



FALTA DE CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA O NO CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA - Efectos. Reiteración de jurisprudencia / FALTA DE OPOSICIÓN A LAS PRETENSIONES DE LA DEMANDA - Efectos. Reiteración de jurisprudencia

Como el *a quo* tuvo por no contestada la demanda, la sociedad apelante estima que no se apreció el indicio en contra de la entidad demandada, por lo que la ausencia de valoración de la conducta procesal de la DIAN hubiera influido en la decisión final. Al respecto se observa que pese a que la DIAN contestó la demanda, en el auto de pruebas del 28 de febrero de 2013 se tuvo por no contestada, pues fue presentada de manera extemporánea. Con base en lo anterior y teniendo en cuenta lo previsto en los artículos 144 del CCA y 95 del CPC, aplicable en virtud del artículo 267 del CCA, se reitera que «la falta de contestación de la demanda o de oposición a las pretensiones, puede ser apreciada por el juez, solo como indicio grave, no como allanamiento a las pretensiones».

FUENTE FORMAL: DECRETO 01 DE 1984 (CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO) - ARTÍCULO 144 / DECRETO 01 DE 1984 (CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO) - ARTÍCULO 267 / CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTÍCULO 95

NOTA DE RELATORÍA: En relación con los efectos procesales de la falta de contestación de la demanda, de la falta de oposición a las pretensiones o de intervención en el proceso por parte de la entidad demandada se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 17 de mayo de 2018, radicación 25000-23-24-000-2010-00642-02(20718), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, que reitera la sentencia del 27 de mayo de 2010, radicación 76001-23-31-000-2003-03037-01(17324), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA POR IMPORTACIÓN ORDINARIA DE MAQUINARIA INDUSTRIAL QUE NO SE PRODUZCA EN EL PAÍS POR PARTE DE USUARIOS ALTAMENTE EXPORTADORES ALTEX - Exclusión / EXCLUSIÓN DE IVA POR IMPORTACIÓN ORDINARIA DE MAQUINARIA INDUSTRIAL QUE NO SE PRODUZCA EN EL PAÍS - Beneficiarios y requisitos / EXCLUSIÓN DE IVA POR IMPORTACIÓN ORDINARIA DE MAQUINARIA INDUSTRIAL QUE NO SE PRODUZCA EN EL PAÍS POR PARTE DE USUARIOS ALTAMENTE EXPORTADORES ALTEX - Requisitos / EXCLUSIÓN DE IVA POR IMPORTACIÓN ORDINARIA DE MAQUINARIA INDUSTRIAL QUE NO SE PRODUZCA EN EL PAÍS POR PARTE DE EXPORTADORES - Requisitos / EXCLUSIÓN DE IVA POR IMPORTACIÓN ORDINARIA DE MAQUINARIA INDUSTRIAL QUE NO SE PRODUZCA EN EL PAÍS POR PARTE DE NUEVAS EMPRESAS - Requisitos

De acuerdo con el literal g) del artículo 428 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, la importación ordinaria de maquinaria industrial que no se produzca en el país, destinada a la transformación de materias primas, por parte de los usuarios altamente exportadores (ALTEX), no causa el impuesto sobre las ventas (...). El literal g) del artículo 428 del ET fue reglamentado por el **Decreto 953 del 11 de abril de 2003**, el cual, en sus artículos 1, 2, 4 y 6, precisó los sujetos beneficiarios de la exclusión de IVA y los principales requisitos para acceder a ésta, en los siguientes términos: **Usuarios altamente exportadores** que tengan vigente este reconocimiento, deben: - Utilizar el **código de registro** asignado por la DIAN (**art. 2**)



y, - Cumplir con el **requisito previsto en el artículo 6** del decreto, esto es, solicitar y obtener, antes de la presentación de la declaración de importación, la **certificación** del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo **en la que conste que los bienes importados poseen la calidad de maquinaria industrial no producida en el país** destinada a la transformación de materias primas. **Exportadores** que acrediten el cumplimiento del requisito previsto en el literal b) del artículo 36 del Decreto 2685 de 1999, deben: - Presentar **solicitud de inscripción como usuario altamente exportador** ante la DIAN y, - Presentar un **certificado expedido por Contador Público o Revisor Fiscal**, en el que conste que durante el año inmediatamente anterior, las **operaciones de exportación** realizadas directamente o por intermedio de una sociedad de comercialización internacional, **se cumplieron en el porcentaje señalado en el literal b) del artículo 36 del Decreto 2685 de 1999** y que los **bienes importados permanecen dentro del patrimonio del importador por el término de vida útil**, el cual no podrá ser inferior al establecido en el artículo 2º del Decreto 3019 de 1989. (**Art. 4 D. 953 de 2003**). La certificación se deberá entregar ante la Subdirección de Comercio Exterior de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, dentro de los quince (15) días siguientes al vencimiento de cada año, contado a partir de la ejecutoria del acto administrativo de inscripción. **Nuevas empresas** (aquellas constituidas a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Ley 788 de 2002 que hayan realizado operaciones durante un término no superior a un (1) año, contado a partir de la fecha de su constitución en debida forma), deben: - Presentar **solicitud de inscripción como usuario altamente exportador** ante la DIAN y, - **Constituir una garantía bancaria o de compañía de seguros a favor** de la DIAN por el término de un año y tres meses más, por el valor del impuesto sobre las ventas que se generaría por cada importación de maquinaria industrial, los intereses moratorios a que haya lugar y el cinco por ciento (5%) del valor FOB de la maquinaria a importar, en el evento en que el importador no cumpla el requisito previsto en el literal b) del artículo 36 del Decreto 2685 de 1999.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 428 LITERAL G / DECRETO 3019 DE 1989 - ARTÍCULO 2 / LEY 788 DE 2002 / DECRETO 953 DE 2003 - ARTÍCULO 1 / DECRETO 953 DE 2003 - ARTÍCULO 2 / DECRETO 953 DE 2003 - ARTÍCULO 4 / DECRETO 953 DE 2003 - ARTÍCULO 6 / DECRETO 2685 DE 1999 - ARTÍCULO 36 LITERAL B

