

**EXCLUSION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN LA IMPORTACION DE LA MAQUINARIA Y EQUIPO DE QUE TRATAN LOS ARTICULOS 424-5 NUMERAL 4 Y 428 LITERAL F DEL ESTATUTO TRIBUTARIO - No se pierde por no aportar con la declaración de importación la certificación del Ministerio de Ambiente que acredita el cumplimiento de los requisitos para la exclusión, dado que dichas normas no le dan a ese hecho tal consecuencia jurídica / BENEFICIOS TRIBUTARIOS - Se reitera el precedente judicial de la Sección, según el cual es procedente que la ley exija ciertos requisitos para tener derecho a tales beneficios, pero que las disposiciones que regulan los requisitos no prevén la pérdida del beneficio cuando la condiciones para acceder al mismo se acreditan con posterioridad a la importación**

El literal f) del artículo 428 del Estatuto Tributario dispone: "ARTICULO 428. IMPORTACIONES QUE NO CAUSAN IMPUESTO. Las siguientes importaciones no causan el impuesto sobre las ventas: (...) f. La importación de maquinaria o equipo, siempre y cuando dicha maquinaria o equipo no se produzcan en el país, destinados a reciclar y procesar basuras o desperdicios (la maquinaria comprende lavado, separado, reciclado y extrusión), y los destinados a la depuración o tratamiento de aguas residuales, emisiones atmosféricas o residuos sólidos, para recuperación de los ríos o el saneamiento básico para lograr el mejoramiento del medio ambiente, siempre y cuando hagan parte de un programa que se apruebe por el Ministerio del Medio Ambiente. Cuando se trate de contratos ya celebrados, esta exención deberá reflejarse en un menor valor del contrato. Así mismo, los equipos para el control y monitoreo ambiental, incluidos aquellos para cumplir con los compromisos del protocolo de Montreal". La disposición transcrita consagró la exclusión del Impuesto sobre las Ventas para la importación de la maquinaria o equipo destinada para: - El reciclaje y procesamiento de basuras o desperdicio; - La depuración o tratamiento de aguas residuales; - Las emisiones atmosféricas o residuos sólidos y, - La recuperación de los ríos o el saneamiento básico para lograr el mejoramiento del medio ambiente. De otra parte, el artículo 424-5, numeral 4º, del mismo estatuto, señala que la importación de los equipos y elementos utilizados en la instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo ambiental está, igualmente, excluida del impuesto sobre las ventas. Al efecto dispone: "ARTICULO 424-5. BIENES EXCLUIDOS DEL IMPUESTO. Quedan excluidos del impuesto sobre las ventas los siguientes bienes: (..) 4. Los equipos y elementos nacionales o importados que se destinen a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, necesarios para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales vigentes, para lo cual deberá acreditarse tal condición ante el Ministerio del Medio Ambiente. En ambos casos, la exclusión está condicionada a que el importador acredite ante el Ministerio de Ambiente que la maquinaria no se produce en el país y que hace parte de un programa aprobado por ese Ministerio, o que se va a destinar al cumplimiento de las disposiciones ambientales vigentes. Por eso, el Ministerio de Ambiente es la autoridad competente para expedir la respectiva certificación, que constituye documento soporte de la declaración de importación, conforme con el artículo 9º del Decreto 2532 de 2001. El precedente judicial de la Sección, que en esta oportunidad se reitera, ha dicho que 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. Sin embargo, 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. Tal es el caso de los artículos 424-5 [numeral 4º] y 428 [literal f] E.T. que, si bien exigen que el importador presente la certificación correspondiente que acredite que la maquinaria o equipo importado

cumple las condiciones o requisitos para tener el derecho a la exclusión del impuesto sobre las ventas, no prevén que se pierda el beneficio de la exclusión por no aportar la certificación al momento de la presentación de la declaración de importación.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 424-5 NUMERAL 4 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 428 LITERAL F / DECRETO 2532 DE 2001 - ARTICULO 9

**NOTA DE RELATORIA:** La síntesis del caso es la siguiente: El Banco Sudameris Colombia S.A. demandó las resoluciones de la DIAN que le negaron la solicitud de liquidación oficial de corrección de unas declaraciones de importación para efectos de la devolución del IVA. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Bolívar que anuló dichos actos, pero la modificó para liquidar los tributos aduaneros y ordenar a la DIAN que le devolviera al Banco la suma que pagó en exceso junto con los intereses corrientes causados, a la tarifa del artículo 864 del Estatuto Tributario. Al respecto dijo la Sala que para que proceda el beneficio de la exclusión del IVA para la maquinaria o equipo de que tratan los artículos 424-5 [num. 4º] y 428 [literal f] del Estatuto Tributario no es perentorio aportar, al momento de la presentación de la declaración de importación, la certificación del Ministerio de Ambiente que da cuenta del cumplimiento de los requisitos para la exclusión, dado que tales disposiciones, que regulan el beneficio, no prevén que éste se pierda por acreditar los requisitos con posterioridad a la importación.

