**CONSEJO DE ESTADO**
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**
**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**Bogotá D.C., veintiocho (28) de marzo de dos mil diecinueve (2019)**

| | |
|---|---|
| **Referencia:** | NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO |
| **Radicación:** | 08001233300020130059301 (22078) |
| **Demandante:** | CARTÓN DE COLOMBIA SA |
| **Demandado:** | DISTRITO ESPECIAL, INDUSTRIAL Y PORTUARIO DE BARRANQUILLA |

**Temas:** Ica. Ventas en zona franca.

## SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección Cuarta a decidir el recurso de apelación interpuesto por el apoderado la sociedad Cartón de Colombia SA, parte demandante en el presente proceso, contra la sentencia del 28 de noviembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión A, que negó las pretensiones de la demanda.

## ANTECEDENTES

### 1. Demanda

### 1.1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, Cartón de Colombia SA, solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones y condenas:

*"1. **DECLARAR LA NULIDAD** de los siguientes Actos Administrativos proferidos por la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Pública Distrital de la Alcaldía de Barranquilla:*

*-Liquidación Oficial de Revisión COD. 504 Acto Nº GGI-FI-LR-00001-12 del 04 de enero de 2012.*
*-Resolución Nº G.G.I.-DT-RS 00257-13 del 04 de marzo de 2013 (Por la cual se resuelve un Recurso de Reconsideración).*

*2.Como consecuencia de la anterior declaratoria, **RESTABLECER EN SU DERECHO** a la sociedad **CARTON DE COLOMBIA S.A., NIT 890.300.406-3,** disponiendo la no sujeción con el impuesto de industria y comercio a las ventas de bienes a Zona Franca.*

*3. Condenar en costas procesales y agencias en derecho al **DISTRITO ESPECIAL, INDUSTRIAL Y PORTUARIO DE BARRANQUILLA** (Atlántico)".*

## 1.2. Hechos

1.2.1.- La actora presentó la declaración del Ica correspondiente al año gravable 2009 en el Distrito de Barranquilla.

1.2.2.- El 13 de abril de 2011, la Secretaría de Hacienda Distrital de la Alcaldía de Barranquilla, notificó a la demandante el Requerimiento Especial No. GGI-FI-RE-00019-11 del 05 de abril de 2011, en el que propuso aumentar la base gravable declarada por el año gravable 2009, en el sentido de incluir los ingresos registrados por la actora como "obtenidos en otras jurisdicciones" y deducciones por ventas en zona franca.

1.2.3.- La propuesta fue llevada a la Liquidación Oficial de Revisión No. GGI-FI-LR00001-12, notificada el 4 de enero de 2012.

1.2.4.-La anterior decisión fue modificada al resolver el recurso de reconsideración interpuesto por la actora, en el sentido de excluir de la base gravable los ingresos por concepto de ventas en otros municipios, respecto de los que se acreditó el pago del Ica. De otra parte, se mantuvo la adición de ingresos correspondientes a ventas en zona franca y la sanción por inexactitud.

## 1.3. Normas violadas y concepto de la violación

La actora alega el desconocimiento de las siguientes disposiciones:

- Artículos 1, 2, 29, 95 numeral 9º, 121 y 209 de la Constitución Política de Colombia.

- Ley 14 de 1983.
- Decreto Ley 1333 de 1986.
- Artículos 46 y 57 del Acuerdo Distrital 030 de 2008.
- Artículos 46 y 57 del Decreto Distrital 0180 de 2010.
- Decreto 2685 de 1999.
- Ley 1004 de 2005.
- Artículos 137 ss. de la Ley 1437 de 2011.

**1.3.1.-Nulidad por desconocimiento del carácter excluido de las exportaciones**

1.3.1.1.- La Ley 14 de 1983 regula la base gravable del Ica, y precisa que se compone del promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, con exclusión, entre otros, de las exportaciones.

En el mismo sentido, el Decreto Ley 1333 de 1986 prohíbe gravar los artículos de producción nacional destinados a la exportación.

Ambas disposiciones fueron reiteradas por las normas locales del Distrito de Barranquilla (Artículos 46 y 57 del Acuerdo 030 de 2008 y el Decreto 0180 de 2010).

No obstante, ninguna de las anteriores precisó el concepto de exportación para el caso concreto, por lo que debe acudirse a la definición general de la figura, que está en el artículo 1º del Decreto 2685 de 1999. De acuerdo con el concepto allí precisado, se considera exportación la salida de mercancías a una zona franca.

1.3.1.2.- El supuesto previsto por la norma en mención se corrobora en el caso concreto, pues la actora vende mercancías en zona franca del Distrito de Barranquilla.