USUARIO ALTAMENTE EXPORTADOR ALTEX - Definición / INSCRIPCIÓN COMO USUARIO ALTAMENTE EXPORTADOR ALTEX - Condiciones / CERTIFICACIÓN DEL MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO EN LA QUE CONSTE QUE LOS BIENES IMPORTADOS POSEEN LA CALIDAD DE MAQUINARIA INDUSTRIAL NO PRODUCIDA EN EL PAÍS DESTINADA A LA TRANSFORMACIÓN DE MATERIAS PRIMAS - No obtención antes de la presentación de la declaración de importación. No conlleva la pérdida del beneficio tributario previsto en el literal g) del artículo 428 del Estatuto Tributario / EXCLUSIÓN DE IVA POR IMPORTACIÓN ORDINARIA DE MAQUINARIA INDUSTRIAL QUE NO SE PRODUZCA EN EL PAÍS POR PARTE DE USUARIOS ALTAMENTE EXPORTADORES ALTEX - Requisitos. No exigencia del requisito previsto en el artículo 4 del Decreto 953 de 2003 / BENEFICIO TRIBUTARIO DE EXCLUSIÓN DE IVA POR IMPORTACIÓN ORDINARIA DE MAQUINARIA INDUSTRIAL NO PRODUCIDA EN EL PAÍS POR PARTE DE USUARIOS ALTAMENTE EXPORTADORES ALTEX – Configuración por cumplimiento de requisitos legales



[E] artículo 35 del Decreto 2685 de 1999 (Estatuto Aduanero), define a un **usuario altamente exportador** (ALTEX) como «*la persona jurídica que haya sido reconocida e inscrita como tal por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, previo el cumplimiento de los requisitos señalados en este decreto*». Conforme con el artículo 36 del citado Estatuto Aduanero, podrán ser reconocidas e inscritas como usuarios altamente exportadores por parte de la autoridad aduanera, las personas jurídicas que acrediten las siguientes condiciones: a) La realización de exportaciones durante los doce (12) meses inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud por un valor FOB igual o superior a dos millones de dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (US\$ 2.000.000), y b) Que el valor exportado, directamente o a través de una sociedad de comercialización internacional, represente por lo menos el treinta por ciento (30%) del valor de sus ventas totales en el mismo período; o c) **En caso de no cumplirse las condiciones enunciadas en los literales a) y b)**, las personas jurídicas podrán ser reconocidas e inscritas como usuarios altamente exportadores siempre y cuando acrediten que el **valor exportado**, directamente o a través de una sociedad de comercialización internacional, **representa un valor FOB igual o superior a veintiún millones de dólares** de los Estados Unidos de Norteamérica (US\$21.000.000). De la anterior normativa se desprende que para ser un usuario altamente exportador (ALTEX) y, en consecuencia, acceder a la exclusión de IVA de que trata el literal g) del artículo 428 del ET, se deben cumplir las condiciones señaladas en los literales a) y b), o la establecida en el literal c) del citado artículo 36 del Estatuto Aduanero. (...)

[C]omoquiera que la demandante contaba con el reconocimiento de ser un **usuario altamente exportador** (ALTEX), para efecto de la exclusión del IVA prevista en el literal g) del artículo 428 del ET, debía cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 2 y 6 del Decreto 953 de 2003 (como lo sostiene la recurrente) y no con los señalados en el artículo 4 ib. (como lo entienden la DIAN y el tribunal) (...) Si bien es cierto que el artículo 6 del Decreto 2685 de 1999 establece que la certificación sobre la no producción nacional de la maquinaria importada debe ser obtenida antes de la presentación de la declaración de importación, este aspecto no es discutido en el proceso. Además se destaca que la Sección ha precisado que si bien es procedente que la ley exija la acreditación de ciertas condiciones para tener derecho a ciertos beneficios tributarios y, que para el efecto es pertinente que se exijan certificaciones o documentos equivalentes al momento de la importación, también ha dicho que las disposiciones que regulan esos requisitos no prevén la pérdida del beneficio cuando las condiciones para tener derecho al beneficio tributario se acreditan con posterioridad a la importación. En consecuencia, se evidencia que se da cumplimiento a los requisitos establecidos en los artículos 2 y 6 del Decreto 953 de 2003. Por lo demás, aunque la recurrente no se encontraba obligada a acreditar mediante una certificación de revisor fiscal que el bien importado permanecía en el patrimonio de la sociedad, observa la Sala que con la demanda la sociedad aportó la certificación de revisor fiscal del 8 de mayo de 2012, según la cual “*de acuerdo con los registros contables al 30 de abril de 2012, la máquina industrial “Kiefel”, se encuentra activa en el patrimonio (...)*”, en cumplimiento a lo dispuesto en el inciso 3 del literal g) del artículo 428 ET. (...) Con base en las anteriores consideraciones, se encuentra demostrado que la actora, en su calidad de usuario altamente exportador (ALTEX), cumplió con los requisitos señalados en el literal g) del artículo 428 del Estatuto Tributario y en el Decreto 953 de 2003, para acceder a la exclusión del IVA por la importación de maquinaria industrial no producida en el país destinada a la transformación de materias primas.



FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 428 LITERAL G / DECRETO 2685 DE 1999 - ARTÍCULO 6 / DECRETO 2685 DE 1999 - ARTÍCULO 35 / DECRETO 2685 DE 1999 - ARTÍCULO 36 / DECRETO 953 DE 2003 - ARTÍCULO 2 / DECRETO 953 DE 2003 - ARTÍCULO 4 / DECRETO 953 DE 2003 - ARTÍCULO 6

NOTA DE RELATORÍA: En relación con el hecho de que la acreditación con posterioridad a la importación de las condiciones o requisitos exigidos por la ley para tener derecho a ciertos beneficios tributarios no da lugar a su pérdida se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 28 de agosto de 2013, radicación 13001-23-31-000-2004-00233-01(18080), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, que reitera el precedente contenido en sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 25 de noviembre de 2004, radicación 11001-03-27-000-2002-0100-01(13533), C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 4 de noviembre de 2010, radicación 76001-23-31-000-2004-05315-01(17243), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

PRUEBAS EN EL PROCESO JUDICIAL - Libertad probatoria. Las partes están facultadas para presentar nuevas pruebas o mejorar las aportadas en sede administrativa / PROCESO JUDICIAL - Carga probatoria / CARGA PROBATORIA EN EL PROCESO JUDICIAL- Alcance / PRESENTACIÓN O APORTE EN SEDE JUDICIAL DE PRUEBAS NUEVAS O MEJORES PRUEBAS QUE LAS APORTADAS ANTE LA ADMINISTRACIÓN - Procedencia. Reiteración de jurisprudencia

Sobre la oportunidad de aportar pruebas, es criterio reiterado de la Sección la admisibilidad en el proceso judicial, de aquellas pruebas no presentadas en sede administrativa. Esto es así, en virtud del principio de libertad probatoria y el consecuente derecho que le asiste a las partes de aportar los medios de prueba necesarios a fin de acreditar los supuestos de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen (...) En la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el administrado puede desvirtuar la presunción de legalidad del acto demandado con nuevas o mejores pruebas que las aportadas en sede administrativa, pues, legalmente no existe ningún impedimento para que no se puedan apreciar pruebas diferentes a las valoradas por la administración. Además, es carga de las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen (artículo 177 C.P.C.).

FUENTE FORMAL: CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTÍCULO 177

NOTA DE RELATORÍA: En relación con la oportunidad para aportar y valorar pruebas en sede judicial que no se aportaron en la actuación administrativa se reiteran las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 23 de septiembre de 2010, radicación 25000-23-27-000-2005-01654-01(17425), C.P. William Giraldo Giraldo; 6 de agosto de 2015, Radicación 66001-23-31-000-2012-00005-01(20130), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 14 de junio de 2018, radicación 73001-23-33-000-2013-00264-01(21061), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y de 4 de octubre de 2018, radicación 76001-23-31-000-2005-03385-01(19778), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. También se puede consultar la sentencia del Consejo de Estado,



Sección Cuarta, del 4 de abril de 2019, radicación 05001-23-33-000-2013-01195-01(22331), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veinticinco (25) de julio de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 76001-23-31-000-2012-00567-01 (21683)

Actor: LABORATORIOS BAXTER S.A.

Demandado: U.A.E. – DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN -

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 29 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 16 de agosto de 2002, por medio de la declaración de importación 02583010567348, con número de aceptación 050021011335, la demandante importó al país, bajo la modalidad de importación temporal¹, una *“máquina selladora de radiofrecuencia con todos sus accesorios, marca KIEFEL”*².

El 12 de mayo de 2005, por medio de la Resolución 3508 de 2005³, la Subdirección de Comercio Exterior de la DIAN, reconoció e inscribió como Usuario Altamente Exportador “ALTEX” a LABORATORIOS BAXTER S.A., calificación que fue renovada mediante las Resoluciones números 5682 del 27 de junio de 2008⁴ y 2303 de 28 de marzo de 2012⁵, respectivamente.

¹ Por tratarse de la importación de un bien de capital en desarrollo de los sistemas especiales de importación y exportación (programa Plan Vallejo). Información tomada del informe de investigación del 16 de mayo de 2011 de la División de Gestión de Fiscalización de Investigaciones Aduaneras de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali Fls. 3 vto. y 4 c.a.

² Información tomada del informe de investigación del 16 de mayo de 2011 de la División de Gestión de Fiscalización de Investigaciones Aduaneras de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali. Fl. 4 vto. c.a.

³ Fls. 35 a 38 c.p.

⁴ Fls. 41 a 44 c.p.

⁵ Fls. 46 a 51 c.p.