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la posibilidad de que la ley exija algunos requisitos para tener derecho a ciertos beneficios tributarios, los cuales no se pierden cuando la condiciones se acreditan con posterioridad a la importación se reitera el precedente contenido en sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 25 de noviembre de 2004, Expediente 13533, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y de 4 de noviembre de 2010, Expediente 17243, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá, D.C., veintiocho (28) de agosto de dos mil trece (2013)

**Radicación número: 13001-23-31-000-2004-00233-01(18080)**

**Actor: BANCO SUDAMERIS COLOMBIA S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contra la sentencia del 13 de agosto de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, que resolvió lo siguiente:

*“1º DECLARAR la nulidad de la Resolución No. 1058 del 16 de junio de 2003, por medio de la cual se negó la solicitud de las Liquidaciones Oficiales de Corrección de las Declaración de Importación modificadas No. 0750002010560-2 y 0750002010559-4 de fecha 24 de septiembre de 2002, del importador LEASING SUDAMERIS S.A. y la Resolución No. 2074 del 09 de octubre de 2003 expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración.*

*2º. Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho:*

*A. ORDENAR a la Dirección de Impuestos y Aduana Nacionales, realizar la Liquidación Oficial de Corrección confirmando la exclusión del IVA que certificó el Ministerio de Medio Ambiente para los equipos importados.*

*B. ORDENAR la devolución del pago en exceso de las sumas canceladas por concepto del impuesto sobre las ventas (IVA) de las declaraciones modificadas No. 0750002010560-2 y 0750002010559-4 de fecha 24 de septiembre de 2002.*

*C. En caso que SUDAMERIS COLOMBIA S.A. hubiere cancelado suma de dinero alguna por concepto de los actos demandados, DEVUÉLVASELES más los intereses moratorios que determina el artículo 635 del Estatuto Tributario.”*

#### **ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

- Mediante escrito presentado el día 4 de marzo de 2003, la parte actora le solicitó a la División de Liquidación de la Administración de Aduanas de Cartagena expedir liquidación oficial de corrección para las declaraciones de importación números 0750002010560-2 y 0750002010559-4 del 24 de septiembre de 2002, con el fin de obtener la exoneración en el pago de las cuotas pendientes por concepto de IVA y la devolución de las cuotas pagadas.

- La División de Liquidación negó la solicitud de liquidación de corrección de las declaraciones de importación presentada por la parte actora, mediante la Resolución número 001058 del 16 de junio de 2003.
- El día 9 de octubre de 2003, la División Jurídica Aduanera confirmó la Resolución 001058, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora.

## **ANTECEDENTES PROCESALES**

### **LA DEMANDA**

El Banco Sudameris Colombia S.A., mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

*“2.1 Que se declare la nulidad de la Resolución No. 1058 del 16 de junio de 2003 de la División de Liquidación de la Administración Especial de Aduanas de Cartagena, y de la Resolución No. 2074 del 9 de octubre de 2003 de la División Jurídica Aduanera de la Administración Especial de Aduanas de Cartagena, que confirma la anterior.*

*2.2 Que a título de restablecimiento del derecho se ordene a la División de Liquidación de la Administración Especial de Aduanas de Cartagena que expida la correspondiente Liquidación Oficial de Corrección para efectos de devolución de impuestos a favor de Sudameris, que se ratifique la exclusión del IVA que certificó el Ministerio de Medio Ambiente para los equipos importados y se ordene la devolución del pago en exceso de las sumas reseñadas en el punto 3.9 de los hechos de esta demanda, más los intereses y perjuicios a que haya lugar.”*

Asimismo, estimó como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículo 438 de la Resolución 4240 de 2000
- Artículo 428, literal f), del Estatuto Tributario
- Decreto Reglamentario 2532 de 2001

El demandante alegó, en general, como causal de nulidad contra las Resoluciones 1058 del 16 de junio de 2003 y 2074 del 9 de octubre de 2003, la de violación de norma superior. El concepto de violación se sintetiza, así:

Que el banco, en virtud de ciertos contratos de leasing que suscribió con la sociedad Proactiva Doña Juana E.S.P. S.A., se comprometió a comprar en el exterior y a entregar en arrendamiento, con opción de compra, cierta maquinaria para el desarrollo de las obras de mantenimiento y reparación del relleno sanitario Doña Juana.

Que el día 5 de octubre de 2001, la sociedad Proactiva Doña Juana E.S.P. S.A solicitó<sup>1</sup> al Ministerio de Medio Ambiente<sup>2</sup> la exclusión del impuesto sobre las ventas de varios de los equipos que se iban a utilizar en la ejecución del contrato (máquina tractor sobre orugas y maquina compactadora de basuras), con fundamento en los artículos 4º y 5º de la Ley 223 de 1995.

Que en el mes de enero de 2002, el banco importó la maquinaria bajo la modalidad de importación temporal a corto plazo. Que ante el silencio del Ministerio del Medio Ambiente respecto de la solicitud de exclusión del IVA, se vio obligado a solicitar a la Administración Aduanera, por dos veces consecutivas, la ampliación del término de la importación temporal a corto plazo.

