículo 237 numeral 3 del C.P.C. se establece que los peritos podían hacer uso de la información que les fue suministrada y que resultaba no solo útil sino necesario para poder rendir el dictamen y a ella hicieron referencia expresa.

Además, los peritos utilizaron las dimensiones de las embarcaciones que fueron certificadas por el Ingeniero Naval y las confrontaron con las normas relacionadas con la actividad pesquera, la Resolución del INPA y las facturas y los soportes contables, para concluir en el dictamen que “no dejan duda alguna que las embarcaciones relacionadas como excluidas o no gravadas en el bimestre julio-agosto de 1994 efectivamente están dentro de los parámetros determinados para embarcaciones de pesca artesanal, excluidas por expreso mandato de la ley del pago del impuesto sobre las ventas”. Adicionalmente, la parte demandada no objetó el dictamen pericial dentro del término legal. En consecuencia, la Sala no comparte lo considerado por el *a quo*, respecto del dictamen pericial, pues el Ingeniero Naval no fue vinculado al proceso por la demandante como tampoco su certificación reemplazó el dictamen que debían rendir los peritos, pues como se observó se trató de información que solicitaron los auxiliares de la justicia a la demandante y que fue tenida en cuenta junto con otros documentos para llegar a la conclusión que exponen en su dictamen. Por último y en relación con la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario, evidencia la Sala que no le asiste razón al *a quo* cuando decide levantarla, porque conforme con el estudio que se hizo con antelación, en este caso no se puede predicar una deficiencia probatoria como tampoco una diferencia de criterio; y por el contrario, queda en evidencia que la parte actora no cumplió con la carga de la prueba que le corresponde al pretender hacer valer en su favor un beneficio, razón más que suficiente para confirmar la sanción por inexactitud, pero sólo en relación con la suma respecto de la cual se mantiene el rechazo (\$42.990.015).

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

NOTA DE RELATORIA: Salvamento de voto de los doctores Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y William Giraldo Giraldo

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., veintinueve (29) de septiembre de dos mil once (2011)

Radicación número: 05001-23-31-000-1998-03129-01(17931)

Actor: EDUARDO LONDOÑO E HIJOS SUCESORES LIMITADA EDUARDOÑO LIMITADA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recuso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia de 8 de junio de 2009 proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante la cual se declaró la nulidad parcial de los actos administrativos que modificaron la

liquidación privada del impuesto sobre las ventas, presentada por la actora por el cuarto bimestre del año gravable 1994. En la mencionada providencia se dispuso:

“PRIMERO: DECLÁRESE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 000007 de Abril 22 de 1.997, proferida por el Jefe de División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, y de la Resolución No. 0107 de Abril 29 de 1.998, proferida por la División Jurídica, mediante las cuales se determinó a la sociedad **EDUARDO LONDOÑO E HIJOS SUCESORES LIMITADA “EDUARDOÑO LTDA”**, el Impuesto sobre las Ventas correspondiente al cuarto bimestre de 1.994.

SEGUNDO: En su lugar, **DECLÁRESE** como saldo a pagar por el bimestre de Julio y Agosto de 1.994, a cargo de la sociedad **EDUARDO LONDOÑO E HIJOS SUCESORES LIMITADA “EDUARDOÑO LTDA”**, la suma de \$201.272.000, conforme a la liquidación que obra en la parte motiva de la providencia.

(...)” (fls. 375-376).

ANTECEDENTES

El 26 de septiembre de 1994, la sociedad **EDUARDO LONDOÑO E HIJOS SUCESORES LIMITADA EDUARDOÑO LIMITADA** presentó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al cuarto bimestre del año 1994, determinando un saldo a pagar de \$96.859.000.

El 29 de julio de 1996, la División de Fiscalización de la Administración de Medellín profirió el requerimiento especial No. 11-48-73-7-14, mediante el cual se propuso modificar la mencionada declaración; requerimiento que fue atendido por el contribuyente.

El 22 de abril de 1997, la División de Liquidación de la citada Administración expidió la liquidación oficial de revisión No. 000007 por medio de la cual se determinó una suma a pagar de \$368.333.000, de los cuales \$167.061.000 corresponden a la sanción por inexactitud. Decisión contra la cual el contribuyente interpuso recurso de reconsideración.

El 29 de abril de 1998, la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín expidió la Resolución No. 0107 a través de la cual desató el recurso de reconsideración confirmando la liquidación oficial de revisión.

LA DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción establecida en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, pretende se declare la nulidad de: (i) la Resolución No. 000007 de 22 de abril de 1997 por la cual se practicó liquidación oficial de revisión del impuesto sobre las ventas declarado por **EDUARDO LONDOÑO E HIJOS SUCESORES LIMITADA EDUARDOÑO LIMITADA** por el cuarto bimestre de 1994; y (ii) la Resolución No. 0107 de 29 de abril de 1998 que decidió en forma desfavorable el recurso de reconsideración interpuesto contra la mencionada liquidación oficial. A título de restablecimiento del derecho, solicita se declare en firme la declaración privada presentada por la sociedad.

Cita como normas violadas los artículos 29 y 83 de la CP, 1º de la Ley 95 de 1890, 1º, 58, 59, 84 y 85 del Código Contencioso Administrativo, 424, 647, 722, 744 y 781 del Estatuto Tributario, 13 del Decreto 2117 de 1992, 14 del Decreto 1693 de 1997, y la Resolución No. 000383 de 2 de julio de 1996 del Instituto Nacional de Pesca y Agricultura.

El concepto de violación se desarrolla en los siguientes cargos de ilegalidad¹:

Violación del artículo 29 de la Constitución Política en concordancia con los artículos 744 del Estatuto Tributario y 1º, 58 y 59 del Código Contencioso Administrativo

Expone que dentro de la oportunidad legal, la sociedad interpuso el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial que le fue practicada por concepto del impuesto sobre las ventas por el cuarto bimestre de 1994, y a su vez, solicitó la práctica de unas pruebas tendientes a demostrar los hechos alegados y el derecho que le asiste (art. 744 E.T.).

Precisa que en este caso y ante la ausencia de regulación en el Estatuto Tributario, la DIAN debió aplicar el procedimiento señalado en el Código Contencioso Administrativo para decidir sobre las pruebas oportunamente solicitadas por el contribuyente; situación que no acaeció en razón a que, sin que mediara acto administrativo que resolviera sobre las pruebas pedidas, la Administración procedió a decidir el fondo del asunto, con lo que se vulneró el debido proceso y el derecho de defensa.

Violación del artículo 84 del Código Contencioso Administrativo en concordancia con el artículo 85 *ibídem*, de los artículos 772 y 774 del Estatuto Tributario, y del artículo 1º de la Ley 95 de 1890

Menciona que a lo largo de la actuación administrativa se reconoce el hecho del incendio que se produjo en la empresa el 19 de julio de 1995, en el que se quemó parte de su contabilidad, pero la Administración pretende, como otro argumento de la liquidación, su no demostración a pesar de que existe certificación del Cuerpo de Bomberos.

Aduce que se violan los artículos 772 y 774 del Estatuto Tributario y 1º de la Ley 95 de 1890, al desconocer la DIAN los libros de contabilidad que no se quemaron dentro del siniestro, y las copias de las facturas que se obtuvieron y que se presentaron con ocasión del recurso.

Violación de los artículos 424 del Estatuto Tributario, 13 del Decreto 2117 de 1992, 14 del Decreto 1693 de 1997, y la Resolución No. 000383 de 2 de julio de 1996 del Instituto Nacional de Pesca y Agricultura

Manifiesta que conforme al artículo 424 del Estatuto Tributario los barcos para la pesca se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas pero, en este caso, la Administración concluyó que los ingresos obtenidos por la sociedad en realidad corresponden a la venta de embarcaciones diseñadas y fabricadas para actividades diferentes a las de carácter pesquero, con lo que, se encontraban gravadas con el citado impuesto.

Revela que la Administración no contaba con los elementos de juicio para determinar cuáles embarcaciones son de pesca y cuáles no, motivo por el cual

¹ Folios 37-47.

presentó solicitud ante el Ministerio de Agricultura con el fin de obtener los parámetros objetivos que se deben tener en cuenta en esta clase de bienes.