El 3 de abril de 2008, la actora, por medio de la declaración de finalización de los sistemas especiales de importación y exportación N° 91000052086121⁶, modificó la declaración de importación inicial para declarar el bien en importación ordinaria⁷, con el fin de acogerse al beneficio de exclusión de IVA señalado en el literal g) del artículo 428 del ET.

El 11 de julio de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali, profirió el Requerimiento Especial Aduanero N° 1-88-238-419-455-1-0001, en el cual propuso reintegrar el impuesto sobre las ventas no pagado (\$204.304.000) más los intereses moratorios, e imponer la sanción equivalente al 5% del valor FOB de la maquinaria objeto de exclusión (\$62.815.000), de acuerdo con los artículos 428 [Inc. 4] ET y 5 del Decreto 953 de 2003⁸. La demandante dio respuesta a dicho acto⁹.

El 5 de octubre de 2011, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali, expidió la Resolución Sanción N° 0001 por medio la cual acogió las glosas propuestas en el requerimiento especial¹⁰. Contra este acto la actora interpuso recurso de reconsideración¹¹.

El 16 de enero de 2012, por medio de la Resolución N° 1-00-223-10003¹² la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, confirmó la resolución sanción.

DEMANDA

LABORATORIOS BAXTER S.A. en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

«I. PRETENSIONES

- A. *Que se declare la nulidad de la Resolución Sanción N° 1-88-241-06-90-01-0001 del 5 de octubre de 2011, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali, por medio de la cual se impone a BAXTER la sanción del 5% del valor FOB de la maquinaria importada por la Compañía, por incurrir en la infracción contenida en el artículo 428 literal g) del Estatuto Tributario, así como se impone la obligación de cancelar el valor de \$204.304.000 por valor de Impuesto sobre las Ventas.*
- B. *Que se declare la nulidad de la Resolución N° 1-00-223-10003 del 16 de enero de 2012, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, por medio del cual se resolvió en forma negativa el recurso de reconsideración presentado contra la Resolución Sanción, confirmando en todas sus partes la resolución recurrida.*

⁶ Fl. 34 c.a.

⁷ En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 175 del Decreto 2685 de 1999.

⁸ Fls. 67 a 74 c.p.

⁹ Fls. 76-78 c.a.

¹⁰ Fls. 8 a 21 c.p.

¹¹ Fls. 114 a 123 c.a.

¹² Fls. 29 a 33 c.p.



- C. *Que como consecuencia de las pretensiones anteriores y a título de restablecimiento del derecho, se declare que BAXTER, **no debe cancelar** a la DIAN la suma de SESENTA Y DOS MILLONES OCHOCIENTOS QUINCE MIL PESOS (\$62.815.000) por concepto de la sanción contenida en el artículo 428 literal g) del Estatuto Tributario, ni el valor de los tributos aduaneros que señala la DIAN fueron dejados de cancelar por valor de DOSCIENTOS CUATRO MILLONES TRESCIENTOS CUATRO MIL PESOS (\$204.304.000), así como tampoco los intereses moratorios correspondientes.*
- D. *Que se declare que no corresponde a BAXTER el pago de las costas en que incurra la parte demandada con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso».*

La actora invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29, 95 y 338 de la Constitución Política
- Artículo 35 del Código Contencioso Administrativo
- Artículo 428 [Lit. g] del Estatuto Tributario
- Artículo 4 del Decreto 953 de 2003

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Explicó que la sociedad, por ser un usuario altamente exportador (ALTEX), con base en el literal c) del artículo 36 del Decreto 2685 de 1999 (Estatuto Aduanero), no estaba obligada a presentar un certificado anual para acreditar que la maquinaria industrial importada permanecía en su patrimonio.

Señaló que las obligaciones contenidas en el artículo 4° del Decreto 953 de 2003, son aplicables a las empresas que obtuvieron la calificación de ALTEX con «posterioridad» a la expedición de dicho decreto, y no para las que ya tenían dicha calificación (*como era el caso de la actora*). Por lo demás, precisó que en ese evento (calificación de ALTEX con posterioridad al decreto), lo que se debe acreditar mediante certificado de contador público o revisor fiscal es el monto de las exportaciones, y no que los bienes importados, objeto del beneficio, permanecen en el patrimonio del importador.

Destacó que la actuación administrativa vulneró el principio de legalidad y el derecho al debido proceso cuando hizo una indebida interpretación del literal g) del artículo 428 ET e impuso una obligación que no se encuentra en la norma y la sancionó por una conducta que no está tipificada en la ley como constitutiva de infracción administrativa.

Manifestó que, además, con el certificado del revisor fiscal aportado con la demanda se demostró que el bien importado está activo en el patrimonio de la sociedad, razón por la cual no se incurrió en ninguna conducta sancionable.

Consideró que hubo indebida motivación de los actos acusados, porque no indicaron cómo se determinó la base gravable para liquidar los tributos aduaneros dejados de pagar; que es inaplicable el Concepto DIAN 14234 de 2009, al concluir que se debe acreditar la permanencia de los bienes en el patrimonio del importador cuando la norma no establece dicha obligación.



Pidió la aplicación del principio de justicia consagrado en el artículo 2° del Decreto 2685 de 1999, porque se impuso una sanción por inobservancia de una obligación que no se debía cumplir.

Consideró que la Administración fundamentó su actuación en el sistema de responsabilidad objetiva porque no consultó el impacto de la conducta y la culpa de la sociedad, con lo cual desconoció que está proscrita dicha responsabilidad.