Que el 24 de septiembre de 2002, el banco modificó la modalidad de importación de temporal de corto plazo a temporal de largo plazo, teniendo en cuenta que el Ministerio aún no había respondido la solicitud. Que el banco tuvo que pagar los tributos aduaneros causados desde la fecha en que las mercancías ingresaron al país.

Que el 29 de noviembre de 2002, el Ministerio de Medio Ambiente expidió la certificación de exclusión del IVA<sup>3</sup> de la maquinaria importada, es decir, un año

---

<sup>1</sup> Folio 42 c.p.

<sup>2</sup> Hoy Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

<sup>3</sup> Folio 61 c.p.

después de la presentación de la solicitud, y con posterioridad a la presentación y aceptación de las declaraciones de importación. Que, por tanto, liquidó y pagó en exceso tributos aduaneros.

Dijo que el artículo 438 de la Resolución 4240 de 2000 señala que la liquidación oficial de corrección de las declaraciones de importación, para efectos de la devolución de tributos aduaneros, procede cuando se han hecho pagos en exceso. Que, sin embargo, la DIAN violó esa norma porque negó el derecho a la corrección. Que la DIAN desconoció la complejidad de la operación de comercio exterior que realizó y las declaraciones de importación que presentó.

Que en la resolución 1058 de 2003, la DIAN se abstuvo de pronunciarse sobre los tributos aduaneros que el banco pagó cuando modificó la modalidad de importación temporal de corto plazo a la de largo plazo, modificación a la que se vio obligado en virtud de que el Ministerio del Medio Ambiente se demoró al expedir la certificación. Que, por eso, tuvo que pagar las cuotas causadas de los tributos aduaneros liquidados en la declaración de importación temporal de largo plazo, con la expectativa de obtener la devolución del IVA pagado en exceso una vez que el Ministerio expidiera el certificado de exclusión del impuesto.

Que los actos administrativos demandados eran nulos por violación del artículo 428, literal f) del Estatuto Tributario, puesto que la DIAN interpretó, de manera errónea, que el certificado del Ministerio del Medio Ambiente, que acreditara la exclusión del IVA de los bienes importados, debía ser anexado en el momento de la presentación de la declaración de importación temporal de corto plazo. Que esa conclusión era errada, por cuanto el beneficio tributario no se pierde por esa circunstancia. Que con mayor razón cuando estaba probado que la petición de la certificación se radicó en el Ministerio con la debida antelación a la importación de los bienes.

Que la DIAN, en la Resolución 2074 de 2003, también negó el derecho a la corrección de las declaraciones de importación porque en estos documentos figura como importador el banco y no la empresa Proactiva Doña Juana ESP S.A.,

empresa que, en virtud del contrato de leasing, era la tenedora de los bienes importados para los fines previstos en el literal f) del artículo 428 del Estatuto Tributario, norma que regula la exclusión del impuesto sobre las ventas.

Adjuntó como prueba los contratos de leasing firmados entre Sudameris y Proactiva Doña Juana ESP S.A., para demostrar que los bienes objeto del contrato de leasing eran los mismos que gozaban del beneficio de la exclusión.

Increpó que la DIAN denegó la solicitud, porque la petición se presentó con fundamento en el artículo 424-5 E.T., y no en el literal f) del artículo 428 ibídem. Que ese argumento tampoco era pertinente, puesto que el Ministerio de Medio Ambiente es competente para certificar la exclusión del IVA tanto en los casos de aplicación del citado artículo 424-5, como en los basados en el citado artículo 428. Que, en todo caso, ese asunto es meramente formal porque estaba probado que tenía derecho al beneficio.

#### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El apoderado de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contestó la demanda en los siguientes términos:

Dijo que de acuerdo con los Conceptos 097473 del 17 de diciembre de 1998 y 016221 del 2 de marzo de 1999, que interpretaron el artículo 424-5 del E.T., los requisitos para obtener el beneficio de exclusión a que alude el numeral 4º de dicho artículo son dos, a saber: i) que se trate de equipos y elementos destinados a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo necesarios para el cumplimiento de disposiciones, regulaciones y estándares ambientales vigentes y, ii) que el beneficiario de la exclusión pruebe la condición mediante la certificación que expida el Ministerio del Medio Ambiente para tal fin.

Que en el caso de la parte actora no existió contrato alguno que demostrara que la maquinaria que gozaría de la exclusión del IVA fuera la misma que utilizó la empresa Proactiva Doña Juana ESP.

*Que “[L]o anterior determina un incumplimiento de los presupuestos en la aplicación de la norma cuyos efectos se persiguen, en la medida en que la certificación con la que se pretende demostrar la identidad de la maquinaria, corresponde a una empresa diferente a la importadora, y tampoco se demuestra conexidad entre la maquinaria importada y la utilizada por la empresa autorizada por el Ministerio del Medio Ambiente.”*

#### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Bolívar declaró la nulidad de los actos acusados y ordenó a la DIAN hacer la liquidación oficial de corrección y devolver el IVA pagó en exceso. Para el efecto, adujo las siguientes consideraciones:

Que de acuerdo con los artículos 424 y 428-5 del Estatuto Tributario, para que proceda el beneficio de la exención del IVA se debe importar maquinaria o equipo que no se produzca en el país, destinados a la recuperación o saneamiento básico del medio ambiente, aprobado y certificado por un programa del Ministerio de Medio Ambiente. Que para obtener el beneficio, el importador debe solicitar al Ministerio la certificación de que los bienes importados cumplen el requisito previsto en la norma.