Indica que hasta antes del pronunciamiento del Instituto Nacional de Pesca y Agricultura INPA, la Administración de Impuestos decidía de manera subjetiva si una embarcación era pesquera o no, actuación que contrasta con la del contribuyente, quien además de obrar de buena fe, atendió los elementos objetivos que le daban toda la razón para concluir que la embarcaciones declaradas se encontraban excluidas del gravamen.

Violación del artículo 781 del Estatuto Tributario

Afirma que la ocurrencia del incendio constituye por su simple existencia una fuerza mayor que impidió la exhibición de parte de la contabilidad, cuyos soportes en buena cantidad se presentaron con ocasión del recurso, y hasta donde las circunstancias lo permitieron.

Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario

Expresa que de conformidad con lo expuesto, la declaración presentada no puede ser considerada como inexacta porque existe una evidente falta de claridad en lo referente a la definición de barco para pesca, lo que configura una diferencia de criterio entre las partes.

Además, destaca que los hechos y cifras denunciados por el contribuyente en su declaración no son desconocidos por la Administración, surgiendo discrepancia en su tratamiento.

LA OPOSICIÓN

El apoderado de la parte demandada se opone a las pretensiones de la demanda. Expone los siguientes argumentos²:

En el proceso gubernativo de impuestos no se establece una etapa probatoria ni formalidades para la práctica de pruebas, razón por la cual, la valoración y el análisis de las pruebas presentadas, pedidas o aportadas se realiza con ocasión de la decisión administrativa, tal como ocurrió en este caso, en donde las pruebas solicitadas con el recurso fueron consideradas innecesarias por no conducir a desvirtuar los hechos establecidos por la Administración de que los ingresos provenientes de las ventas de embarcaciones no corresponden a operaciones excluidas por corresponder a la venta de embarcaciones para actividades diferentes a las de carácter pesquero. Oportunidad en la que igualmente se concluyó que las pruebas adicionales acerca del siniestro se consideraron superfluas por no conducir a demostrar la fuerza mayor.

Conforme a lo anterior, manifiesta que no le asiste razón a la parte actora cuando aduce que la DIAN guardó silencio sobre las pruebas solicitadas.

En relación con el fondo del asunto, explica que el artículo 424 del Estatuto Tributario excluye del impuesto sobre las ventas, entre otros, a los barcos para pesca correspondientes a la posición arancelaria 89.02.

Dice, que en investigación adelantada por la Administración de Impuestos se verificó que los ingresos por operaciones excluidas por ventas de embarcaciones

² Folios 67-74.

pesqueras (\$318.250.769) no corresponden a las comprendidas en la posición 89.02, y por ende, se encuentran gravadas.

Asegura que aunque el actor manifiesta que las embarcaciones de pesca producidas por EDUARDOÑO se encuentran dentro de los rangos previstos en la Resolución No. 0038 de julio de 1996 emitida por el INPA, lo cierto es que la sociedad no allega prueba del registro de las embarcaciones ante ese instituto (art. 2), razón por la cual, no se ha desvirtuado la clasificación hecha por la Administración.

Respecto al rechazo de las ventas excluidas (\$192.946.041) por falta de documentos idóneos que respalden su contabilización, insiste que no son válidos los argumentos de la parte actora, por cuanto la sola denuncia de la pérdida de los libros de contabilidad no demuestra por sí sola el caso fortuito o la fuerza mayor, ni exime al contribuyente de la obligación de demostrar con otros medios de prueba la realidad de su denuncia.³

Expone que la contabilidad de la empresa no permite identificar las ventas gravadas de las que no lo son, presumiéndose que la totalidad de las ventas corresponde a bienes gravados con la tarifa más alta de acuerdo con 763 del ET.

Finalmente y en cuanto a la sanción por inexactitud predica que en este asunto resulta procedente porque la sociedad declaró como ventas excluidas los ingresos de embarcaciones gravados ubicando dichos bienes en la posición arancelaria 89.02 cuando lo correcto es 89.03, violando de manera ostensible la ley con el ánimo de obtener un beneficio.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia mediante sentencia de 8 de junio de 2009 declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, y a título de restablecimiento del derecho levantó la sanción por inexactitud⁴.

En primer lugar, precisa que la negativa de la Administración de decretar las pruebas solicitadas por la parte actora no implican *per se* un desconocimiento del derecho al debido proceso y al derecho de defensa, pues no hay que desconocer la conducencia y eficacia de los medios probatorios⁵, y agrega que comparte la negativa de la Administración en este sentido, en razón a que las pruebas solicitadas en vía gubernativa no se dirigen a demostrar que los ingresos por operaciones excluidas corresponden a ventas de bienes excluidos del impuesto sobre las ventas, sino a demostrar el siniestro, hecho que no fue objeto de discusión por la DIAN.

Descarta el dictamen pericial decretado y practicado en sede jurisdiccional, por considerar que éste no tenía valor probatorio para acreditar la clasificación de las embarcaciones que dieron lugar a los ingresos por operaciones excluidas o no gravadas, ya que en su entender, dicho dictamen no hace referencia alguna, de manera concisa y precisa, al asunto objeto de *litis*, el cual consiste en determinar la naturaleza de los bienes.

³ Consejo de Estado, sentencias de 27 de noviembre de 1989 y 14 de junio de 1991, sin número de referencia.

⁴ Folios 359-376.

⁵ Sentencia del Consejo de Estado de 6 de febrero de 1997, C.P. Dra. Dolly Pedraza de Arenas.

En cuanto a la prueba proveniente del INPA, asegura que si bien ésta se refiere a la exclusión del IVA, de conformidad con el artículo 424 del Estatuto Tributario en armonía con el artículo 2º de la Ley 223 de 1995, no se puede considerar eficaz para demostrar los hechos del proceso, toda vez que no se demostró que los bienes en discusión fueron dedicados a la actividad de pesca.

Asimismo, predica que luego del estudio y análisis de cada una de las pruebas no se tiene certeza de que los ingresos por operaciones excluidas correspondan a la venta de bienes excluidos del impuesto sobre las ventas, toda vez que, no se allegaron pruebas suficientes que permitieran desvirtuar el contenido de los actos acusados, con lo que, en este caso se da aplicación al artículo 763 del Estatuto Tributario.

En consideración a lo anterior, y por encontrar que en este asunto se presenta una deficiencia probatoria, se levanta la sanción por inexactitud.

LOS RECURSOS DE APELACIÓN

La **parte demandada**⁶ discrepa de la decisión de primera instancia en cuanto levantó la sanción por inexactitud, y pone de presente que la sociedad no allegó elementos probatorios para controvertir o desvirtuar la actuación de la Administración de Impuestos, siendo evidente la actividad probatoria desplegada por la DIAN, por lo que no es viable levantar la sanción impuesta en los actos acusados.

Agrega que al quedar incólumes las glosas planteadas por la Administración, esto significa que de manera implícita se está reconociendo que el actuar de la DIAN se ajustó a derecho y estuvo basada en medios probatorios que demostraron que el contribuyente incluyó ventas excluidas a las que no tenía derecho, motivo de más para la procedencia de la sanción.

En consecuencia, pide se confirme en su totalidad la actuación de la Administración.

La actora⁷ expone que el derecho de defensa no se limita a la posibilidad para el interesado de solicitar las pruebas que estime pertinentes para demostrar su derecho, sino a la posibilidad real de que estas pruebas se decreten y practiquen, o en el evento de que el funcionario las estime improcedentes o inconducentes, las niegue en la oportunidad que el posibilite en este caso al contribuyente controvertir esta decisión.

Recalca que negar la práctica de pruebas en el acto que agota vía gubernativa, imposibilita la controversia respecto de esta decisión, y por ende, constituye una evidente violación del derecho de defensa conllevando la nulidad de la actuación.

Expone que la DIAN a través de su máxima autoridad reconoce la falta de conocimientos específicos sobre la materia por parte de sus funcionarios, razón por la cual solicitó a la dependencia oficial experta en tales asuntos, concepto autorizado sobre la materia, el cual demuestra el razonamiento que hizo la sociedad para actuar como lo hizo.