En esa medida, los ingresos obtenidos por tales ventas no hacen parte de la base gravable del Ica en el Distrito de Barranquilla, y las adiciones que en ese sentido hizo la entidad demandada, son improcedentes.

**1.3.2. Improcedencia de la sanción por inexactitud**

1.3.2.1.- La sanción por inexactitud impuesta a la actora es improcedente, habida cuenta de que esta no reportó datos falsos o errados a la administración.

Además, en este caso existe una diferencia de criterios entre la administración y la actora, en relación con la naturaleza de las ventas realizadas por esta última en zona franca. Ambas asumen una interpretación diferente del alcance de la definición del concepto “exportación”, y es en esa disparidad que radica la diferencia entre lo declarado y la liquidación oficial.

## 2. Oposición

El Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

2.1.- La definición de exportación a que se refiere la actora es especial para asuntos aduaneros. En los demás supuestos jurídicos debe acudirse a la definición general, natural y obvia de la expresión, que alude al envío de mercancías de un país de origen a otro distinto.

Por lo tanto, no es cierto que las ventas en zona franca se consideren exportación para efectos del Ica.

2.2.- Así las cosas, no es posible excluir los ingresos a que se refiere la actora, habida cuenta de que no acreditó que estos cumplan las condiciones para ser detraídos de la base gravable del Ica.

2.3.- En consecuencia, propuso las excepciones de legalidad de los actos demandados y buena fe.

## 3. Sentencia de primera instancia

3.1.-El Tribunal Administrativo del Atlántico, en la sentencia del 28 de noviembre de 2014 objeto de apelación, negó las pretensiones de la demanda, porque concluyó que los ingresos deducidos por la actora no están excluidos de la base gravable del Ica.

Para el juez de primera instancia, los beneficios o tratamientos especiales que prevé la legislación aduanera no son aplicables a los tributos territoriales, pues aquella solo afecta los gravámenes nacionales.

Por lo tanto, no pueden reputarse como exportaciones las ventas realizadas en zona franca, tal como propone la demandante.

3.2.- La sanción por inexactitud es procedente habida cuenta de que la actora omitió tales ingresos. Y no hay lugar a levantarla, pues no se acreditó que existiera una diferencia de criterios, en vista de la claridad de las normas nacionales y locales que definen el territorio en que se aplican los tratamientos especiales de zona franca.

El *a quo* no condenó en costas.

## 4. Recurso de apelación

4.1.- La demandante apeló con fundamento en una presunta interpretación errada del problema jurídico por parte del juez de primera instancia.

Según el recurso de apelación, el *a quo* abordó erróneamente la discusión planteada en la demanda, pues el argumento estaba dirigido a demostrar que el término exportación debe ser entendido en el sentido que la ley aduanera lo define, pues es la única definición que existe. No obstante, el Tribunal se refirió al régimen tributario de zona franca y los beneficios que en materia de impuestos nacionales rigen allí, asunto que no fue objeto de la demanda.

4.2.- Señaló que las normas que contemplan la exclusión de las exportaciones deben ser interpretadas de manera sistemática con el ordenamiento normativo colombiano, en particular, las disposiciones que regulan y definen las exportaciones.

4.3.- Insistió en la procedencia de la exclusión, que –dijo-, tiene fundamento en la finalidad de proteger las exportaciones de productos colombianos, bien sea por las divisas que generan o por cuestiones de competencia en el mercado internacional.

4.4.- En el caso concreto existe una diferencia de criterios en relación con el alcance de la expresión “exportación” a que se refiere el Estatuto Aduanero, circunstancia que justifica el levantamiento de la sanción por inexactitud impuesta en los actos cuestionados.

## 5. Alegatos de conclusión en segunda instancia

5.1.- El ente demandado presentó alegatos de conclusión, en los que ratificó lo dicho en la contestación de la demanda.

El demandante no presentó alegatos.

## 6. Concepto del Ministerio Público

6.1.- El Ministerio Público no rindió concepto.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

### 1. Problema jurídico

En el caso concreto se controvierte la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nº GGI-FI-LR-00001-12 del 04 de enero de 2012, y la Resolución Nº G.G.I.-DT-RS 00257-13 del 04 de marzo de 2013, proferidas por la Secretaría de Hacienda Distrital de Barranquilla, que modificaron el Ica declarado por la actora para el año gravable 2009.

En los términos del recurso de apelación y, según el marco de competencia del Juez de Segunda Instancia, la Sala deberá determinar si es procedente la exclusión de los ingresos por "ventas en zona franca" de la base gravable del Ica de la actora por el año gravable 2009.

### 2.- Impuesto de Industria y Comercio en exportaciones

2.1.- El Impuesto de Industria y Comercio grava la realización de actividades comerciales, industriales y de servicios en jurisdicción de los municipios[1].