Que el día 5 de octubre de 2001, la compañía Proactiva Doña Juana solicitó la certificación para la exclusión del IVA al Ministerio del Medio Ambiente. Que la solicitud fue resuelta el día 28 de noviembre de 2002, mediante oficio en el que el

Ministerio certificó que son acreditables como bienes excluidos del IVA los equipos y elementos importados destinados a ser utilizados en el relleno sanitario de Doña Juana.

Que si bien el artículo 89 del Decreto 2685 de 1999 dispone que los tributos aduaneros que se deben liquidar por la importación son los vigentes en la fecha de presentación y aceptación de la declaración de importación, que de esa norma no se infiere que esa sea la única oportunidad para acreditar el derecho a la exclusión del IVA. Transcribió apartes de la sentencia del Consejo de Estado del 25 de noviembre de 2004, expediente 11001032700020020100-01 (13533). Que, por tanto, los actos acusados violaron el artículo 438 de la Resolución 4240 de 2000.

En cuanto a la falta de conexidad entre las máquinas o equipos relacionados en las declaraciones de importación del banco y el certificado expedido por el Ministerio de Medio Ambiente a nombre de la sociedad Proactiva Doña Juana, el Tribunal consideró que la DIAN, conforme con el artículo 684 del E.T., está facultada para resolver los interrogantes que le generen los contribuyentes mediante las solicitudes o requerimientos.

A partir de las pruebas aportadas al expediente, concluyó que los contratos de leasing, junto con las respectivas actas de entrega de los equipos objeto del contrato, son prueba de la relación contractual del banco con la sociedad Proactiva Doña Juana, que fue cuestionada por la DIAN en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Que la DIAN no actuó en derecho, pues omitió realizar las investigaciones necesarias que permitieran establecer la relación contractual entre el banco y la sociedad Proactiva Doña Juana.

#### **EL RECURSO DE APELACIÓN**

El apoderado de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales recurrió la decisión del Tribunal. Insistió en que los requisitos para la procedencia del

beneficio deben acreditarse en la oportunidad señalada en el artículo 89 del Decreto 2685 de 1999.

*Adujo que “la presentación de los documentos que acreditan el cumplimiento de los requisitos debe hacerse con la presentación de los documentos soportes de la declaración de importación, por cuanto su presentación posterior implicaría una corrección de la declaración para pagar menos tributos, lo cual comporta un procedimiento diferente al realizado por el importador, que en este caso debió entonces echar mano del procedimiento especial de LIQUIDACIÓN OFICIAL DE CORRECCIÓN y no de manera directa dejar de pagar o corregir la declaración para liquidarse un menor pago de tributos por expresa prohibición del artículo 59 del Decreto 1909 de 1992 (vigente al momento de los hechos).”*

Indicó que la sentencia del Consejo de Estado que invocó el Tribunal no era aplicable al caso de la parte actora, pues era una providencia de fecha posterior a la expedición de los actos, cuando aún estaba vigente la parte del Concepto Unificado 003 del 17 de julio de 2002, que indicaba que la acreditación del beneficio en materia de IVA se debía hacer, únicamente, al momento de la presentación y aceptación de la declaración de importación.

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La apoderada de la **parte actora**, además de reiterar los cargos de la demanda, insistió en que el literal f) del artículo 428 del Estatuto Tributario no exige como requisito esencial para la procedencia de la exención del IVA, que la certificación del Ministerio de Medio Ambiente se presente, exclusivamente al momento de la presentación de la declaración de importación. Que la ley exige la existencia de la certificación, pero que la norma no limita su entrega a un momento específico.

Que el hecho de que la sentencia citada por el Tribunal, que declaró la nulidad parcial del Concepto Unificado del IVA 003 de 2002, haya sido proferida con

posterioridad a la fecha de expedición de los actos acusados no significa que las consideraciones y análisis jurídico expuesto en la misma no puedan ser tenidos en cuenta en procesos en los que se debata el mismo o similar asunto.

Que la certificación que emite el Ministerio de Medio Ambiente no es requisito *sine qua non* para solicitar la exclusión del IVA, sino que es declarativa de los hechos que dan derecho a la exclusión. Que, en consecuencia, el nacimiento del derecho a la exclusión no depende de la expedición de la certificación, sino de que se acrediten las condiciones previstas en la ley para obtener el beneficio tributario.

Que la expedición de la certificación exigida por la DIAN, así como la presentación de soportes probatorios de la relación entre SUDAMERIS y Proactiva Doña Juana constituyen aspectos meramente formales que no prevalecen sobre el derecho sustancial comprobado por el banco.

Que la negativa de la DIAN de reconocer la exclusión del IVA y de devolver el impuesto pagado en exceso constituye un enriquecimiento sin causa a favor del Estado.