⁶ Folios 381-383.

⁷ Folios 389-390.

Asegura que para el momento de efectuarse la venta de los botes materia de controversia, no sólo era clara la situación de las embarcaciones pesqueras con respecto a la legislación del IVA, sino que luego el Ministerio de Agricultura así lo declaró.

Afirma que el *a quo* desconoce la realidad procesal, lo que conllevó a que se profiriera fallo en contra de los derechos de la sociedad, y por ende, pide se acceda a las pretensiones de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandada⁸ insiste en la procedencia de la sanción por inexactitud, para lo cual, transcribe apartes de la sentencia de esta Corporación proferida el 26 de enero de 2009, C.P. (E) Dr. Héctor J. Romero Díaz, en la que se precisa que no existe diferencia de criterio cuando se presenta un desconocimiento del derecho, circunstancia que ocurre en el presente caso.

De otra parte, reitera que las pruebas solicitadas por el contribuyente resultaban innecesarias y superfluas, como se expuso en su oportunidad, motivo por el cual no se puede predicar violación al debido proceso.

La actora⁹ recalca que ésta sí se preocupó por probar la calidad de los botes de pesca, y que para el efecto solicitó como prueba documental la certificación de la entidad oficial con competencia para ello.

Asevera que los botes cuyas características certifica el INPA como botes de pesca, fueron los que exactamente comercializó la compañía como excluidos de IVA.

Indica que la DIAN incurre en violación al debido proceso y al derecho de defensa del contribuyente ante la omisión de pronunciamiento en relación con las pruebas solicitadas en sede administrativa, refiriéndose a las mismas en el acto definitivo que no es objeto de impugnación. Al respecto, transcribe apartes de la sentencia de 12 de abril de 2007, C.P. Dra. MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA, proferida en un caso similar al de autos, por concepto de impuesto sobre las ventas por el bimestre mayo a junio de 1994.

En cuanto a la prueba proveniente del INPA, discrepa que la argumentación expuesta en la sentencia, porque ninguna prueba sería valedera para demostrar que los bienes en discusión fueron dedicados a la actividad de la pesca, porque es perfectamente posible que una vez comercializado el bien, jamás se utilice para lo que fue construido. Es por esto que se debe tener en cuenta el destino del bien sino las características de su construcción.

Finalmente y en lo atinente a la sanción por inexactitud, coincide con lo expuesto en la sentencia apelada.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

Solicita se confirme la sentencia de primera instancia, con base en los siguientes planteamientos:¹⁰

⁸ Folios 395-397.

⁹ Mediante auto de 12 de febrero de 2010 esta Corporación admitió el recurso de apelación adhesiva interpuesto por la parte demandante (folio 177).

Expone que en este caso la sociedad contribuyente no logró demostrar que los ingresos que registró en su declaración pueden válidamente excluirse, tal como le correspondía, por tener la carga de la prueba para demostrar el cumplimiento de los requisitos que otorgaban el derecho para la exclusión de los ingresos provenientes de la venta de botes para pesca (art. 761 ET).

Pone de presente que esta Corporación ya se ha referido al tema en discusión, entre las mismas partes, pero por un período gravable diferente¹¹.

Concluye que como el contribuyente al momento de la realización de la inspección tributaria no tenía en regla su contabilidad, fue legal el actuar de la Administración al desconocer los ingresos en aplicación de los artículos 763 y 781 del Estatuto Tributario, y presumir que todos los ingresos eran gravados.

En lo que atañe a la sanción por inexactitud, sostiene que es procedente levantarla, precisamente porque se sustenta en la falta de prueba para demostrar la calidad de los bienes objeto de las operaciones excluidas por la sociedad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala determinar si la sentencia de primera instancia se encuentra ajustada a derecho, para lo cual, se debe i) establecer si la Administración con su actuación vulneró el debido proceso al resolver sobre las pruebas solicitadas por el contribuyente con ocasión del recurso de reconsideración; ii) si la adición de ingresos resulta procedente, y iii) si hay lugar a la sanción por inexactitud.

1. El debido proceso

Afirma la parte actora que negar la práctica de pruebas en el acto que agota vía gubernativa, imposibilita la controversia respecto de esta decisión, y por ende, constituye una clara violación del derecho de defensa del contribuyente.

Por su parte, la Administración señala que las pruebas solicitadas por la sociedad resultaban innecesarias y superfluas, como se expuso en su oportunidad, motivo por el cual no se puede predicar violación al debido proceso.

Observa la Sala que con el recurso de reconsideración¹² contra la liquidación oficial demandada en esta oportunidad, la sociedad solicitó la práctica de unas pruebas documentales con el objeto de (i) allegar pruebas adicionales acerca del siniestro (incendio) que sucedió en las instalaciones de la sociedad, donde se quemó buena parte de los libros de contabilidad y de sus correspondientes comprobantes; (ii) demostrar que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hasta el 18 de marzo de 1996 carecía de fundamento legal y reglamentario que le sirviera de sustentación jurídica para desconocer el tratamiento adecuado que la sociedad le dio a la venta de sus embarcaciones; (iii) comprobar que el doctor HORACIO AYALA VELA ejercía el cargo de Director de Impuestos y Aduanas Nacionales para el 18 de marzo de 1996; (iv) que obre como prueba en original o copia auténtica la Resolución No. 000383 de 2 de julio de 1996 del Instituto

¹⁰ Folios 412-418.

¹¹ Sentencia de 26 de octubre de 2009, expediente No. 05001-23-31-000-1998-03032-01(17254), C.P. Dr. WILLIAM GIRALDO GIRALDO.

¹² Folios 18-24.

Nacional de Pesca y Agricultura; y (v) de que la Cámara de Comercio de Medellín certifique sobre el registro de libros de contabilidad de la sociedad para la época de los hechos.

Solicitud que fue analizada en la resolución que desató el recurso de reconsideración, así: *“Respecto de las pruebas solicitadas por el recurrente, este Despacho las considera innecesarias toda vez que no conducen a desvirtuar los hechos establecidos por la Administración de que los ingresos provenientes de las ventas de embarcaciones no corresponden a operaciones excluidas por corresponder a la venta de embarcaciones para actividades diferentes a las de carácter pesquero obrando dentro del proceso suficientes pruebas, que dan plena certeza de tal hecho. Igualmente son superfluas, las pruebas adicionales acerca del siniestro, toda vez que no conducen a demostrar la fuerza mayor”*.¹³

Medios de prueba de los que vale la pena decir fueron requeridos en sede jurisdiccional, y decretados por el juez de conocimiento en primera instancia mediante auto de 8 de junio de 2000¹⁴, incluido un dictamen pericial con la intervención de dos peritos.

Entonces, para resolver, sea lo primero advertir que el debido proceso es una garantía constitucional¹⁵ instituida a favor de las partes y de los terceros intervinientes en una actuación administrativa o judicial, que se manifiesta en el derecho que le asiste a toda persona de contar con ciertas garantías que le permita ser oída para hacer valer sus derechos, pudiendo para el efecto aportar o solicitar la práctica de pruebas.

Ahora bien, la pregunta que surge es si ¿en este caso se vulneró el debido proceso por parte de la DIAN al no decretar ni practicar las pruebas documentales solicitadas por el contribuyente con ocasión del recurso de reconsideración?, la respuesta es no, de una parte, porque la negativa de la Administración de decretar las pruebas solicitadas por el contribuyente dentro de la investigación administrativa, no implica *per se* un desconocimiento del derecho al debido proceso y al derecho de defensa, y de otra, porque en este caso las pruebas pedidas por la sociedad no reunían los requisitos de conducencia y pertinencia que la ley exige.

En efecto, se observa que en el *sub júdice* la sociedad en sede administrativa requirió la práctica de unas pruebas que no se dirigían a demostrar que los ingresos por operaciones excluidas corresponden a ventas de bienes excluidos del impuesto sobre las ventas, concretamente *“barcos de pesca”*, sino a comprobar el siniestro que dio lugar a la pérdida de gran parte de su contabilidad y soportes contables, hecho que no fue objeto de discusión por la Administración Tributaria, motivo suficiente para que la negativa de la DIAN no atente contra el derecho de defensa del contribuyente¹⁶.