Dijo que no hubo ánimo defraudatorio y que se desconoció el principio de buena fe al no haberse probado el interés fraudulento de la actora al solicitar un tratamiento preferencial.

OPOSICIÓN

Aunque la DIAN dio respuesta a la demanda, en el auto de pruebas del 28 de febrero de 2013 se tuvo por no contestada, por haberse presentado de manera extemporánea¹³.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, negó las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

Manifestó que si bien se demostró que la maquinaria importada era objeto de la exclusión del IVA por tratarse de un bien no producido en el país, se debieron cumplir los requisitos señalados en el artículo 4 del Decreto 953 de 2003, porque el literal g) del artículo 428 ET no dispuso que dichos requisitos fueran cumplidos solamente por los usuarios altamente exportadores de que trata el literal b) del artículo 36 del Decreto 2685 de 1999.

Señaló que como la actora no cumplió uno de los requisitos establecidos en el artículo 4 del Decreto 953 de 2003, en el sentido de acreditar mediante certificación de contador o revisor que durante los años 2008, 2009 y 2010 la maquinaria importada permaneció dentro de su patrimonio, se le impuso la sanción prevista en el inciso final del artículo 428 ET.

Consideró que aunque con la demanda se acompañó la certificación del revisor fiscal en la que se hace constar que la maquinaria industrial se encontraba activa en el patrimonio de la sociedad, no era la oportunidad para aportar dicho documento, el cual se debió entregar en la Subdirección de Comercio Exterior de la Administración, dentro de los 15 días siguientes al vencimiento de cada año, contados a partir de la ejecutoria del acto administrativo de inscripción como usuario altamente exportador.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandante**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, en los siguientes términos:

¹³ Fls. 117-118 c.p.



Consideró que la falta de contestación de la demanda es un indicio grave en contra de la administración, que se fundamenta en la violación del principio de lealtad procesal; que el fallador de primera instancia no determinó los efectos de dicha falta, como son la imposibilidad de reconocer los hechos de la demanda y pronunciarse sobre los argumentos incluidos en esta.

Dijo que hubo una indebida interpretación de los artículos 2 y 4 del Decreto 953 de 2003, reglamentario del artículo 428 [Lit. g] ET, porque dichas normas no exigen el envío de una certificación para acreditar la permanencia del bien importado en el patrimonio durante su vida útil; que solicitarla, vulnera lo dispuesto en tales normas, así como los principios de seguridad jurídica y confianza legítima.

Manifestó que el requisito previsto en el artículo 4 del Decreto 953 de 2003 es para demostrar el monto de las exportaciones para obtener la inscripción como usuario altamente exportador, y no para acreditar la permanencia de la maquinaria importada dentro del patrimonio del contribuyente (que ya es un ALTEX); y que para acceder a la no causación del IVA, la administración está exigiendo un requisito previsto para demostrar la calidad de "ALTEX".

Estimó que, por lo demás, el *a quo* no aplicó el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, porque no tuvo en cuenta que con la demanda se allegó la certificación de permanencia del activo dentro del patrimonio de la sociedad a pesar de no existir la obligación legal de enviarla.

Consideró que la Administración sancionó a la actora por una conducta que no está tipificada en la ley como constitutiva de infracción administrativa, con lo cual vulneró el principio de legalidad contenido en el artículo 338 de la Constitución Política, así como el debido proceso de la sociedad.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación¹⁴.

La **entidad demandada** solicitó confirmar la sentencia apelada¹⁵. Dijo que para acceder al beneficio consagrado en el artículo 428 ET, la demandante debió presentar, anualmente y dentro del plazo legal, la certificación expedida por contador público o revisor fiscal en la que se hiciera constar que los bienes importados permanecían en su patrimonio por el término de la vida útil; que como no se aportó, se impuso la sanción del 5% del valor FOB de las mercancías.

El **Ministerio Público** no rindió concepto en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de las resoluciones números 0001 del 5 de octubre de 2011 y 1-00-223-10003 del 16 de enero de 2012, expedidas por la DIAN, actos

¹⁴ Fls. 177 a 185 c.p.

¹⁵ Fl. 186 c.p.



administrativos por medio de los cuales se impuso a LABORATORIOS BAXTER S.A. la sanción consagrada en el inciso final del literal g) del artículo 428 del ET, en cuantía de \$62.815.000 (5% del valor FOB de la maquinaria importada), y se ordenó pagar la suma de \$204.304.000 por concepto de impuesto sobre las ventas, con los respectivos intereses moratorios, en virtud de la importación de una maquinaria industrial no producida en el país, destinada a la transformación de materias primas.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la actora, la Sala debe establecer si LABORATORIOS BAXTER S.A., para ser beneficiaria de la exclusión de IVA de que trata el literal g) del artículo 428 del Estatuto Tributario, estaba obligada a aportar una certificación expedida por contador público o revisor fiscal para acreditar la permanencia en su patrimonio de la maquinaria industrial importada.

Cuestión previa

Como el *a quo* tuvo por no contestada la demanda, la sociedad apelante estima que no se apreció el indicio en contra de la entidad demandada, por lo que la ausencia de valoración de la conducta procesal de la DIAN hubiera influido en la decisión final.

