



ADMINISTRACIÓN DE LOS IMPUESTOS SOCIALES A LAS ARMAS DE FUEGO Y A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Competencia de la DIAN. Le corresponden las funciones de administración del tributo en virtud de la competencia residual sobre la administración de impuestos nacionales no asignados a otras entidades / RECAUDO DE LOS IMPUESTOS SOCIALES A LAS ARMAS DE FUEGO Y A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Competencia de INDUMIL / FACTURA DE COBRO DE TRIBUTOS - Naturaleza jurídica. Reiteración de jurisprudencia / ACTO ADMINISTRATIVO - Existencia / REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD DE INTERPOSICIÓN Y DECISIÓN DE LOS RECURSOS LEGALMENTE OBLIGATORIOS O AGOTAMIENTO DE LA VÍA ADMINISTRATIVA - No exigencia. No es obligatorio cuando la administración no le permite al administrado interponer los recursos pertinentes / FACTURA DE LIQUIDACIÓN Y COBRO DE IMPUESTOS SOCIALES A LAS ARMAS DE FUEGO Y A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Naturaleza jurídica / FACTURA DE LIQUIDACIÓN Y COBRO DE IMPUESTOS SOCIALES A LAS ARMAS DE FUEGO Y A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Control de legalidad. Son demandables las expedidas por INDUMIL con anterioridad a la Resolución 124 del 20 de junio de 2014, mediante la cual la DIAN señaló las dependencias encargadas de resolver los recursos contra los actos liquidatorios de los impuestos sociales a las armas de fuego y a las municiones y explosivos, porque antes de esa fecha no existía claridad sobre la competencia de la DIAN para administrar el tributo ni acerca de los recursos procedentes contra dichos actos / CONTROL DE LEGALIDAD DE ACTOS DE DETERMINACIÓN DE LOS IMPUESTOS SOCIALES A LAS ARMAS DE FUEGO Y A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Acto demandable. A partir de la expedición de la Resolución 124 del 20 de junio de 2014, en la que la DIAN fijó las dependencias encargadas de resolver los recursos contra los actos liquidatorios de los impuestos sociales a las armas de fuego y a las municiones y explosivos, el acto de determinación demandable a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho es el expedido por la DIAN respecto de las cuantías cobradas en la factura

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado mediante providencia del 10 de febrero de 2014 Rad. 2013-00381-00 declaró que la DIAN es la entidad competente para la administración de los impuestos sociales al porte de armas de fuego y a las municiones y explosivos, establecidos por el artículo 224 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, con excepción de la recaudación que le corresponde a INDUMIL. Con fundamento en la anterior decisión, la DIAN mediante la Resolución 124 del 20 de junio de 2014 resolvió designar las dependencias oficiales encargadas de resolver los recursos en materia de los impuestos sociales al porte de armas de fuego y a las municiones y explosivos. Lo anterior para precisar que toda vez que para la fecha de expedición de los actos acusados (3 y 11 de diciembre de 2012), esto es, antes de la Resolución 124 del 20 de junio de 2014, no existía claridad respecto de la autoridad competente para la administración del tributo, ni mucho menos claridad respecto de los recursos procedentes contra la factura, la Sala conocerá sobre la legalidad de tales actos. En cuanto a la factura como acto demandable, la Sala en sentencia de 6 de agosto de 2009, explicó lo siguiente: “[...] *la Sala considera que las facturas demandadas, en esencia, son actos jurídicos derivados de un contrato de suministro de energía eléctrica y que si bien en esas facturas se evidencia una decisión tomada por CORELCA en ejercicio de la función administrativa que asigna la Ley a entidades diferentes a las administradoras del tributo, esto no implica que las facturas cambien de naturaleza jurídica y se conviertan en acto*