¹³ Folio 31.

¹⁴ Folio 88.

¹⁵ *“Artículo 29. El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.*

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

(...)

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso.”

¹⁶ A esta misma conclusión se arribó en las sentencias de esta Sección de 6 de diciembre de 2006, expediente No. 25001-23-31-000-1998-03131-01(15191), C.P. Dr. JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIE y de 26

Finalmente, debe precisar la Sala que el hecho de que la Administración se haya referido a las pruebas en la resolución que desató el recurso de reconsideración, no resulta suficiente para cuestionar la legalidad del acto, dado que, lo cierto es que existió un pronunciamiento mediante un acto que es susceptible de control de legalidad ante esta jurisdicción.

En este orden de ideas, le asistió la razón al Tribunal al no darle prosperidad al cargo de violación al debido proceso.

2. La adición de ingresos

En el memorando explicativo de la liquidación oficial de revisión demandada, la Administración desconoce la suma de **\$511.197.000** registrada por la sociedad como ingreso obtenido por operaciones que se encuentran excluidas y no gravadas con IVA.

El argumento de la DIAN, para sustentar el rechazo de la suma de **\$318.250.769** básicamente consiste en que los ingresos obtenidos por la sociedad, corresponden a la venta de embarcaciones diseñadas y fabricadas para actividades diferentes a las de carácter pesquero, motivo por el cual, sí se encuentran gravadas con el impuesto.

De igual manera, es desconocida la suma de **\$192.946.041** contabilizada en la cuenta 40.011 como ventas excluidas, porque al decir de la Administración no se pudo *“constatar la realidad de tal hecho con las facturas y demás documentos contables que respalden su contabilización, por cuanto estos fueron destruidos por un incendio ocurrido en las instalaciones de la sociedad (...)”* (fl.13).

Para resolver, en primer término debe la Sala advertir que la parte actora ante la pérdida de sus libros de contabilidad, debió atender en forma diligente el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993, que prevé:

“Artículo 135. PÉRDIDA Y RECONSTRUCCIÓN DE LOS LIBROS. El ente económico debe denunciar ante las Autoridades competentes la pérdida, extravío o destrucción de sus libros y papeles. Tal circunstancia debe acreditarse en caso de exhibición de los libros, junto con la constancia de que los mismos se hallaban registrados, si fuere el caso.

Los registros en los libros deben reconstruirse dentro de los seis (6) meses siguientes a su pérdida, extravío o destrucción, tomando como base los comprobantes de contabilidad, las declaraciones tributarias, los estados financieros certificados, informes de terceros y los demás documentos que se consideren pertinentes.

Cuando no se obtengan los documentos necesarios para reconstruir la contabilidad, el ente económico debe hacer un inventario general a la fecha de ocurrencia de los hechos para elaborar los respectivos estados financieros.

de octubre de 2009, expediente No. 050012331000 1998 03032 01 (17254), C.P. Dr. WILLIAM GIRALDO GIRALDO, en las que se resolvió un asunto similar al que ocupa la atención de la Sala, entre las mismas partes y por los mismos fundamentos de hecho y derecho, sólo que en relación con periodos diferentes del impuesto sobre las ventas por el año 1994.

Se pueden reemplazar los papeles extraviados, perdidos o destruidos, a través de copia de los mismos que reposen en poder de terceros. En ella se debe dejar nota de tal circunstancia, indicando el motivo de la reposición. (Se subraya).

Es decir, que la sociedad ante la destrucción de sus libros y papeles el 16 de julio de 1995, debió proceder a reconstruirlos dentro del término de 6 meses siguientes a esa fecha; plazo que para cuando se notificó el requerimiento especial No. 11-48-73-7-14 de 29 de julio de 1996, ya se encontraba ampliamente cumplido, por lo que la ocurrencia del siniestro como argumento para desvirtuar la presunción de legalidad de los actos demandados, no resulta de recibo, con lo que, se debe mantener el rechazo de la suma de **\$27.213.933**¹⁷, sobre la cual la parte actora no aportó los soportes respectivos, como tampoco lo hicieron los Auxiliares de la Justicia con el informe rendido¹⁸.

Respecto del remanente, observa la Sala que dentro del proceso, se cuenta con el dictamen pericial decretado por el Tribunal Administrativo y practicado por peritos contadores, quienes, en relación con esta glosa expusieron:

“De las facturas consumidas en el siniestro, dentro del cual se encuentra incluido el valor rechazado por la DIAN por la suma de ciento noventa y dos millones novecientos cuarenta y seis mil pesos (192.946.041). Se lograron recuperar las siguientes:

REFERENCIA	DESCRIPCIÓN	No. DE FACTURA	ESPECIFICACIONES			PRECIO DE VENTA
			ESLORA	MANGA	PUNTA	
			PIES	PIES	PIES	
AHP/180SR	EQUIPO FUMIG. ESTAC					916.993
AR19/MT35	EQUIPO FUMIG. ESPALDA					525.294
SHP-703RN	EQUIPO FUMIG. ECHO 4.5					1.170.862
AR19/MT35	EQUIPO FUMIG. ESTAC					525.294
SHP-703RN	EQUIPO FUMIG. ECHO 4.5					585.431
50-051-00020	BOTE 18 PIES		18.04	5.18	2.26	3.126.373
50-031-00020	BOTE 18 PIES		14.99	5.61	2.2	1.818.310
SHR-4100	EQUIPO FUMIGACION					386.576

¹⁷ Esta suma surge de tomar **\$192.946.041** (rechazada por la Administración por falta de soportes) y restarle la suma de **\$165.732.298**, que tienen soporte.

¹⁸ Expusieron los peritos: “(...) Sólo faltaron por relacionar la suma de veintisiete millones doscientos trece mil setecientos cuarenta y tres pesos (\$27.213.743.00), lo que equivale al 14% de (sic) total de la facturación objeto de rechazo, o sea, que se logró recuperar un porcentaje significativo de los documentos de venta consumidos por el incendio.” (fls. 100-101).

SHR-4100	EQUIPO FUMIGACION					1.004.094
DM6100 yar19/MT35	EQUIPO FUMIG. ESP. Y ESTAC					1.076.637
AR19/MT35	EQUIPO FUMIG. ESTAC					525.294
SHP/703RN	EQUIPO FUMIG. ECHO 4.5					585.431
50-200-00002	BOTE 17 PIES					9.035.728
SHP-703RN	EQUIPO FUMIG. ECHO 4.5					585.431
SHP-703RN	EQUIPO FUMIG. ECHO 4.5					1.756.293
SHP-703RN	EQUIPO FUMIG. ECHO 4.5					541.524
SHR-4100	EQUIPO FUMIGACION					394.800
50-031-00020	BOTE 15 PIES		14.99	5.61	2.2	2.066.464
50-031-00020	BOTE 15 PIES		14.99	5.61	2.2	1.818.310
50-031-00020	BOTE 15 PIES		14.99	5.61	2.2	1.818.310
50-051-00020	BOTE 15 PIES		18.04	5.18	2.26	2.832.619
AR19/MT35	EQUIPO FUMIG. ESTAC.					525.294
50-094-00001	BOTE 25 PIES					19.896.872
AR19/MT35	EQUIPO FUMIG. ESTAC.					525.294
DM6100	EQUIPO FUMIG. ESPALDA					1.373.372
50-050-00001	BOTE 18 PIES		18.04	5.18	2.26	11.867.654
50-052-00032	BOTE 31.5 PIES		32.21	7.97	3.54	34.005.681
50-050-00003	BOTE 18 PIES					28.228.429
50-052-00032	BOTE 31.5 PIES		32.21	7.97	3.54	3.960.000
SHR-4100	EQUIPO FUMIGACION					426.811
50-071-00020	BOTE 23 PIES					10.404.628
50-052-00022	BOTE 22 PIES		22.5	6.2	3.08	15.272.306
50-052-00001	BOTE 18 PIES		17.55	5.28	2.26	5.264.697
AR30S/180S R	EQUIPO FUMIGACION					885.192
	TOTAL FACTURAS					165.732.298

Dichas facturas presentaron dificultad para su recuperación, dado que

se trata de ventas realizadas en las localidades de Bogotá y Capurganá. Sólo faltaron por relacionar la suma de veintisiete millones doscientos trece mil setecientos cuarenta y tres pesos (\$27.213.743.00), lo que equivale al 14% de (sic) total de la facturación objeto de rechazo, o sea, que se logró recuperar un porcentaje significativo de los documentos de venta consumidos por el incendio.” (fls. 100-101).