La **U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales** insistió en que, de acuerdo con los artículos 121 del Decreto 2685 de 1999 y 424-5 del E.T., el certificado expedido por el Ministerio de Medio Ambiente constituye uno de los documentos necesarios para acreditar el cumplimiento de los requisitos para acceder al beneficio de exclusión del IVA. Que, por lo tanto, la parte actora debió acreditar este requisito en el momento de la presentación y aceptación de la declaración de importación, y no en cualquier momento, como concluyó el Tribunal.

El **Ministerio público** no rindió concepto.

#### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Le corresponde a la Sala decidir si son nulas la Resolución número 1058 del 16 de junio de 2003 y su confirmatoria, mediante las que la DIAN negó la solicitud de liquidación oficial de corrección de las declaraciones de importación para efectos de la devolución del impuesto sobre las ventas.

Para el efecto, la Sala analizará en qué casos procede la exclusión del impuesto sobre las ventas al amparo del literal f) del artículo 428 y del numeral 4 del artículo 424-5 del E.T. Y, luego, analizará el caso concreto:

**De la exclusión del impuesto sobre las ventas literal f) del artículo 428 y del numeral 4 del artículo 424-5 del E.T.**

El literal f) del artículo 428 del Estatuto Tributario dispone:

**“ARTICULO 428. IMPORTACIONES QUE NO CAUSAN IMPUESTO.** *Las siguientes importaciones no causan el impuesto sobre las ventas:*

(...)

*f. La importación de maquinaria o equipo, siempre y cuando dicha maquinaria o equipo no se produzcan en el país, destinados a reciclar y procesar basuras o desperdicios (la maquinaria comprende lavado, separado, reciclado y extrusión), y los destinados a la depuración o tratamiento de aguas residuales, emisiones atmosféricas o residuos sólidos, para recuperación de los ríos o el saneamiento básico para lograr el mejoramiento del medio ambiente, siempre y cuando hagan parte de un programa que se apruebe por el Ministerio del Medio Ambiente. Cuando se trate de contratos ya celebrados, esta exención deberá reflejarse en un menor valor del contrato. Así mismo, los equipos para el control y monitoreo ambiental, incluidos aquellos para cumplir con los compromisos del protocolo de Montreal.”*

La disposición transcrita consagró la exclusión del Impuesto sobre las Ventas para la importación de la maquinaria o equipo destinada para:

- El reciclaje y procesamiento de basuras o desperdicio;
- La depuración o tratamiento de aguas residuales;
- Las emisiones atmosféricas o residuos sólidos y,
- La recuperación de los ríos o el saneamiento básico para lograr el mejoramiento del medio ambiente

De otra parte, el artículo 424-5, numeral 4º, del mismo estatuto, señala que la importación de los equipos y elementos utilizados en la instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo ambiental está, igualmente, excluida del impuesto sobre las ventas. Al efecto dispone:

**“ARTICULO 424-5. BIENES EXCLUIDOS DEL IMPUESTO.** *Quedan excluidos del impuesto sobre las ventas los siguientes bienes:*

(..)

*4. Los equipos y elementos nacionales o importados que se destinen a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, necesarios para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales vigentes, para lo cual deberá acreditarse tal condición ante el Ministerio del Medio Ambiente.*

En ambos casos, la exclusión está condicionada a que el importador acredite ante el Ministerio de Ambiente que la maquinaria no se produce en el país y que hace parte de un programa aprobado por ese Ministerio, o que se va a destinar al cumplimiento de las disposiciones ambientales vigentes. Por eso, el Ministerio de Ambiente es la autoridad competente para expedir la respectiva certificación, que constituye documento soporte de la declaración de importación, conforme con el artículo 9º del Decreto 2532 de 2001<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> **Artículo 1º.** *Requisitos para solicitar la exclusión de Impuesto sobre las Ventas.* El Ministerio del Medio Ambiente mediante resolución establecerá la forma y requisitos como han de presentarse a su consideración, las solicitudes de calificación de que tratan los artículos 424-5 numeral 4º y 428 literal f) del Estatuto Tributario, con miras a obtener la exclusión de Impuesto sobre las ventas correspondiente.

El precedente judicial de la Sección<sup>5</sup>, que en esta oportunidad se reitera, ha dicho que 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. Sin embargo, 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.

Tal es el caso de los artículos 424-5 [numeral 4º] y 428 [literal f] E.T. que, si bien exigen que el importador presente la certificación correspondiente que acredite que la maquinaria o equipo importado cumple las condiciones o requisitos para tener el derecho a la exclusión del impuesto sobre las ventas, no prevén que se pierda el beneficio de la exclusión por no aportar la certificación al momento de la presentación de la declaración de importación.