administrativo, pues, lo que determina la existencia de un acto administrativo, no es el documento en el que se materialice la decisión sino, la decisión en sí misma de la Administración de crear, modificar o extinguir una situación jurídica concreta, se reitera, independientemente del documento en donde se plasme esa decisión. [...] Por lo tanto, bajo la consideración de que la decisión de liquidar y recaudar la contribución también quedó evidenciada en las facturas y que esa decisión, en cuanto creó una situación jurídica particular para el demandante, era demandable, le asiste razón al a quo cuando precisó que, la acción de nulidad y restablecimiento del derecho estaba caducada [...] (Subraya la Sala) Con fundamento en lo expuesto, la Sala precisa que lo que determina la existencia de un acto administrativo, no es el documento en el que se materialice la decisión sino, la decisión en sí misma de la Administración de crear, modificar o extinguir una situación jurídica concreta, razón por la que no siempre tales actos son susceptibles de control jurisdiccional. Por otra parte se anota que el artículo 161 del CPACA prevé que cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo particular deberán haberse ejercido y decidido los recursos que de acuerdo con la ley fueren obligatorios. La norma también señala que “Si las autoridades administrativas no hubieran dado la oportunidad de interponer los recursos procedentes, no será exigible el requisito al que se refiere este numeral”. En consecuencia, no es obligatorio agotar la vía gubernativa si la Administración no le permite al administrado interponer los recursos pertinentes. Se precisa que a partir de la expedición de la Resolución 124 del 20 de junio de 2014, existe claridad respecto a la autoridad competente para resolver los recursos que se interpongan en contra de los actos administrativos que liquiden el impuesto, razón por la que a partir de tal fecha los contribuyentes deben acudir ante la DIAN y generar el acto susceptible de control judicial. En este caso, toda vez que los actos acusados fueron proferidos antes de la Resolución 124 del 20 de junio de 2014, por no existir claridad respecto de la administración del tributo ni los recursos procedentes contra el acto, la Sala conocerá sobre la legalidad de los actos demandados. De esta forma la Sala fija su posición en el sentido que a partir del 20 de junio de 2014, a efectos de discutir en sede judicial la determinación del impuesto social a las municiones y explosivos, el interesado debe provocar un pronunciamiento de la DIAN respecto de las cuantías cobradas a través de la factura. De modo que es contra estos actos administrativos de contenido tributario y no contra las facturas emitidas por INDUMIL que procede el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

FUENTE FORMAL: LEY 100 DE 1993 - ARTÍCULO 224 / LEY 1438 DE 2011 - ARTÍCULO 48 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 161 / RESOLUCIÓN DIAN 124 DE 2014

NOTA DE RELATORÍA: En relación con la naturaleza jurídica y el control de legalidad de las facturas que liquidan y cobran tributos se reiteran las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 6 de agosto de 2009, radicación 08001-23-31-000-1997-13091-01(16045), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en sentencia de 18 de junio de 2014, radicación 70001-23-31-000-2004-00381-01(17988), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la no obligatoriedad del requisito de procedibilidad de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de interposición y decisión de los recursos legalmente obligatorios o agotamiento de la vía administrativa cuando no se le permite al administrado interponer los recursos pertinentes se



reitera el criterio expuesto por la Sección en sentencia del 13 de julio de 2017, radicación 54001-23-31-000-2012-00092-01(22184), C.P. Milton Chaves García

PROVIDENCIA JUDICIAL - Motivación / MOTIVACIÓN DE LAS PROVIDENCIAS JUDICIALES - Alcance / VIOLACIÓN DEL DERECHO AL DEBIDO PROCESO POR FALTA DE MOTIVACIÓN DE LA SENTENCIA - No configuración