Facturas que se aportan en los folios 230 a 298 del plenario, conforme se relaciona a continuación:

REFERENCIA	DESCRIPCIÓN	No. DE FACTURA	FECHA EMISIÓN	FOLIO	PRECIO DE VENTA
AHP45/180SR	EQUIPO FUMIG. ESTACIONA	31449	19/07/94	244	916.993
AR19/MT35	EQUIPO FUMIG. ESTACIONA	104683	06/07/94	230	525.294
SHP-703RN	EQUIPO FUMIG. ECHO 4.5	31390	13/07/94	246	1.170.862
AR19/MT35	EQUIPO FUMIG. ESTACIONA	104737	12/07/94	232	525.294
SHP-703RN	EQUIPO FUMIG. ECHO 4.5	31624	04/08/94	257	585.431
50-051-00020	BOTE 18 PIES	31427	15/07/94	249	3.126.373
50-031-00020	BOTE 15 PIES	31734	12/08/94	265	1.818.310
SHR-4100	EQUIPO FUMIGACION	31922	29/08/94	253	386.576
SHR-4100	EQUIPO FUMIGACION	31625	04/08/94	254	1.004.094
DM6100 y AR19/MT35	EQUIPO FUMIG. ESPALD Y ESTACIONA	31788	18/08/94	255	1.076.637
AR19/MT35	EQUIPO FUMIG. ESTACIONA	31322	06/07/94	245	525.294
SHP/703RN	EQUIPO FUMIG. ECHO 4.5	31459	21/07/94	248	585.431
50-200-00002	BOTE 17 PIES	31751	17/08/94	258	9.035.728
SHP-703RN	EQUIPO FUMIG. ECHO 4.5	31691	10/08/94	259	585.431
SHP-703RN	EQUIPO FUMIG. ECHO 4.5	31859	24/08/94	260	1.756.293
SHP-703RN	EQUIPO FUMIG. ECHO 4.5	31799	19/08/94	261	541.524
SHR-4100	EQUIPO DE FUMIGACION	31822	22/08/94	262	394.800
50-031-00020	BOTE 15 PIES	31882	24/08/94	263	2.066.464
50-031-00020	BOTE 15 PIES	31572	30/07/94	250	1.818.310
50-031-00020	BOTE 15 PIES	31627	04/08/94	264	1.818.310
50-051-00020	BOTE 18 PIES	31908	26/08/94	266	2.832.619
AR19/MT35	EQUIPO FUMIG. ESTACIONA	31324	06/07/94	247	525.294
50-094-00001	BOTE 25 PIES	104807	21/07/94	231	19.896.872
AR19/MT35	EQUIPO FUMIG. ESTACIONA	31601	03/08/94	256	525.294
DM6100	EQUIPO FUMIG. ESPALDA	104872	28/07/94	233	1.373.372

50-050-00001	BOTE 18 PIES	104738	12/07/94	234	11.867.654
50-052-00032	BOTE 31.5 PIES	104747	13/07/94	235	34.005.681
50-050-00003	BOTE 18 PIES	104867	27/07/94	236	28.228.429
50-052-00032	BOTE 31.5 PIES	104869	28/07/94	237	3.960.000
SHR-4100	EQUIPO FUMIGACION	104910	29/07/94	238	426.811
50-071-00020	BOTE 23 PIES	104854	26/07/94	239	10.404.628
50-052-00022	BOTE 22 PIES	104843	25/07/94	240	15.272.306
50-052-00001	BOTE 18 PIES	104779	18/07/94	241	5.264.697
AR30S/180SR	EQUIPO FUMIGACION	104693	07/07/94	242	885.192
TOTAL FACTURAS					165.732.298¹⁹

De lo anterior se sigue, que en sede jurisdiccional, la parte actora, a través de una prueba técnica, demostró la existencia de las facturas que respaldan la contabilización de la suma de \$165.732.298 en la cuenta No. 40.011, como ventas excluidas; pero, no demostró, correspondiéndole la carga de la prueba, que los bienes reseñados en las facturas de venta allegadas al expediente, relacionados con los **equipos de fumigación**, se encuentren excluidos del IVA, motivo por el cual, el rechazo de la suma de **\$14.315.917**, se mantiene.

Es decir, que en este caso, se debe mantener el rechazo de las sumas de \$27.213.933 por falta de prueba (soportes) y de \$14.315.917 por no demostrarse se los bienes amparados en las facturas de venta se encuentren excluidos del IVA.

Ahora bien, en lo que atañe con la suma de **\$151.416.191**, correspondiente a los botes de 15, 17, 18, 22, 23, 25 y 31.5 pies, la Sala se referirá a continuación al analizar el rechazo de la suma de \$318.250.769, con lo que, la *litis* se contrae en determinar si los ingresos por venta de botes realizada por EDUARDOÑO LTDA se encuentran excluidas o no del impuesto sobre las ventas.

Para el efecto, se observa que el artículo 424 del Estatuto Tributario, vigente para el período en discusión, dispone que, entre otros bienes, los barcos de pesca (89.02) se hallan excluidos del impuesto sobre las ventas y, por consiguiente, su venta o importación no causa dicho impuesto.

El texto de la partida 89.02 y sus notas explicativas, señalan:

“89.02- BARCOS DE PESCA; BARCOS FACTORÍA Y DEMÁS BARCOS PARA TRATAMIENTO O PREPARACIÓN DE CONSERVAS DE PRODUCTOS DE PESCA.

Esta partida comprende los barcos de pesca de cualquier tipo proyectados para la pesca profesional en el mar o en aguas interiores, con exclusión, sin embargo, de los barcos de remo de la partida 89.03 utilizados para la pesca. Se pueden citar a título de ejemplo, los bous y atuneros, así como los navíos armados para la caza de ballena.

Se clasifican igualmente en esta partida los barcos factoría para el despiece de ballenas, la fabricación de conservas de pescado, etc, Los barcos de pesca susceptibles de utilizarse para cruceros o excursiones, principalmente durante la temporada turística, se clasifican aquí también.

Por el contrario, los barcos para pesca deportiva se clasifican en la partida 89.03.”

¹⁹ De estos \$165.732.298, la suma de \$151.416.381 corresponde a botes y la suma de \$14.315.917 a equipos de fumigación.

De manera que, se debe esclarecer si en este caso los bienes vendidos por la sociedad corresponden a barcos de pesca, y por ende, se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas, para lo cual, es necesario estudiar si es posible tener como prueba en este proceso el concepto que sobre el tema emitió un Ingeniero Naval, pero que fue desestimado por el *a quo*.

- Solicitud de la prueba en la demanda²⁰

La actora en la demanda solicitó una prueba pericial *“Con el objeto de verificar pormenorizadamente las ventas excluidas del impuesto sobre las ventas rechazadas por la Administración, en cuanto a su valor y a la categoría de los bienes vendidos, si se trataba de barcos para pesca”*.

Para lo anterior, indicó que el dictamen debía resolver los siguientes puntos:

“a.- Valor pormenorizado unidad por unidad de las embarcaciones correspondientes a al suma total de \$511.197.000, materia del rechazo de que trata la operación administrativa de autos.

“b.- Determinación de la categoría de tales embarcaciones y concretamente si se trata de “barcos de pesca” o no”.

- Auto que decretó la prueba pericial²¹

Mediante auto de 8 de junio de 2000, el Tribunal decretó el dictamen pericial solicitado en la demanda, para lo cual nombró a dos *peritos contadores*.