Al respecto se observa que pese a que la DIAN contestó la demanda, en el auto de pruebas del 28 de febrero de 2013 se tuvo por no contestada, pues fue presentada de manera extemporánea¹⁶.

Con base en lo anterior y teniendo en cuenta lo previsto en los artículos 144 del CCA y 95 del CPC, aplicable en virtud del artículo 267 del CCA, se reitera que «la falta de contestación de la demanda o de oposición a las pretensiones, puede ser apreciada por el juez, solo como indicio grave, no como allanamiento a las pretensiones»¹⁷.

Exclusión del impuesto sobre las ventas - literal g) del artículo 428 del ET

De acuerdo con el literal g) del artículo 428 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, la importación ordinaria de maquinaria industrial que no se produzca en el país, destinada a la transformación de materias primas, por parte de los usuarios altamente exportadores (ALTEX), no causa el impuesto sobre las ventas. La norma establece lo siguiente:

«ARTICULO 428. Importaciones que no causan impuesto. Las siguientes importaciones no causan el impuesto sobre las ventas:

[...]

g) Adicionado. L. 788/2002, art. 33. La importación ordinaria de maquinaria industrial que no se produzca en el país, destinada a la transformación de materias primas, por parte de los usuarios altamente exportadores.

Para efectos de este artículo, la calificación de usuarios altamente exportadores, sólo requerirá el cumplimiento del requisito previsto en el literal b) del artículo 36 del Decreto 2685 de 1999.

¹⁶ Fls. 117-118 c.p.

¹⁷ Sentencias del 17 de mayo de 2018, Exp. 20718, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, que reitera la del 27 de mayo de 2010, Exp. 17324, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. En dicha providencia se destacó, con base en los arts. 93 y 94 del CPC, que la falta de intervención del municipio demandado no puede entenderse como allanamiento a las pretensiones, pues es ineficaz, por tratarse de una "entidad pública" y por no reunir los demás requisitos exigidos.



Para la procedencia de este beneficio, debe acreditarse anualmente el cumplimiento del monto de las exportaciones a que se refiere el inciso anterior y la maquinaria importada deberá permanecer dentro del patrimonio del respectivo importador durante un término no inferior al de su vida útil, sin que pueda cederse su uso a terceros a ningún título, salvo cuando la cesión se haga a favor de una compañía de leasing con miras a obtener financiación a través de un contrato de leasing.

En caso de incumplimiento de lo aquí previsto, el importador deberá reintegrar el impuesto sobre las ventas no pagado más los intereses moratorios a que haya lugar y una sanción equivalente al 5% del valor FOB de la maquinaria importada.

[...]

PAR. 3°. Adicionado. L. 788/2002, art. 33. En todos los casos previstos en este artículo, para la exclusión del impuesto sobre las ventas en la importación deberá obtenerse previamente a la importación una certificación requerida por la autoridad competente.

[...].».

El literal g) del artículo 428 del ET fue reglamentado por el **Decreto 953 del 11 de abril de 2003**, el cual, en sus artículos 1, 2, 4 y 6, precisó los sujetos beneficiarios de la exclusión de IVA y los principales requisitos para acceder a ésta, en los siguientes términos:

BENEFICIARIOS (Art. 1)	REQUISITOS (Arts. 2, 4 y 6)
Usuarios altamente exportadores que tengan vigente este reconocimiento, deben:	<ul style="list-style-type: none">- Utilizar el código de registro asignado por la DIAN (art. 2) y,- Cumplir con el requisito previsto en el artículo 6 del decreto, esto es, solicitar y obtener, antes de la presentación de la declaración de importación, la certificación del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo en la que conste que los bienes importados poseen la calidad de maquinaria industrial no producida en el país destinada a la transformación de materias primas.
Exportadores que acrediten el cumplimiento del requisito previsto en el literal b) del artículo 36 del Decreto 2685 de 1999*, deben: <i>* Art. 36 D. 2685/99. b) Que el valor exportado, directamente o a través de una sociedad de comercialización internacional, represente por lo menos 30% del valor de sus ventas totales durante el año inmediatamente anterior a la presentación de la solicitud.</i>	<ul style="list-style-type: none">- Presentar solicitud de inscripción como usuario altamente exportador ante la DIAN y,- Presentar un certificado expedido por Contador Público o Revisor Fiscal, en el que conste que durante el año inmediatamente anterior, las operaciones de exportación realizadas directamente o por intermedio de una sociedad de comercialización internacional, se cumplieron en el porcentaje señalado en el literal b) del artículo 36 del Decreto 2685 de 1999 y que los bienes importados permanecen dentro del patrimonio del importador por el término de vida útil, el cual no podrá ser inferior al establecido en el artículo 2º del Decreto 3019 de 1989. (Art. 4 D. 953 de 2003) <p>La certificación se deberá entregar ante la Subdirección de Comercio Exterior de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, dentro de los quince (15) días siguientes al vencimiento de cada año, contado a partir de la ejecutoria del acto administrativo de inscripción.</p>



<p>Nuevas empresas (aquellas constituidas a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Ley 788 de 2002 que hayan realizado operaciones durante un término no superior a un (1) año, contado a partir de la fecha de su constitución en debida forma), deben:</p>	<ul style="list-style-type: none">- Presentar solicitud de inscripción como usuario altamente exportador ante la DIAN y,- Constituir una garantía bancaria o de compañía de seguros a favor de la DIAN por el término de un año y tres meses más, por el valor del impuesto sobre las ventas que se generaría por cada importación de maquinaria industrial, los intereses moratorios a que haya lugar y el cinco por ciento (5%) del valor FOB de la maquinaria a importar, en el evento en que el importador no cumpla el requisito previsto en el literal b) del artículo 36 del Decreto 2685 de 1999.
--	--

Ahora bien, el artículo 35 del Decreto 2685 de 1999 (Estatuto Aduanero), define a un **usuario altamente exportador** (ALTEX) como «*la persona jurídica que haya sido reconocida e inscrita como tal por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, previo el cumplimiento de los requisitos señalados en este decreto*».