En cuanto a la falta de motivación de las providencias judiciales, la Corte Constitucional en la sentencia T- 214/2012 señaló: *“4.1. La motivación de los fallos judiciales es un deber de los jueces y un derecho fundamental de los ciudadanos, como posición jurídica concreta derivada del debido proceso. Desde el punto de vista del operador judicial, la motivación consiste en un ejercicio argumentativo por medio del cual el juez establece la interpretación de las disposiciones normativas, de una parte, y determina cómo, a partir de los elementos de convicción aportados al proceso y la hipótesis de hecho que se construye con base en esos elementos, es posible subsumir el caso concreto en el supuesto de hecho de una regla jurídica aplicable al caso. (T-247/06, T-302/08, T-868/09).”* (...) De acuerdo al criterio expuesto, la motivación en una providencia judicial requiere de interpretación de las normas y de la conexión de elementos de convicción aportados al proceso, y la hipótesis de hechos, con el fin de subsumirlos en una regla jurídica aplicable al caso. En el presente caso, la Sala observa que el Tribunal en fallo de primera instancia, luego de hacer un recuento normativo, con fundamento en las normas aplicables al caso, y en la sentencia C-390 de 1996 proferida por la Corte Constitucional, motivó de forma adecuada la sentencia apelada. En consecuencia, no le asiste razón al apelante al afirmar que la sentencia de primera instancia carece de motivación, porque el a quo examinó todos los cargos de ilegalidad planteados en la demanda, analizó las normas aplicables al caso concreto y, valoró los medios de prueba que obraban en el expediente.

EXPLOSIVO - Definición. No solo cubre un cuerpo separado, sino la combinación de materiales susceptibles de producir una gran cantidad de gases con violentos efectos mecánicos o térmicos / EMULSIONES - Definición / EMULSIÓN 70-30 - Naturaleza. Cumple las características para ser un explosivo, al ser una mezcla que, en determinadas circunstancias, puede generar una gran cantidad de gases con violentos efectos mecánicos o térmicos / EXPLOSIVO - Determinación. INDUMIL es la entidad competente para determinar qué se considera explosivo / CALIFICACIÓN JURÍDICA DE EXPLOSIVO - Alcance del Concepto de 4 de julio de 1995 de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado. No hizo un estudio específico en orden a determinar qué son en realidad explosivos o no / NITRATO DE AMONIO - Naturaleza explosiva. El Decreto 334 de 2002 determina cuándo se considera explosivo y cuándo no

La Sala observa que a pesar de que las normas realizan una diferenciación entre explosivos y accesorios, en la definición de explosivos enuncia claramente que son *“cuerpo o mezcla”*, es decir; la definición de explosivo no solo cubre un cuerpo separado, sino la combinación de materiales, que sean susceptibles de producir una gran cantidad de gases con violentos efectos mecánicos o térmicos. En el presente caso, las facturas demandadas precisan que los materiales vendidos fueron “Emulsión 70/30”. Las emulsiones puede definirse, como: *“Las emulsiones son materiales explosivos que contienen cantidades importantes de oxidantes*