- Dictamen pericial

En el dictamen pericial los peritos precisaron las labores realizadas para rendir su informe, entre otras, indicaron que:

“4. Se realizó inspección ocular a dichas instalaciones [EDUARDOÑO] ubicadas en (...) donde se observó:

- Forma física de las embarcaciones de pesca y de las demás embarcaciones, las cales forman parte del inventario de la empresa.

(...)

5. Solicitud de certificación de Perito Ingeniero Naval-Mecánico, respecto a la descripción técnica de los botes”.

- Análisis de la prueba

La Sala advierte que el dictamen pericial solicitado por la demandante tenía una connotación técnica, pues los peritos debían determinar si las embarcaciones vendidas por la contribuyente se podían clasificar como botes de pesca para efectos de la exclusión del IVA.

Sin embargo, el Tribunal designó a peritos contadores para absolver no solo aspectos contables solicitados en la demanda sino además la clasificación de los botes.

²⁰ Fl. 48 c.p.

²¹ Fl. 88 c.p.

Precisamente en el desarrollo de las labores que tuvieron que adelantar los peritos para rendir su dictamen, realizaron una inspección ocular directa de los botes. Pero para poder determinar si se trataban de botes de pesca, esto es, si según las características que para el efecto ha expedido el Instituto Nacional de Pesca-INPA²² podían clasificarse en ese tipo de embarcaciones, solicitaron a la actora las características de los botes que eran objeto del dictamen²³, para lo cual la actora les remitió una Certificación del Perito e Ingeniero Naval Mario Vargas Cabeza con los anexos de los planos a escala de cada uno de los botes, así como fotocopia de los documentos que acreditan las calidades del Ingeniero.

En esas condiciones, se observa que, contrario a lo señalado por el Tribunal, fueron los peritos designados quienes hicieron directamente el examen de los botes objeto del dictamen y para ello requirieron las medidas y demás características de las embarcaciones los cuales fueron suministrados por la contribuyente, quien para ello aportó el informe rendido por un tercero experto en la materia²⁴, es decir, que no fue contratado o dirigido por los peritos bajo su responsabilidad.

Así pues, se advierte que el artículo 237 numeral 3º del C.P.C. dispone:

ART. 237. Práctica de la prueba. *En la práctica de la peritación se procederá así:*

(...)

3. *Cuando en el curso de su investigación los peritos reciban información de terceros que consideren útiles para el dictamen, lo harán constar en éste, y si el juez estima necesario recibir los testimonios de aquéllos, lo dispondrá así en las oportunidades señaladas en el artículo 180.*

(...)"

De la norma se establece que los peritos podían hacer uso de la información que les fue suministrada y que resultaba no solo útil sino necesario para poder rendir el dictamen y a ella hicieron referencia expresa²⁵. Además, los peritos utilizaron las dimensiones de las embarcaciones que fueron certificadas por el Ingeniero Naval²⁶ y las confrontaron con las normas relacionadas con la actividad pesquera, la Resolución del INPA y las facturas y los soportes contables, para concluir en el dictamen que *"no dejan duda alguna que las embarcaciones relacionadas como excluidas o no gravadas en el bimestre julio-agosto de 1994 efectivamente están dentro de los parámetros determinados para embarcaciones de pesca artesanal, excluidas por expreso mandato de la ley del pago del impuesto sobre las ventas"*²⁷.

Adicionalmente, la parte demandada no objetó el dictamen pericial dentro del término legal.

²² Resolución 00383 del 2 de julio de 1998., en la que se indican las características y categorías de las embarcaciones de pesca, Como características se indican: dimensiones, equipos de navegación, equipos para pesca, propulsión, casco y equipo de comunicación. (fl. 197 c.p.)

²³ A folio 301 c.p. aparece una comunicación de la Jefe de Contabilidad e Impuestos de EDUARDOÑO, en la que remite a los peritos, *por solicitud de estos*, la Certificación del Ingeniero Naval Mario Vargas Cabeza.

²⁴ El Ingeniero Naval tiene matrícula como Ingeniero Naval expedida por el Consejo Profesional Seccional de Ingenierías Eléctrica, Mecánica y profesiones afines de Bolívar; tiene licencia de "Perito Marítimo en Ingeniería Naval – Categoría A". (fls. 156 a 158 c.p.).

²⁵ Fls. 103 a 104 c.p.

²⁶ Fl. 140 c.p.

²⁷ Fl. 109

En consecuencia, la Sala no comparte lo considerado por el *a quo*, respecto del dictamen pericial, pues el Ingeniero Naval no fue vinculado al proceso por la demandante como tampoco su certificación reemplazó el dictamen que debían rendir los peritos, pues como se observó se trató de información que solicitaron los auxiliares de la justicia a la demandante y que fue tenida en cuenta junto con otros documentos para llegar a la conclusión que exponen en su dictamen.

Entonces, procede verificar si los bienes a los que se refieren los actos administrativos demandados, corresponden o no a embarcaciones de pesca, a fin de determinar el tratamiento que se le debe dar a los ingresos obtenidos por dicho concepto.

En la página 4 de la liquidación oficial de revisión No. 000007 de 22 de abril de 1997 (fl. 12), evidencia la Sala que la DIAN presenta un cuadro en el que "Por venta de Botes" relaciona la siguiente información:

REF.	NOMBRE COMERCIAL	No. DE FACTURA	ESPECIFICACIÓN	PRECIO DE VENTA (BASE)	TARIFA IVA	VR. IVA
50-053-00005	BOTE PESQUERO W-25	54711-51986 51987/88-529619	ES:7.70 MN: 1.96 PTAL: 1.02	\$54.736.51 3	14%	7.663.11 2
50-031-00020	BOTE TAXI 15 C	54713-529510-529607-529635	ES: 4.57 MN: 1.71 PTAL: 0.67	\$30.539.21 7	14%	4.275.49 0
50-001-00001	BOTE SARDINATA	54716-105096	ES: 3.68 MN: 1.24 PTAL: 0.51	\$7.297.704	14%	1.021.67 9
50-100-00229	BOTE TAXI 29 C	54740	-----	\$25.860.90 4	14%	3.620.52 7
50-052-00022	BOTE PESQUERO 22 W	52023/038 /65-52170	-----	\$19.812.02 8	14%	2.773.68 4
50-051-00020	BOTE TAXI 18 C	52066	ES: 5.44 MN: 1.58 PTAL: 0.69	\$1.911.562	14%	267.619
50-100-00032	BOTE TAXI 31.5	52035	-----	\$20.701.35 1	14%	2.898.18 9
50-020-00001	BOTE TAXI 13	529538, 529886	ES: 4.09 MN: 1.47 PTAL: 0.58	\$4.337.066	14%	607.189
50-071-00020	BOTE TAXI 13	529538, 529886	ES: 9.82 MN: 2.43 PTAL: 1.08	\$9.568.665	14%	1.339.61 3
50-100-00032	BOTE TAXI 23C	529587-529752-54812	ES: 7.06 MN: 1.72 PTAL: 0.75	\$38.307.79 3	14%	5.363.09 1
50-052-00002	BOTE PESQUERO 23	54787	ES: 7.06 MN: 1.72	\$8.025.306	14%	1.123.54 3

50-001-00020	BOTE SARDINATA	529862	PTAL: 0.75 ES: 3.88 MN: 1.24	\$3.921.580	35%	1.372.553
50-045-00004	BOTE TAXI 25 C	52178	PTAL:0.51 ES: 7.70 MN: 1.96	\$16.805.296	14%	2.352.741
50-052-00032	BOTE PESQUERO	105157/58	PTAL: 1.02 ES: 9.82 MN: 2.43	\$84.534.284	14%	11.834.800
----- -----	CUBIRETA TAXI 23	529716	----- -----	\$1.460.165	14%	204.423
TOTAL				\$318.250.769		\$45.378.640

Visto lo anterior, y confrontadas las características de los bienes atrás relacionados con lo informado en el dictamen pericial y lo señalado en la Resolución No. 000383 de 2 de julio de 1996 del INPA, encuentra la Sala que todas las embarcaciones señaladas por la DIAN en su actuación, excepto la última, "CUBIERTA TAXI 23" (fl 12), se pueden catalogar como embarcaciones (barcos, botes o lanchas) para la pesca, con lo que, se concluye que la suma de **\$316.790.604** corresponde a ingresos obtenidos por la sociedad actora por concepto de venta de bienes excluidos del impuesto sobre las ventas en virtud del artículo 424 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, respecto de la suma de \$151.416.381 que surge de la venta de botes soportadas en las facturas allegadas en sede jurisdiccional, encuentra la Sala que conforme a la información reportada en el dictamen pericial y la referencia de las embarcaciones, éstas cumplen con las características para ser tenidas como barcos de pesca.