Conforme con el artículo 36 del citado Estatuto Aduanero, podrán ser reconocidas e inscritas como usuarios altamente exportadores por parte de la autoridad aduanera, las personas jurídicas que acrediten las siguientes condiciones:

- a) La realización de *exportaciones durante los doce (12) meses inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud por un valor FOB igual o superior a dos millones de dólares* de los Estados Unidos de Norteamérica (US\$ 2.000.000), y
- b) Que el *valor exportado*, directamente o a través de una sociedad de comercialización internacional, *represente por lo menos el treinta por ciento (30%) del valor de sus ventas totales en el mismo período*; o
- c) **En caso de no cumplirse las condiciones enunciadas en los literales a) y b)**, las personas jurídicas podrán ser reconocidas e inscritas como usuarios altamente exportadores siempre y cuando acrediten que el **valor exportado**, directamente o a través de una sociedad de comercialización internacional, **representa un valor FOB igual o superior a veintiún millones de dólares** de los Estados Unidos de Norteamérica (US\$21.000.000).

De la anterior normativa se desprende que para ser un usuario altamente exportador (ALTEX) y, en consecuencia, acceder a la exclusión de IVA de que trata el literal g) del artículo 428 del ET, se deben cumplir las condiciones señaladas en los literales a) y b), o la establecida en el literal c) del citado artículo 36 del Estatuto Aduanero.

En el *sub examine*, se encuentran acreditados los siguientes hechos:

LABORATORIOS BAXTER S.A., fue reconocida e inscrita como usuario altamente exportador (ALTEX) por parte de la Subdirección de Comercio Exterior de la DIAN mediante la Resolución 3508 del 12 de mayo de 2005¹⁸. Dicha calificación fue otorgada por la Administración porque la sociedad acreditó, entre otros requisitos, que el valor FOB de sus exportaciones fue superior a US\$21.000.000, por lo que cumplió la condición establecida en el literal c) del artículo 36 del Decreto 2685 de 1999. En efecto, en la parte considerativa de dicha resolución se indicó, expresamente que:

¹⁸ Fls. 35 a 38 c.p.



«Para el trámite de la solicitud se anexaron los siguientes documentos:

[...]

3. Certificado expedido por Revisor Fiscal, indicando que el **valor FOB de las exportaciones es de US\$ 23.463.215.00**, durante los doce (12) meses inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud»¹⁹.

Así las cosas, comoquiera que la demandante contaba con el reconocimiento de ser un **usuario altamente exportador** (ALTEX), para efecto de la exclusión del IVA prevista en el literal g) del artículo 428 del ET, debía cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 2 y 6 del Decreto 953 de 2003 (como lo sostiene la recurrente) y no con los señalados en el artículo 4 ib. (como lo entienden la DIAN y el tribunal).

En consecuencia, se verificará si la sociedad dio cumplimiento a dichos requisitos:

- **Utilizar el código de registro asignado por la DIAN.** De acuerdo con el artículo 2° de la Resolución 3508 de 12 de mayo de 2005²⁰, la DIAN le asignó a la demandante el código N° 140 como ALTEX, el cual fue modificado por el artículo 1° de la Resolución 5994 de 13 de julio de 2005²¹, por el código N° 150. Es decir, que se verificó el cumplimiento de este requisito.
- **Solicitar y obtener, antes de la presentación de la declaración de importación, la certificación del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en la que conste que los bienes importados poseen la calidad de maquinaria industrial no producida en el país destinada a la transformación de materias primas.** De las pruebas allegadas al expediente se evidencia el cumplimiento del requisito, ya que:
 - El 1° de junio de 2007, con radicado N° 021813, la sociedad solicitó la anterior certificación²².
 - El 3 de abril de 2008, la declaración de importación inicial fue modificada por la declaración de finalización de los sistemas especiales de importación y exportación N° 91000052086121²³.
 - El 3 de julio de 2008, y de acuerdo con la nota incluida por la Administración, la actora remitió a la administración la certificación expedida por el Ministerio de Comercio en la cual se hizo constar que «*NO existe registrada producción nacional de la “Máquina Kiefel de sellado por radiofrecuencia para manufactura de bolsas de PVC flexibles para uso hospitalario, con capacidad de producción de 300.000 unidades/día (...) y la máquina mencionada SÍ transforma materia prima, ya que entran láminas de pvc, para obtener bolsas de pvc (equipos médicos desechables estériles)”*»²⁴.

¹⁹ Fl. 35 c.p.

²⁰ Fl. 36 c.p.

²¹ Fl. 40 c.p.

²² Información tomada de la certificación del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Fl. 46 c.a.

²³ Fl. 34 c.a.