disueltos en gotas de agua, rodeados de un combustible que es incapaz de mezclarse” (Subraya la Sala) A pesar de que las emulsiones pueden considerarse materiales explosivos, se requiere que se realice un proceso de sensibilización, para que las mezclas explosivas puedan explotar en determinadas circunstancias de temperatura, presión etc. De acuerdo a lo expuesto, y conforme con la definición de explosivo del artículo 50 del Decreto 2535, que concuerda con la del artículo 4 del Decreto 334 de 2002, se puede concluir que la “Emulsión 70/30”, cumple con las características de ser un explosivo, por lo que contrario a lo alegado por la actora, el producto vendido en la factura no es un accesorio, sino legítimamente es una mezcla que en determinadas circunstancias puede generar una gran cantidad de gases con violentos efectos mecánicos o térmicos (...). En cuanto al artículo 3 del Decreto Reglamentario 2222 de 1993, la Sala observa que contiene definiciones de diferentes elementos utilizados en la manipulación de explosivos, como los agentes de voladura, detonador común, detonador eléctrico y explosivos, pero no desvirtúan la razón que los explosivos pueden ser mezclas, por lo que la “Emulsión 70/30” cumple a cabalidad con la definición normativa. Adicionalmente, el artículo 5 del Decreto 334 de 2002, que regula de forma exclusiva los explosivos, enuncia lo siguiente: “Artículo 5°. Clasificación. La Industria Militar será el organismo competente para clasificar como explosivos para todos los efectos legales, las materias primas o insumos que sin ser explosivos individualmente, en conjunto conforman una sustancia explosiva, y de ello informarán al Ministerio de Comercio Exterior, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, y al Departamento Administrativo de Seguridad, DAS. De acuerdo a lo expuesto por la norma transcrita, INDUMIL tiene la facultad de determinar que se considera explosivo, por lo que en el presente caso y de acuerdo a su conocimiento técnico y apegándose a la normatividad existente, le confirió el carácter de explosivo a la “Emulsión 70/30” en la venta a la actora. La Sala aclara, que lo resuelto en concepto de 4 de julio de 1995 por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, fue el efecto de un análisis respecto a si INDUMIL podía constituir contratos de asociación con otras empresas, con el fin de fabricar explosivos, pero no se hizo un estudio específico para determinar que son en realidad explosivos o no. Además, respecto al análisis sobre el nitrato de amonio que se realizó en el concepto mencionado se observa que por medio de los artículos 17 y 18 del Decreto 334 de 2002 se determinó cuando dicho componente se considera explosivo y cuando no, de acuerdo a la concentración de nitrógeno del producto, por lo que es un caso aislado y específico. No prospera el cargo.

FUENTE FORMAL: DECRETO REGLAMENTARIO 2222 DE 1993 - ARTÍCULO 3 / DECRETO 2535 DE 1993 - ARTÍCULO 50 / DECRETO 2535 DE 1993 - ARTÍCULO 51 PARÁGRAFO 3 / DECRETO 334 DE 2002 - ARTÍCULO 4 / DECRETO 334 DE 2002 - ARTÍCULO 5 / DECRETO 334 DE 2002 - ARTÍCULO 17 / DECRETO 334 DE 2002 - ARTÍCULO 18

NOTA DE RELATORÍA: El concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado del 4 de julio de 1995 se profirió dentro del expediente 700, C.P. Roberto Suárez Franco

IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Creación / CONTROL ABSTRACTO DE CONSTITUCIONALIDAD - Efectos / CONSEJO DE ESTADO - Atribuciones. Le corresponde actuar como Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo / SECCIÓN CUARTA DEL CONSEJO DE ESTADO - Competencia / IMPUESTOS SOCIALES A LAS ARMAS DE FUEGO



Y A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Diferencia. Se trata de dos impuestos distintos / ELEMENTOS DEL IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Fijación de su alcance concreto. Corresponde a la Sección Cuarta del Consejo de Estado / IMPUESTO AD VALOREM - Definición y alcance / COBRAR - Definición / IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS COMO TRIBUTO AD VALOREM - Alcance. Implica que el tributo recae sobre una transacción compuesta por varios elementos / MONOPOLIO CONSTITUCIONAL DE LAS ARMAS Y EXPLOSIVOS - Principio de exclusividad del Estado / TRANSACCIONES CON EXPLOSIVOS - Requisitos / TRANSPORTE DE EXPLOSIVOS - Requisitos / TRANSACCIONES CON EXPLOSIVOS - Alcance. No se pueden realizar únicamente respecto de un material explosivo, sino que se requiere que sea vendido de manera conjunta con los accesorios, el servicio de escolta, la persona designada para su control y demás elementos que integran la transacción / IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Sujeto pasivo. Es quien paga por las municiones y los explosivos / IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Tarifa. Es del 20 por ciento que se cobra como un impuesto *ad valorem* que recae sobre el valor económico de los elementos gravados / IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Hecho generador. Es la transacción de las municiones o explosivos, es decir, la compraventa de esos productos, de acuerdo con lo establecido por el legislador / FACTURAS DE LIQUIDACIÓN Y COBRO DEL IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Legalidad. En el caso concreto las facturas demandadas se ajustan a derecho porque la transacción incluyó el valor económico de los elementos gravados