Por lo tanto, en el contexto de las consideraciones antedichas se procede a analizar el caso concreto:

#### **DEL CASO CONCRETO**

La Sala parte de los siguientes hechos probados:

- La sociedad Proactiva Doña Juana E.S.P. S.A. y la sociedad Leasing Sudameris S.A. (hoy Banco Sudameris) suscribieron los contratos de leasing números 1878 y 1879<sup>6</sup>, cuyo objeto consistió en que Sudameris adquiriera en el exterior la propiedad de *“un tractor nuevo sobre orugas, marca Caterpillar, modelo D&R”*, y de *“un compactador de basuras nuevo, marca Caterpillar, modelo 826G, con arreglo para trabajar en relleno sanitario, (...)”*, para permitirle a

---

<sup>5</sup> Sentencia del 4 de noviembre de 2010, expediente 17243, Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y sentencia del 25 de noviembre de 2004, expediente 13533, Consejero ponente

<sup>6</sup> Folios 32 a 43 c.p.

Proactiva Doña Juana E.S.P. S.A la tenencia material, uso y goce del mencionado bien.

- Mediante las declaraciones de importación número: 0750002006447-2 y 0750002006448-1 del 24 de enero de 2002, modificadas por las declaraciones de importación número 0750002007460-3 y 0750002007459-5 del 23 de marzo de 2002, 0750002008860-9 y 0750002008859-2 del 26 de junio de 2002, 0750002010559-4 y 0750002010560-2 del 24 de septiembre de 2002, la parte actora importó la siguiente maquinaria.<sup>7</sup>

<b>Declaración</b>	<b>Subpartida arancelaria</b>	<b>Cantidad</b>	<b>Descripción</b>
0750002010559-4	84.29.94.00.00	1	COMPACTADOR DE BASURA NUEVO, MARCA CATERPILLAR, MODELO 826 G, CON ARREGLO PARA TRABAJAR EN RELLENO SANITARIO, (...) AÑO DE FABRICACIÓN 2001. MÁQUINA SERIAL 1555454-01/11000044
0750002010560-2	87.01.30.00.00	1	TRACTOR NUEVO SOBRE ORUGAS, MARCA CATERPILLAR, MODELO D8R II CON ARREGLO WHA PARA TRABAJO EN RELLENO SANITARIO (...) AÑO DE FABRICACIÓN 2001. SERIE No. AKA00485/CAT00D8RKAKA00485

- Proactiva Doña Juana E.S.P. S.A entregó a Leasing Sudameris S.A. (Banco Sudameris) la mercancía que a continuación se describe, según consta en las actas de entrega visibles en los folios 36 y 43:

---

<sup>7</sup> Folios 50 y 51 c.p.

- Un tractor nuevo sobre orugas, marca Caterpillar, modelo D8R con arreglo WHA para trabajo en relleno sanitario, motor diesel Caterpillar 3406 C turboalimentado de 305 H.P. netos al volante, cabina cerrada ROPS (antivuelco) con aire acondicionado, zapatas de 20', sistema de llenado rápido de combustible, sistema de cambio rápido de aceite motor, hoja topadora 8S con rejilla para la basura, luces de trabajo, espejos y demás accesorios para su normal funcionamiento, año de fabricación 2001, serie No. AKA00485/ CAT00D8RKAKA00485.<sup>8</sup>
- Un compactador de basuras nuevo, marca Caterpillar, modelo 826G, con arreglo para trabajar en relleno sanitario, motor diesel Caterpillar 3408 C turboalimentado de 315 H.P. netos al volante, cabina cerrada ROPS (antivuelco) con aire acondicionado, rueda metálicas con piones cuneiformes, sistema de llenado rápido de combustible, sistema de cambio rápido de aceite motor, hoja topadora con rejilla para la basura, luces de trabajo, espejos y demás accesorios para su normal funcionamiento, año de fabricación 2001 serie No. 72N00762/CAT 0826GC.<sup>9</sup>
- El día 5 de octubre de 2001, la sociedad Proactiva Doña Juana S.A. solicitó al Ministerio del Medio Ambiente la certificación para acreditar como bienes excluidos del Impuesto sobre las Ventas los siguientes equipos y materiales importados por el Banco Sudameris: tractor sobre orugas marca Caterpillar ref. CAT D&R y máquina compactadora de basuras marca Caterpillar ref. CAT 826G.
- En relación con las declaraciones números 0750002010560-2 y 0750002010559-4, la demandante acreditó el pago del IVA así:

<b>Declaración</b>	<b>Pagos</b>	<b>Fecha</b>	<b>Valor</b>	<b>Folios</b>
0750002010559-4	12055011575932	25-09-02	\$27.823.164	53
	12055011624260	11-04-03	\$29.440.573	54
	12055011660599	25-09-03	\$28.268.394	55

<sup>8</sup> Folio 36  
<sup>9</sup> Folio 42.