La base gravable del impuesto es el promedio de los ingresos brutos percibidos en su desarrollo, con exclusión de aquellos expresamente señalados por el artículo 196 del Decreto Ley 1333 de 1986 que regula la materia, esto es, los provenientes de las *"devoluciones -ingresos provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones-, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios[2]".*

2.2.- La anterior, como puede verse, es la norma que regula de manera especial la base gravable del Ica y las exclusiones aplicables, entre otras, la de incluir en dicha base los ingresos producto de la actividad de exportación.

2.3.- También existe una prohibición general de gravar con cualquier tributo

---

[1] Decreto Ley 1333 de 1986. Artículo 195.

[2] La norma transcrita es la vigente al momento de expedición de los actos cuestionados. En la actualidad, por virtud de la modificación hecha por el artículo 342 de la Ley 1819 de 2016, según el cual, *"…no hacen parte de la base gravable los ingresos correspondientes a actividades exentas, excluidas o no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos".*

las exportaciones de productos de origen nacional, que está en el artículo 259 del Decreto 1333 de 1986.

2.4.- En el primer supuesto, es necesario que el contribuyente acredite la realización de una actividad de exportación como fuente de los ingresos que pretende excluir, en tanto que en el supuesto general, que se repite, se aplica a todos los tributos municipales, debe demostrar que dichas exportaciones recaen sobre productos de origen nacional, pues así se desprende de la norma, que expresamente prohíbe gravar *"los artículos de producción nacional destinados a la exportación".*

**3.- Caso concreto**

3.1.- La actora afirma que durante el año gravable 2009 obtuvo ingresos por ventas en zona franca del Distrito de Barranquilla, que no causan el Ica, por tratarse de exportaciones, en los términos del Estatuto Aduanero Nacional (Decreto 2685 de 1999) vigente para la época de los hechos, que subsume la introducción de mercancías en zona franca en la categoría de "exportación".

3.2. Ahora bien, en los términos del Estatuto Aduanero, no toda *"salida de mercancías a una zona franca"* puede reputarse exportación, en la medida en que i) aquella debe asociarse a la finalidad de egreso del país, connatural al concepto mismo de exportación, y ii) que el Estatuto en comento expresamente prevé cuáles de esas salidas adquieren o no la calidad de exportación.

Todo, porque el artículo 261 del Decreto 2685 de 1999, vigente para la época de los hechos parte de un supuesto principal: la salida de mercancías con destino a otro país:

> *"EXPORTACIÓN*
> *Es la salida de mercancías del territorio aduanero nacional con destino a otro país. También se considera exportación, además de las operaciones expresamente consagradas como tales en este decreto, la salida de mercancías a una zona franca en los términos previstos en el presente decreto".* (Énfasis propio).

3.3.- Y en lo que toca con las zonas francas, para reputarla "exportación", debe tenerse en cuenta el artículo 396 ibídem:

> *"EXPORTACIÓN DEFINITIVA. Se considera exportación definitiva, la introducción a Zona Franca Permanente desde el Territorio Aduanero Nacional, de materias primas, partes, insumos y bienes terminados*

*nacionales o en libre disposición, necesarios para el normal desarrollo de su objeto social a favor del Usuario Operador o Industrial de Bienes y de Servicios, siempre y cuando dicha mercancía sea efectivamente recibida por ellos.*

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

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

*Tampoco se considera exportación el envío de bienes nacionales o en libre disposición a Zona Franca desde el resto del territorio nacional a favor de un Usuario Comercial."*

3.4.-En esas condiciones, solo podría tenerse como exportación el ingreso de mercancías con destino a usuarios operadores o industriales de bienes y servicios, concepto que no necesariamente corresponde a las ventas a que hace referencia la actora.

3.5.- Tanto en el procedimiento que antecedió a los actos administrativos cuestionados, como durante el proceso contencioso, la actora omitió aportar alguna evidencia del tipo de venta o naturaleza del ingreso de mercancía en zona franca a favor de un usuario operador o industrial de bienes y servicios, respecto de las cuales pide el tratamiento tributario especial en ICA.

El certificado de revisor fiscal aportado[3] no hace referencia alguna a los documentos y soportes contables que respaldan sus afirmaciones acerca de la realización de ventas en zona franca por valor de $5.466.499.463, y tampoco puede deducirse eso de la copia del registro contable de la cuenta No. 41203320, relativa a ventas.

Por lo demás, tampoco se sabe la calidad de los compradores; esto es, si se trata de usuarios operadores de zona franca.

A pesar de que se relacionan una serie de documentos soporte de las ventas, al proceso no se allegó por lo menos un muestreo de los mismos.

---

[3] Fls. 76 y 77. Cuaderno principal 1.