La Sala aclara que el impuesto social a las municiones y explosivos fue creado mediante el artículo 224 de la Ley 100 de 1993, y posteriormente fue modificado mediante el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, que en estricto sentido únicamente aumentó el valor de la tarifa del tributo enunciado (...) La Sala advierte, que respecto a los elementos del impuesto social a las municiones y explosivos, la Corte Constitucional se pronunció en la sentencias C-390 de 1996 y que posteriormente reiteró su posición en la Sentencia C-608 de 2012 (...) [L]a Corte Constitucional concluyó que los sujetos pasivos son los tenedores de municiones y explosivos, por lo que el hecho generador se concreta cuando el sujeto pasivo obtiene el permiso de porte por la autoridad competente, posición que el Tribunal retomó en fallo de primera instancia. La Sala advierte que en la sentencia C-390 de 1996, la Corte Constitucional analizó en conjunto los elementos del impuesto social a las armas de fuego y del impuesto social a las municiones y explosivos de acuerdo al artículo 224 de la Ley 100 de 1993. Así mismo, en la sentencia C-608 de 2012, analizó el procedimiento legislativo por el que fue expedido el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, en el que hizo referencia a los elementos del impuesto social a las municiones y explosivos a título explicativo, como *obiter dictum* de la sentencia. El control realizado por la Corte Constitucional al ejercer control de constitucionalidad, es de manera abstracta, general y con efectos erga omnes para determinar que la norma exceptuada es constitucional o no. Por su parte, el Consejo de Estado como tribunal supremo de lo contencioso administrativo, y la Sección Cuarta como juez natural en materia tributaria, debe pronunciarse de manera concreta sobre temas referentes a impuestos, contribuciones fiscales y parafiscales. De acuerdo a lo expuesto, si bien la Corte Constitucional realizó un análisis abstracto para determinar los elementos del tributo, la Sala procederá a realizar un análisis en concreto sobre