	13656010618687	23-01-04	\$27.172.059	56
0750002010560-2	12055011575925	25-09-02	\$25.178.736	57
	12055011624278	11-04-03	\$26.642.420	58
	12055011660581	25-09-03	\$25.581.620	59
	13656010618694	23-01-04	\$24.590.274	60

- El día 5 de octubre de 2001<sup>10</sup>, la sociedad Proactiva Doña Juana S.A. solicitó al Ministerio de Medio Ambiente: *“la exención del Impuesto a las Ventas de los elementos utilizados en el normal desarrollo del Relleno Sanitario Doña Juana; cuyo objeto es la operación y mantenimiento del terreno donde se disponen actualmente los residuos generados en Bogotá, incluyendo las obras de adecuación, alojamiento técnico de basuras, el diseño de las nuevas zonas de disposición final, los estudios, trámites y requerimientos ambientales y de otra índole que sean necesarios para la operación y el mantenimiento de estas zonas; la operación y mantenimiento del sistema de extracción de gases y la conducción de lixiviados.”*
- Mediante comunicación del 29 de noviembre de 2002<sup>11</sup>, el Ministerio del Medio Ambiente certificó:

*“Que son acreditables como bienes excluidos del Impuesto al Valor Agregado IVA, de conformidad con el artículo 6º, literal f) de la Ley 223 de 1995, las máquinas para operación dentro del Relleno Sanitario Doña (sic), que se describen a continuación y que se adicionan a la certificación 1783 del 30 de agosto de 2002:*

ELEMENTO EQUIPO MAQUINARIA	CANTIDAD	REFERENCIA	NÚMERO VIN	FABRICANTE PROVEEDOR	PROVEEDOR VENDEDOR	FUNCIÓN DEL ELEMENTO, EQUIPO O MAQUINARIA EN EL SISTEMA DE CONTROL Y MONITOREO AMBIENTAL
MÁQUINA TRACTOR SOBRE ORUGAS	1 Un	CAT D8R	AKA00485	GECOLSA	GECOLSA	DISPONER TÉCNICAMENTE Y PRE COMPACTAR LOS RESIDUOS EN EL FRETE DE TRABAJO

<sup>10</sup> Fl. 52 c.p.

<sup>11</sup> Fl. 61 c.p.

MÁQUINA COMPACTADOR DE BASURAS	1 UN	CAT 826G	FLN00762	GECOLSA	GECOLSA	COMPACTAR LOS RESIDUOS EN EL FRENTE DE TRABAJO
--------------------------------------	------	----------	----------	---------	---------	--

*La presente CERTIFICACIÓN, se expide exclusivamente para los efectos del beneficio tributario mencionado, no compromete el concepto de las autoridades ambientales en las actuaciones que les competen, ni exime a PROACTIVA DOÑA JUANA S.A.A E.S.P., de la obtención de las autorizaciones ambientales requeridas por ley para realizar las actividades a que se destinan los bienes excluidos del pago del IVA (...)*

De los hechos relacionados, la Sala concluye que la demandante tiene derecho a la exclusión del IVA a que alude el literal f) del artículo 428 E.T., por las siguientes razones:

Está probado que el Banco Sudameris y la empresa Proactiva Doña Juana suscribieron un contrato de Leasing.

Así mismo, que el objeto del contrato de Leasing fueron un compactador de basura y un tractor sobre orugas, bienes que el Banco Sudameris importó y entregó a empresa Proactiva Doña Juana.

Que, en virtud de la relación contractual antedicha, previo a la importación, la empresa Proactiva Doña Juana solicitó al Ministerio del Medio Ambiente que le certificara que los mentados bienes estaban excluidos del impuesto sobre las ventas.

Sin embargo, es un hecho probado y no controvertido que el Ministerio del Medio Ambiente expidió la certificación, con posterioridad a la presentación de las declaraciones de importación (24 de septiembre de 2002). Luego, está probado que el demandante se vio forzado a modificar las declaraciones de importación temporal a corto plazo a importación temporal a largo plazo, y pagar el impuesto.

Ahora bien, a pesar de que la solicitud de corrección de las declaraciones de importación que presentó el demandante se fundamentó en el artículo 424-5 del Estatuto Tributario, es un hecho probado que tiene el derecho a la exclusión del impuesto, por reunir las condiciones del literal f) del artículo 428 E.T. De eso da cuenta la certificación que expidió el Ministerio de Ambiente, y que fue pedida con

la debida antelación por el demandante. Por lo tanto, el demandante no pierde el derecho al beneficio, ora por haber citado en la petición el artículo 424-5 E.T. en vez del literal f) del artículo 428 E.T, ora por haber presentado con posterioridad a la presentación de las declaraciones de importación la certificación del Ministerio que da cuenta de que los bienes que importó cumplían las condiciones para ser excluidos del impuesto.

En consecuencia, se configura la causal de nulidad por violación de los artículos 428, literal f), del Estatuto Tributario; 438 de la Resolución 4240 de 2000, norma que dispone que la liquidación oficial de corrección también procede, a solicitud de parte, cuando se trate de establecer el monto real de los tributos aduaneros, en los casos en que se aduzca pago en exceso y, del artículo 1º del Decreto Reglamentario 2532 de 2001, en cuanto dispuso las condiciones para obtener el beneficio.

En consecuencia, la Sala confirmará el numeral primero de la sentencia apelada en cuanto declaró la nulidad de los actos administrativos demandados. Y modificará el literal A del numeral segundo en cuanto ordenó, a título de restablecimiento del derecho, que la DIAN hiciera la liquidación oficial de corrección, porque lo propio era que el Tribunal hiciera esa liquidación.