REFERENCIA	DESCRIPCIÓN	No. DE FACTURA	FECHA EMISIÓN	FOLIO	PRECIO DE VENTA
50-094-00001	BOTE 25 PIES	104807	21/07/94	231	19.896.872
50-050-00001	BOTE 18 PIES	104738	12/07/94	234	11.867.654
50-052-00032	BOTE 31.5 PIES	104747	13/07/94	235	34.005.681
50-050-00003	BOTE 18 PIES	104867	27/07/94	236	28.228.429
50-052-00032	BOTE 31.5 PIES	104869	28/07/94	237	3.960.000
50-071-00020	BOTE 23 PIES	104854	26/07/94	239	10.404.628
50-052-00022	BOTE 22 PIES	104843	25/07/94	240	15.272.306
50-052-00001	BOTE 18 PIES	104779	18/07/94	241	5.264.697
50-051-00020	BOTE 18 PIES	31427	15/07/94	249	3.126.373
50-031-00020	BOTE 15 PIES	31572	30/07/94	250	1.818.310
50-200-00002	BOTE 17 PIES	31751	17/08/94	258	9.035.728
50-031-00020	BOTE 15 PIES	31882	24/08/94	263	2.066.464
50-031-00020	BOTE 15 PIES	31627	04/08/94	264	1.818.310
50-031-00020	BOTE 15 PIES	31734	12/08/94	265	1.818.310
50-051-00020	BOTE 18 PIES	31908	26/08/94	266	2.832.619
TOTAL:					151.416.381

Entonces, recapitulando, la Sala, previa valoración de las pruebas aportadas al expediente, en especial, el dictamen pericial, encuentra que las embarcaciones

comercializadas por la sociedad actora cumplen con los requisitos para ser considerados como barcos de pesca, razón por la cual, los ingresos obtenidos por ese concepto, que ascienden a la suma de **\$468.206.985**²⁸, se encuentran excluidos del IVA. Predicamento que no se puede hacer en relación los demás bienes comercializados, vale decir, por equipo de fumigación²⁹ y cubierta taxi 23³⁰, por lo que los ingresos por la suma de **\$15.776.082** no se encuentran excluidos del IVA.

Finalmente, se observa que por el remanente, esto es, por la suma de **\$27.213.933**, la sociedad actora no aportó prueba alguna que permita desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos enjuiciados, por lo que en relación con la misma, se mantiene su rechazo.

En este orden de ideas, en este cargo se debe revocar la sentencia, y en su lugar, tener como ingresos por operaciones excluidas la suma de \$468.206.985 y mantener en rechazo por la suma de \$42.990.015.

3. Sanción por inexactitud

Por último y en relación con la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario, evidencia la Sala que no le asiste razón al *a quo* cuando decide levantarla, porque conforme con el estudio que se hizo con antelación, en este caso no se puede predicar una deficiencia probatoria como tampoco una diferencia de criterio³¹; y por el contrario, queda en evidencia que la parte actora no cumplió con la carga de la prueba que le corresponde al pretender hacer valer en su favor un beneficio, razón más que suficiente para confirmar la sanción por inexactitud, pero sólo en relación con la suma respecto de la cual se mantiene el rechazo (\$42.990.015).

En consecuencia, esta Corporación revocará la sentencia de primera instancia, y en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, con lo que se impone liquidar el impuesto a cargo de la sociedad EDUARDO LONDOÑO E HIJOS SUCESORES LIMITADA EDUARDOÑO LIMITADA, el cual quedará como sigue:

CONCEPTOS	RG	LIQ PRIVADA	LIQ OFICIAL	LIQ C. DE E.
Ingresos por Exportaciones	BM	7.956.000	7.956.000	7.956.000
Ingreso por Operaciones Exentas	BB	0	0	0
Ingresos por Operaciones	BC	1.008.073.000	496.876.000	965.083.000

²⁸ Resulta tomar los \$316.790.604 y sumarle los \$151.416.381 que corresponden a lo soportado en sede judicial.

²⁹ \$14.315.917.

³⁰ \$1.460.165.

³¹ En la sentencia de 12 de marzo de 2009, expediente No. 25000-23-27-000-2005-00098-01 (16575), C.P. Dra. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, se expuso:

"(...)

De conformidad con la norma citada, la diferencia de criterios debe versar sobre el derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos. Existe una diferencia de criterio entre la autoridad tributaria y el contribuyente, cuando la discrepancia debe basarse en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente, pero no ocurre lo mismo, cuando a pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable".

Excluidas y no Gravadas				
Ingresos por Operaciones Gravadas	BD	2.401.579.000	2.912.776.000	2.444.569.000
Ingresos recibidos durante el período	BA	3.417.608.000	3.417.608.000	3.417.608.000
Importaciones Gravadas	BI	1.505.876.000	1.505.876.000	1.505.876.000
Importaciones No Gravadas	BJ	43.394.000	43.394.000	43.394.000
Compras Gravadas	BK	315.002.000	315.002.000	315.002.000
Compras No Gravadas	BL	6.638.000	6.638.000	6.638.000
Total Compras realizadas durante el período	BO	1.870.910.000	1.870.910.000	1.870.910.000
Impuesto generado por operaciones gravadas	FU	342.931.000 (14.28%)	455.841.000 (15.65%)	382.575.000 (15.65%)
Impuestos descontables por operaciones de importación	GB	183.039.000	185.792.000	185.792.000
Impuesto descontable por operaciones gravadas	GS	61.061.000	66.454.000	66.454.000
Impuesto descontable por servicios	GM	1.972.000	2.323.000	2.323.000
Total impuestos descontables	GR	246.072.000	254.569.000	254.569.000
Saldo a pagar por el período fiscal	FA	96.859.000	201.272.000	128.006.000
Saldo a favor del período fiscal	HC	0	0	0
Saldo a favor del período fiscal anterior	GN	0	0	0
Retenciones por IVA que le practicaron	GT	0	0	0
Sanciones	VS	0	167.061.000.	49.835.000
Saldo a pagar por este período	HA	96.859.000	368.333.000	177.841.000
Saldo a favor por este período	HB	0	0	0

Sanción por inexactitud:

Saldo a pagar liquidación privada: 96.859.000

Saldo a pagar Consejo de Estado: 128.006.000

Base sanción por inexactitud: 31.147.000 x 160% = 49.835.200

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

FALLA:

REVÓCASE la sentencia de 8 de junio de 2009 proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia. En su lugar, se dispone:

DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial de Revisión No. 000007 de 22 de abril de 1997 y de la Resolución No. 0107 de 29 de abril de 1998, por medio de las cuales la UAE DIAN Administración de Impuestos

Nacionales de Medellín determinó el impuesto sobre las ventas a cargo de la sociedad EDUARDO LONDOÑO E HIJOS SUCESORES LIMITADA EDUARDOÑO LIMITADA, por el cuarto bimestre del año gravable 1994.

DECLÁRASE como saldo a pagar por el impuesto y período en discusión, la suma de CIENTO SETENTA Y SIETE MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y UN MIL PESOS M/CTE (\$177.841.000), conforme con la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia.