ellos, conforme al artículo 48 de la Ley 1438 de 2011. En la exposición de motivos del Proyecto de Ley 155 de 1992, que posteriormente le dio vía a la Ley 100 de 1993, no contenía en su articulado los impuestos sociales a las armas de fuego, municiones y explosivos. Sin embargo, el Congreso de la República, en el trámite legislativo de la Ley 100 de 1993, se refirió únicamente al impuesto social al porte de armas de fuego. En debate de la Cámara de Representantes de 3 de diciembre de 1993, y en posteriores debates se incluyó el impuesto social a los explosivos y municiones, por lo que es evidente que el legislador desde un principio planteó dos impuestos diferentes, plasmados finalmente en el artículo 224 de la Ley 100 de 1993. Para el caso del impuesto social a las municiones y explosivos, tal como lo explicó la Corte Constitucional en sentencia C-390 de 1996, la tarifa aplicable es del 20% que se cobrará como un impuesto *ad valorem* de acuerdo al artículo 48 de la Ley 1438 de 2011. El artículo 48 de la Ley 1438 de 2011 enuncia la expresión de “*impuesto ad valorem*”, que se puede definir como: “*Impuesto que se fija en función del precio del producto o servicio que se está gravando. La cuantía de la obligación tributaria se determina aplicando una cantidad porcentual al valor del hecho que es gravable.*” De acuerdo con el criterio expuesto, los impuestos *ad valorem* son tributos que recaen sobre un producto o servicio gravado, y la cuantía se calcula de acuerdo con un porcentaje que recae sobre el hecho gravable. La segunda expresión relevante que el legislador contempló en el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011 es el de “*cobrar*”, que se define como: “*Verbo activo transitivo. Se trata de coger, aceptar, recibir y tomar el dinero como pago de una obligación de tipo financiero y ya sea de una deuda. [...]*” (Resalta la Sala) De acuerdo con la definición de cobro transcrita, se parte de la existencia de una transacción, sobre la que se persigue el pago de una deuda. En el caso de los impuestos *ad valorem*, el tributo recae sobre una transacción, que para el caso de los explosivos, la transacción se encuentra compuesta por varios elementos. Los explosivos tienen una restricción por parte de la Constitución Política, consistente en que solo el gobierno los puede “introducir al país” y fabricarlos, por lo que los particulares solo pueden poseerlos o portarlos con permiso expedido con base en la potestad discrecional de la autoridad competente. El Decreto Legislativo 2535 de 1993 expedido por el Ministerio de Defensa, dispone lo siguiente: “*ARTICULO 2º. Exclusividad. Sólo el Gobierno puede introducir al país, exportar, fabricar y comercializar armas, municiones, explosivos y las materias primas, maquinaria y artefactos para su fabricación y ejercer el control sobre tales actividades. ARTICULO 3º. Permiso del Estado. Los particulares, de manera excepcional, sólo podrán poseer o portar armas, sus partes, piezas, municiones, explosivos y sus accesorios, con permiso expedido con base en la potestad discrecional de la autoridad competente.” (Subraya la Sala) El artículo 51 del mismo decreto, contempla ciertos requisitos que deben ser cumplidos con el fin de realizar transacciones con explosivos, como solicitud, pruebas para lo que se va a emplear el explosivo y justificación, pero la decisión de la transacción es de la autoridad militar, que deberá tener en cuenta la situación de orden público del lugar en que se transa el producto explosivo y sus accesorios. En el presente caso, la actora presentó ante INDUMIL una solicitud de transacción con explosivos, la que de acuerdo al artículo 11 del Decreto 1809 de 1994 debe cumplir con los siguientes requisitos: “*Para la compra de explosivos en la Industria Militar, a que se refiere el artículo 51 del Decreto 2535 de 1993, el interesado deberá cumplir con lo siguiente: [...]* b) *Personas Jurídicas de Derecho Privado. 1. Solicitud en los términos de que trata el literal a) numeral 1 del presente artículo, indicando: a) Clase, cantidad de explosivos y accesorios que necesita; b) Justificación de la cantidad de explosivos y accesorios solicitados; c) Prueba de la actividad para la cual se requiere el explosivo; d)**



Formas y Seguridad de almacenamiento; e) Ubicación exacta del lugar donde se utilizarán. 2. Constancia expedida por la autoridad militar de la zona o lugar donde se van a emplear los explosivos: nombre de las personas designadas para su control y forma de empleo. 3. Certificado de existencia y representación legal. 4. Certificado judicial nacional vigente del representante legal. 5. Licencia de exploración, explotación y permiso funcionamiento otorgado por las autoridades competentes. 6. Libro de control y movimiento de explosivos y accesorios. 7. Cuadro mensual de consumo de explosivos y accesorios. [...]” (Subraya la Sala)