Consecuente con esa decisión, la Sala modificará los literales A, B y C del numeral segundo de la sentencia apelada en el sentido ordenar la devolución de la suma líquida de dinero que la demandante pagó en exceso, conforme se pasa a precisar enseguida. Y, además, como el Tribunal condenó a la DIAN al pago de los intereses moratorios del artículo 634 E.T., cuando lo correcto era que ordenara la liquidación de los intereses corrientes del artículo 863 E.T., la Sala también modificará el restablecimiento del derecho en ese sentido.

Conforme con lo expuesto, se liquidan los tributos aduaneros de las declaraciones de importación número: 0750002010559-4 y 0750002010560-2, así:

RELIQUIDACIÓN TRIBUTOS ADUANEROS DE LA DECLARACIÓN DE IMPORTACIÓN No. 0750002010559-4[FOLIO 197]		
<u>REGLÓN</u>	<u>LIQUIDACIÓN PRIVADA</u>	<u>LIQUIDACIÓN DE CORRECCIÓN</u>
SUBPARTIDA ARANCELARIA	84.29.40.00.00	84.29.40.00.00

VALOR EN ADUANA US	US\$356.286	US \$356.286
TARIFA ARANCEL	5%	5%
BASE GRAVABLE ARANCEL US	US \$356.286	US \$356.286
TOTAL ARANCEL US	US\$17.814	US \$17.814
TARIFA DE IVA	16%	0
BASE GRAVABLE IVA US	US\$374.100	US \$374.100
TOTAL IVA US	US\$59.856	0
TOTAL TRIBUTOS ADUANEROS US	US\$77.670	US \$17.814
DIFERENCIA A FAVOR DEL IMPORTADOR US		US \$59.856
TASA DE CAMBIO	\$2.789,01	\$2.789,01
DIFERENCIA A FAVOR DEL IMPORTADOR EN PESOS		<b>\$166.939.000</b>
<b>RELIQUIDACIÓN TRIBUTOS ADUANEROS DE LA DECLARACIÓN DE IMPORTACIÓN No. 0750002010560-2[FOLIO 205]</b>		
<u>REGLÓN</u>	<u>LIQUIDACIÓN PRIVADA</u>	<u>LIQUIDACIÓN DE CORRECCIÓN</u>
SUBPARTIDA ARANCELARIA	87.01.30.00.00	87.01.30.00.00
VALOR EN ADUANA US	US \$322.424	US \$322.424
TARIFA ARANCEL	5%	5%
BASE GRAVABLE ARANCEL US	US \$322.424	US \$ 322.424
TOTAL ARANCEL US	US \$16.121	US \$16.121
TARIFA DE IVA	16%	0
BASE GRAVABLE IVA US	US \$338.545	US \$338.545
TOTAL IVA US	US \$54.167	0
TOTAL TRIBUTOS ADUANEROS US	US \$70.288	US \$16.121
DIFERENCIA A FAVOR DEL IMPORTADOR US		US \$54.167
TASA DE CAMBIO	\$2.789,01	\$2.789,01
DIFERENCIA A FAVOR DEL IMPORTADOR EN PESOS		<b>\$151.072.000</b>

De acuerdo con las liquidaciones hechas, se advierte que la demandante tiene una diferencia a favor por concepto de IVA de **\$318.011.000**<sup>12</sup>.

No obstante, en el expediente está probado que pagó por el impuesto la suma de **\$214.698.109**, el que deberá ser devuelto a la demandante junto con los intereses corrientes causados a partir de la notificación de la Resolución número 001058 del 16 de junio de 2003, y hasta la ejecutoria de esta sentencia, a la tarifa establecida en el artículo 864 E.T.

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

**F A L L A:**

**PRIMERO. CONFÍRMASE** el numeral primero de la sentencia apelada por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

**SEGUNDO. MODIFÍCASE** los literales A, B y C del numeral segundo de la sentencia apelada, que quedarán así:

*“2º. Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho:*

**A. TÉNGANSE** como liquidaciones oficiales de corrección de los tributos aduaneros las insertadas en la parte considerativa de esta sentencia [páginas 16 y 17]

**B. ORDÉNASE** a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales **DEVOLVER** al Banco Sudameris Colombia S.A. la suma de **DOSCIENTOS**

<sup>12</sup> \$166.939.000 correspondientes a la declaración de importación 0750002010559-4 y \$151.072.000 de la declaración 0750002010560-2

**CATORCE MILLONES SEISCIENTOS NOVENTA Y OCHO MIL PESOS MONEDA CORRIENTE \$214.698.000 M/CTE.**, por concepto de tributos aduaneros pagados en exceso en las declaraciones de importación número 0750002010559-4 y 0750002010560-2. Y a liquidar y pagar sobre dicha suma los intereses corrientes de que trata el artículo 863 E.T., a la tarifa prevista en el artículo 864, ídem, a partir de la fecha de notificación de la Resolución número 001058 del 16 de junio de 2003 y hasta la ejecutoria de esta sentencia.

**TERCERO.** En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

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

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

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

Presidente de la Sala

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**