3.6.- Adicionalmente, y aunque ello no supone la existencia de tarifa legal en la materia, el artículo 369 de la Resolución 4240 de 2000, reglamentaria del Decreto 2685 de 1999[4] señala que el ingreso de mercancía en zona franca requiere el diligenciamiento de un formulario de ingreso o de una autorización de embarque, según el tipo de usuario al que esté dirigida. Así lo prevé la disposición en mención:

> *"Artículo 369. Trámite para el ingreso de mercancías desde el resto del territorio aduanero nacional, con destino a las zonas francas. Las exportaciones de que trata el inciso primero del artículo 396 del decreto 2685 de 1999, destinadas a usuarios operadores, usuarios industriales de bienes y usuarios industriales de servicios de zona franca, solo requerirán el diligenciamiento y trámite del formulario de ingreso, al cual tendrá acceso la autoridad aduanera a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Este formulario se considerará, para todos los efectos como la declaración de exportación definitiva.*
>
> *Sin perjuicio de lo previsto en el inciso anterior, las exportaciones destinadas al usuario operador o a un usuario industrial de zona franca, también podrán presentarse diligenciando una solicitud de autorización de embarque en los términos previstos en el artículo 272 del decreto 2685 de 1999.*
> *(…)".* (Énfasis propio).

Ninguno de esos documentos fue puesto a disposición de la Sala, y tampoco fueron aportados en sede administrativa, o exhibidos en la inspección realizada por la administración.

3.7.- Al respecto vale precisar que en la demanda[5], la actora afirma que la administración no solicitó dicha información-la relativa al formulario de ingreso y la autorización de embarque-.

No obstante, es claro que si a la demandante le corresponde acreditar los supuestos "*de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen*[6]*",* era aquella la obligada a exhibir o aportar los documentos que acreditaran el ingreso de mercancía a zona franca.

---

[4] Vigentes para la fecha de los hechos.
[5] Fls. 221 y 222.
[6] Código General del Proceso. Ley 1564 de 2012. Artículo 167.

Si bien en sede administrativa el Distrito de Barranquilla requirió los formularios únicos de exportación o una certificación de la autoridad aduanera, y la actora alegó que los mismos no eran los únicos medios para acreditar las ventas en zona franca, nada impedía que además, aportara los formularios de ingreso o las autorizaciones de embarque respectivos.

Sin embargo, no lo hizo y tampoco los aportó al proceso contencioso.

En esa medida, no prospera el cargo de apelación.

3.8.- Acerca de la sanción por inexactitud impuesta en los actos cuestionados, se advierte que en el caso concreto la diferencia de criterios alegada no tiene la firmeza y solidez que demanda esta figura, pues el artículo 1 del Estatuto Aduanero (transcrito previamente) y demás normas complementarias, son claras al delimitar el alcance de la expresión "exportación", y en el caso concreto no existen pruebas que permitan subsumirlo en el supuesto delimitado por tales normas.

En esa medida, debe mantenerse la sanción. No obstante, esta corresponderá al 100% de la diferencia entre lo declarado y la base gravable real. Esto, en aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, establecido en el parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, aplicable al caso por virtud de la remisión prevista en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002[7].

Para el efecto, y por razones de economía procesal, la Sala liquidará nuevamente la sanción, por lo que se revocará la sentencia de primera instancia, para en su lugar, declarar la nulidad parcial de los actos demandados, únicamente en lo que corresponde a la sanción por inexactitud, que quedará de la siguiente forma:

| | |
|---|---|
| Total saldo a pagar determinado antes de sanción | 384.265.000 |
| Menos: saldo a pagar declaración privada | 344.852.000 |
| Base de sanción | 39.413.000 |
| porcentaje a aplicar | 100% |
| SANCIÓN POR INEXACTITUD PROPUESTA | 39.413.000 |
| MAS:SANCIONES DECLARADAS | 0 |

[7] *Art. 59. Procedimiento tributario territorial. Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.*

| | |
|---|---|
| TOTAL: SANCIÓN DETERMINADA | 39.413.000 |

No se condenará en costas en esta instancia, pues no se acreditó su causación.

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

**FALLA**

**1.-** MODIFICAR, por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia, la sentencia del 28 de noviembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, en el proceso de la referencia, y en su lugar:

**2.-** DECLARAR la nulidad parcial de los actos demandados, **únicamente** en lo que respecta a la cuantificación de la sanción por inexactitud.

**3.-** A título de restablecimiento del derecho, **declarar** como valor a pagar a cargo de Cartón de Colombia S.A. por **concepto de sanción por inexactitud** la suma de treinta y nueve millones cuatrocientos trece mil pesos ($39.413.000), de conformidad con la liquidación efectuada en la parte considerativa de esta sentencia.

**4.-** NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

**5.-** Sin condena en costas

**6.-** Ejecutoriada la presente providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese, cúmplase.

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**
Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**