Según la norma transcrita, la transacción no se realiza únicamente del producto explosivo, sino que incluye los accesorios y la designación de una persona para el control de su empleo. Además, como los explosivos se consideran un material peligroso, para su transporte, el artículo 18 del Decreto 1809 de 1994 contempla lo siguiente: “Para la aplicación del artículo 54 del Decreto 2535 de 1993, el transporte de explosivos y sus accesorios deberá sujetarse a los siguientes requisitos. TERRESTRE, MARITIMO Y FLUVIAL. - Autorización de la venta de los explosivos y sus accesorios. - Permiso para transporte de los mismos, expedido por la autoridad militar respectiva. - Factura de pago suministrada por la Industria Militar. - Solicitud escrita a la autoridad militar de la jurisdicción de la escolta respectiva, sin la cual no podrá trasladar el material. - Certificación de la entidad transportadora en la que se responsabilice el transporte y custodia del material, del lugar de origen hasta su destino final. [...]” Según lo expuesto, para que la transacción sobre explosivos se concrete, se requiere de un servicio de escolta para el transporte autorizado, que incluye tanto los explosivos como sus accesorios. En consecuencia, la transacción que se realice sobre explosivos no puede realizarse únicamente de un material explosivo, sino que se requiere que sea vendido de manera conjunta, con los accesorios, el servicio de escolta, la persona designada para su control y demás elementos que integran la transacción, por lo que el impuesto *ad valorem* a los explosivos recae sobre el valor económico de los elementos gravados. En este orden de ideas, el legislador estableció en el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011 respecto al impuesto social a las municiones y explosivos, lo siguiente: “[...] Igualmente, créase el impuesto social a las municiones y explosivos, que se cobrará como un impuesto *ad valorem* con una tasa del 20%. [...]”, La Sala advierte, que el impuesto bajo análisis al ser cobrado *ad valorem*, determinó que la tarifa del 20% recae sobre una transacción, por lo que en el caso del impuesto social a las municiones y explosivos, el sujeto pasivo es el que paga por las municiones o los explosivos y el hecho generador, la transacción de las municiones o explosivos, que en el presente caso es la compra venta de dichos productos, de acuerdo a lo establecido por el legislador. En el presente caso, la actora adquirió explosivos de INDUMIL, por lo que en la factura 2882710 se calculó el valor total del producto vendido en \$20.028.000 y se aplicó la tarifa del 20% del artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, por lo que se determinó como impuesto social a las municiones y explosivos \$4.005.600, cumpliendo con lo establecido en la norma enunciada. De la misma manera, la demandada expidió la factura 2882724 en la que se calculó el total del precio del producto en \$751.156.900 y se aplicó el 20% en \$150.231.380 de impuesto social a las municiones y explosivos, por lo que no se evidencia violación a la norma analizada, ya la transacción incluyó en legal forma el valor económico de los elementos gravados.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 223 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 237 / LEY 100 DE 1993 - ARTÍCULO 224 / LEY 1438 DE 2011 - ARTÍCULO 48 / DECRETO 2535 DE 1993 - ARTÍCULO 2 / DECRETO 2535 DE 1993 - ARTÍCULO 3 / DECRETO 2535 DE 1993 -



Radicado: 20001-23-33-000-2013-00300-01(22081)
Demandante: Carbones El Tesoro S.A.

ARTÍCULO 51 / DECRETO 1809 DE 1994 - ARTÍCULO 11 / DECRETO 1809 DE 1994 - ARTÍCULO 18 / ACUERDO 58 DE 1999 CONSEJO DE ESTADO - ARTÍCULO 13

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el control abstracto de constitucionalidad se cita la sentencia C-122 de 2001 de la Corte Constitucional y sobre la definición y la diferencias entre *decisum*, *ratio decidendi* y *obiter dicta* la sentencia C-621 de 2015 de la misma corporación.

CONDENA EN COSTAS- Improcedencia. Falta de prueba de su causación

La Sala no condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 365

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de octubre de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 20001-23-33-000-2013-00300-01(22081)

Actor: CARBONES EL TESORO S.A

Demandado: INDUSTRIA MILITAR – INDUMIL, MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL Y DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 16 de julio de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Cesar, que negó las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO: Declarar probada la excepción de Legalidad del Acto Acusado, conforme lo señalado en la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO: Negar las pretensiones de la demanda.

¹ Folios 377 a 398 del c.p.



TERCERO: *Condénese en costas a la parte demandante. Líquidense por Secretaría [...]*

ANTECEDENTES

Carbones El Tesoro S.A. - CET, en desarrollo de su objeto social realizó compras de explosivos a la Industria Militar - INDUMIL en el año 2012, por lo que fueron expedidas dos facturas de cobro.

En la factura 2882710 de 3 de diciembre de 2012, se determinó como impuesto social a las municiones y explosivos \$4.005.600., y en la factura 2882724 de 11 de diciembre de 2012 \$150.231.380².