²⁴ Fl. 46 c.a.



Si bien es cierto que el artículo 6 del Decreto 2685 de 1999 establece que la certificación sobre la no producción nacional de la maquinaria importada debe ser obtenida antes de la presentación de la declaración de importación, este aspecto no es discutido en el proceso. Además se destaca que la Sección ha precisado que si bien es procedente que la ley exija la acreditación de ciertas condiciones para tener derecho a ciertos beneficios tributarios y, que para el efecto es pertinente que se exijan certificaciones o documentos equivalentes al momento de la importación, también ha dicho que las disposiciones que regulan esos requisitos no prevén la pérdida del beneficio cuando las condiciones para tener derecho al beneficio tributario se acreditan con posterioridad a la importación²⁵.

En consecuencia, se evidencia que se da cumplimiento a los requisitos establecidos en los artículos 2 y 6 del Decreto 953 de 2003.

Por lo demás, aunque la recurrente no se encontraba obligada a acreditar mediante una certificación de revisor fiscal que el bien importado permanecía en el patrimonio de la sociedad, observa la Sala que con la demanda la sociedad aportó la certificación de revisor fiscal del 8 de mayo de 2012, según la cual *“de acuerdo con los registros contables al 30 de abril de 2012, la máquina industrial “Kiefel”, se encuentra activa en el patrimonio de Laboratorios Baxter S.A.”*²⁶, en cumplimiento a lo dispuesto en el inciso 3 del literal g) del artículo 428 ET.

Sobre la oportunidad de aportar pruebas, es criterio reiterado de la Sección la admisibilidad en el proceso judicial, de aquellas pruebas no presentadas en sede administrativa²⁷. Esto es así, en virtud del principio de libertad probatoria y el consecuente derecho que le asiste a las partes de aportar los medios de prueba necesarios a fin de acreditar los supuestos de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen²⁸. En providencia de septiembre 23 de 2010, señaló la Sala:

«Ahora bien, valga la pena recordar lo concerniente a la oportunidad para allegar pruebas al expediente, para lo cual es importante hacer mención a lo estipulado en el artículo 744 del Estatuto Tributario, que dispone que las pruebas deben obrar en el expediente por formar parte de la declaración; haber sido allegadas en desarrollo de las facultades de fiscalización e investigación de la Administración; haber sido solicitadas en la respuesta al requerimiento especial; haberse acompañado al memorial de recurso; o porque se practicaron de oficio, entre otras circunstancias.

*Lo anterior no obsta para que el contribuyente con la demanda presente nuevas pruebas o mejore las aportadas en vía administrativa, toda vez que en el proceso contencioso se otorga a las partes libertad probatoria en la fase respectiva y la ley les da el derecho a demostrar los hechos que constituyen la base de sus afirmaciones. Es así como los numerales 5º del artículo 137 y 4º del artículo 144 del Código Contencioso Administrativo facultan a las partes para que en la demanda o en su contestación soliciten las pruebas que pretendan hacer valer en el proceso*²⁹. (Subrayas fuera del texto).

²⁵ Sentencia del 28 de agosto de 2013, Exp. 18080, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Barcena

²⁶ Fl. 25 c.p.

²⁷ Sentencia del 6 de agosto de 2015, Exp. 20130, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Criterio reiterado, entre otras, en las sentencias del 14 de junio de 2018, Exp. 21061 y del 4 de octubre de 2018, Exp. 19778, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁸ Cfr. artículo 177 del CPC.

²⁹ Sentencia del 23 de septiembre de 2010, Exp. 17425, C.P. William Giraldo Giraldo.



En la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el administrado puede desvirtuar la presunción de legalidad del acto demandado con nuevas o mejores pruebas que las aportadas en sede administrativa, pues, legalmente no existe ningún impedimento para que no se puedan apreciar pruebas diferentes a las valoradas por la administración. Además, es carga de las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen (artículo 177 C.P.C.).

Con base en las anteriores consideraciones, se encuentra demostrado que la actora, en su calidad de usuario altamente exportador (ALTEX), cumplió con los requisitos señalados en el literal g) del artículo 428 del Estatuto Tributario y en el Decreto 953 de 2003, para acceder a la exclusión del IVA por la importación de maquinaria industrial no producida en el país destinada a la transformación de materias primas.

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia de primera instancia para anular los actos administrativos acusados y declarar, a título de restablecimiento del derecho, que la demandante no está obligada a pagar las sumas contenidas en los actos demandados.

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

FALLA

1. **REVOCAR** la sentencia del 29 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar se dispone:

***Anular** la Resolución Sanción N° 0001 del 5 de octubre de 2011 y la Resolución N° 1-00-223-10003 del 16 de enero de 2012 proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali y por la Dirección de Gestión Jurídica de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN.*

*A título de restablecimiento del derecho, **declarar** que LABORATORIOS BAXTER S.A. no está obligada a pagar las sumas contenidas en los actos anulados.*

2. Reconocer personería al abogado Mauricio Andrés del Valle Chacón, como apoderado de la entidad demandada, en los términos del poder conferido, que obra en el folio 246 c.p.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO



Radicado: 76001-23-31-000-2012-00567-01 (21683)
Demandante: LABORATORIOS BAXTER S.A.

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ



Radicado: 76001-23-31-000-2012-00567-01 (21683)
Demandante: LABORATORIOS BAXTER S.A.