RECONÓZCASE PERSONERÍA a la doctora LINA MARÍA CAMPILLO GARCÍA como apoderada de la parte demandada, en los términos y para los efectos del poder conferido.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO
SALVA VOTO

CARMEN TERESA ORTÍZ DE RODRÍGUEZ
SALVA VOTO

MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA
Conjuez

DICTAMEN PERICIAL – No lleva al convencimiento que los bienes estén excluidos del IVA / PERITOS CONTADORES – No eran los profesionales para determinar la naturaleza de unos barcos / EXENCION DEL IVA – No procedía porque no se probó a través del experticio que los bienes tenían dicha calidad

El dictamen pericial decretado en este proceso no ofrece la convicción necesaria para que lleve al juzgador a determinar que las embarcaciones objeto de

cuestionamiento se encuentran en la clasificación arancelaria 89.02 barcos de pesca y, por lo tanto, su comercialización excluida del impuesto sobre las ventas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 424 del Estatuto tributario. En el dictamen presentado los peritos declararon que ante el desconocimiento técnico del tipo de mercancía facturada, se recurrió al informe de un ingeniero naval, declaración que desconoce el artículo 236 numeral 3º del Código de Procedimiento Civil, según el cual los peritos al posesionarse deberán manifestar que tienen los conocimientos necesarios para rendir el dictamen. La experticia se remitió a las conclusiones del ingeniero naval Mario Vargas Cabeza, perito marítimo en ingeniería naval, categoría "A", expuestas en documentos que fueron enviados a los peritos por la Jefe de Contabilidad e Impuestos de la empresa demandante, por lo que no puede considerarse que sea una información aportada por un tercero de las que trata el numeral 3º del artículo 237 del Código de Procedimiento Civil, citado en la sentencia.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 236 NUMERAL 3

SALVAMENTO DE VOTO

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., veintinueve (29) de septiembre de dos mil once (2011)

Radicación número: 05001-23-31-000-1998-03129-01(17931)

Actor: EDUARDO LONDOÑO E HIJOS SUCESORES LIMITADA-EDUARDOÑO LIMITADA.

Me separo de la decisión mayoritaria de la Sala de declarar la nulidad parcial de los actos de determinación oficial del impuesto sobre las ventas, con los cuales se modificó la declaración privada presentada por la actora por el cuarto bimestre del año gravable 2004, en cuanto consideró esta Corporación Judicial que, previa valoración de las pruebas aportadas al expediente, en especial el dictamen pericial, las embarcaciones comercializadas por la sociedad actora cumplen con los requisitos para ser consideradas como barcos de pesca, razón por la cual determinó que los ingresos obtenidos por este concepto, que ascienden a la suma de \$468.206.985, se encuentran excluidos del IVA y, en consecuencia, levantó la sanción por inexactitud ligada a esta actividad.

El dictamen pericial decretado en este proceso no ofrece la convicción necesaria para que lleve al juzgador a determinar que las embarcaciones objeto de cuestionamiento se encuentran en la clasificación arancelaria 89.02 barcos de pesca y, por lo tanto, su comercialización excluida del impuesto sobre las ventas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 424 del Estatuto tributario, por las siguientes razones:

En este proceso se designaron peritos contadores para rendir un dictamen que debía versar sobre: *"A. valor pormenorizado unidad por unidad de las embarcaciones correspondientes a la suma total de \$511.197.000, materia del rechazo de que trata la operación administrativa de autos. B. Determinación de la categoría de tales embarcaciones, y concretamente, si se trata de "barcos para pesca o no".*"

El dictamen pericial concluyó que *“De acuerdo a todas las pruebas recopiladas, tales como inspección ocular al sitio de producción de los barcos fabricados por la empresa, el dictamen técnico y debidamente complementado del perito Ingeniero Naval, la certificación emanada por la Revisoría Fiscal del ente jurídico, las clasificaciones arancelarias de los artículos relacionados, el análisis de las diferentes comunicaciones y la correspondencia con (sic) Resolución del INPA No. 000383 del 2 de julio de 2006 y su Decreto 2256 de 1991, reglamentario de la ley 13 de 1990, no dejan duda alguna de que todas las embarcaciones relacionadas como excluidas o no gravadas en el bimestre julio-agosto de 1994 efectivamente están dentro de los parámetros determinados para embarcaciones de pesca artesanal, excluidas por expreso mandato de la ley del pago del impuesto sobre las ventas.”*

En cuanto a la vista ocular que dicen los peritos haber realizado a las instalaciones de la actora ubicadas en la carrera 42 No. 46-71 del municipio de Itaguí, el dictamen establece que en dicha diligencia se observó *“ - forma física de las embarcaciones de pesca y de las demás embarcaciones, las cuales forman parte del inventario de la empresa; - el proceso productivo de sus mercancías”*. Por lo tanto, dicha vista no acreditó que de manera específica las embarcaciones objeto de esta litis hubieran sido objeto de experticia.

En el dictamen presentado los peritos declararon que ante el desconocimiento técnico del tipo de mercancía facturada, se recurrió al informe de un ingeniero naval, declaración que desconoce el artículo 236 numeral 3º del Código de Procedimiento Civil, según el cual los peritos al posesionarse deberán manifestar que tienen los conocimientos necesarios para rendir el dictamen.

La experticia se remitió a las conclusiones del ingeniero naval Mario Vargas Cabeza, perito marítimo en ingeniería naval, categoría “A”, expuestas en documentos que fueron enviados a los peritos por la Jefe de Contabilidad e Impuestos de la empresa demandante, por lo que no puede considerarse que sea una información aportada por un tercero de las que trata el numeral 3º del artículo 237 del Código de Procedimiento Civil, citado en la sentencia.

Además, la Licencia No. DIMAR-PN-059-73072933-98 del Ministerio de Defensa Nacional, da cuenta de que la competencia del señor Mario Vargas Cabeza, como perito marítimo, está delimitada a *“1. Facultad otorgada. A. como **ASESOR** del Capitán de Puerto y Auxiliar de la Justicia para efectuar inspecciones y reconocimientos del equipo y material de ingeniería de las naves de bandera Colombianas y Extranjeras, sin límite de tonelaje de registro bruto.”*, y que la licencia es válida hasta el 15 de abril del 2001.

De esta manera, no se encuentra que el ingeniero naval Mario Vargas Cabeza tuviera competencia en el tema objeto de esta pericia, y tampoco tenía la licencia vigente para la fecha en la que expidió el informe en cuestión, porque si bien este carece de fecha, al mismo se anexaron unos planos de escala, dentro de los cuales se allegó el E23AOB, que tiene como fecha julio 6 de 2001.

Igualmente, el dictamen no hace referencia a investigaciones efectuadas para verificar que los bienes vendidos por la sociedad corresponden a la descripción de las notas explicativas del sistema armonizado frente a la partida 89.02 sino que, como se dijo, se remitió a lo dicho por un tercero vinculado por la misma sociedad demandante, que terminó remplazando a los peritos designados en primera instancia.

De otra parte, la certificación del revisor fiscal, a la que hace alusión el dictamen pericial, indicó que *“... los botes de pesca artesanal incluidos en el renglón 3 de la declaración como ingresos por operaciones excluidas y no gravadas, están dentro de las características de los barcos de pesca artesanal definidas por el INPA según resolución 383 de julio 2 de 1996.”* El análisis que efectuaron los peritos frente a la certificación emitida por el revisor fiscal se limitó a indicar que estaba en concordancia con el informe del INPA y el articulado del Estatuto Tributario.

De otro lado, se tuvo en cuenta en la experticia la Resolución 000383 del 2 de julio de 1996, expedida por el Instituto de Pesca y Acuicultura, mediante la cual se fijaron los parámetros técnicos de identificación y definición de las embarcaciones efectivamente destinadas a la pesca artesanal, para justificar la aplicación de las exenciones tributarias, y si bien ese reglamento se refiere a la exclusión del IVA, de conformidad con el artículo 424 del Estatuto Tributario no se puede considerar eficaz para demostrar los hechos del proceso, toda vez que el experticio no acreditó que los bienes en discusión fueron dedicados a la actividad de pesca.

Por lo anterior, la sociedad contribuyente, quien tenía la carga de la prueba, no desvirtuó que las embarcaciones vendidas correspondían a bienes gravados, como lo consideró la DIAN.

WILLIAM GIRALDO GIRALDO