DEMANDA

Carbones El Tesoro S.A., en ejercicio de acción de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones³:

“Por medio de este escrito, solicito a este Honorable tribunal que se hagan las siguientes o similares declaraciones:

A. *Que se declare la nulidad de la Liquidación del Impuesto Social a los Explosivos, contenida en las Facturas de Venta que se relacionan a continuación, expedidas por la Empresa Industrial y Comercial del Estado Industrial Militar – INDUMIL:*

Número de Factura	Fecha de la Factura	Fecha de recibo de la factura	Impuesto Social
2882710	3/12/2012	04/12/2012	\$4.005.600
2882724	11/12/2012	12/12/2012	\$150.231.380
TOTAL			\$154.236.980

B. *Que como consecuencia de la pretensión anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que CET, **no debió pagar** suma alguna a INDUMIL por concepto de Impuesto Social a los Explosivos, en relación con las facturas emitidas entre el 3 de diciembre de 2012 y el 11 de diciembre del mismo año.*

C. *Teniendo en cuenta que la Compañía, incluso sin estar de acuerdo con la liquidación del impuesto, ha hecho un esfuerzo por pagar todas las facturas que se demandan para evitar perjuicios mayores, en virtud del principio de economía procesal solicito a este Honorable Despacho se ordene la devolución de las sumas que hayan sido indebidamente pagadas, con sus correspondientes intereses de mora.*

D. *De manera subsidiaria, en el evento en que este Despacho no acceda al total de las pretensiones anteriores, solicitamos de declare la nulidad parcial de las facturas ordenando a INDUMIL liquidar nuevamente el Impuesto Social*

² Folios 35 y 37 del c.p.

³ Folios 1 a 19 del c.p.



a las Municiones teniendo en cuenta únicamente el valor de los explosivos como lo ordena la Ley 1438 de 2010.

De esta liquidación se derivaría un valor pagado en exceso por parte de CET, pues las facturas ya han sido pagadas, por lo que se solicita respetuosamente se ordene su devolución a favor de la Compañía, con los correspondientes intereses de mora.

E. Que se declare que no corresponde a CET el pago de las costas en que incurra la parte demandada con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.”

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 95, 209, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 3 y 42 de la Ley 1437 de 2011 - CPACA
- Artículos 683 y 742 del Estatuto Tributario.
- Artículo 224 de la Ley 100 de 1993
- Artículos 17, 50 y 51 del Decreto 2535 de 1993

El concepto de la violación se sintetiza así:

Alegó que las facturas acusadas fueron expedidas con ausencia de motivación, actos administrativos demandables ante la jurisdicción contencioso administrativa.

Para que surja la obligación tributaria a cargo del contribuyente, se requiere que se verifique el hecho generador del tributo, que para el impuesto social a las municiones y explosivos, se encuentra estipulado en el artículo 48 de la Ley 100 de 1993 modificado por el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011.

El artículo 48 de la Ley 100 de 1993, las sentencias C-390 de 1996 y C-608 de 2012 de la Corte Constitucional, establecen que el hecho generador del impuesto social a las municiones y explosivos, es el porte de las municiones y de los explosivos, por lo que en el presente caso no se verifica el hecho generador.

Los actos administrativos demandados, solo hacen referencia a la venta de productos explosivos, pero no constituye un permiso de porte de dicho material, el cual solo puede ser expedido por las autoridades militares de acuerdo al Decreto Legislativo 2535 de 1993, por lo que al no existir porte del material explosivo, no se generó el impuesto social a las municiones y explosivos en cabeza de la sociedad demandante.

Explicó que los actos acusados son nulos, por violar el artículo 50 de Decreto Legislativo 2535 de 1993, al liquidar y cobrar el impuesto social a los explosivos sobre elementos que no se ajustan a la definición técnica de explosivos.

Además, se evidencia que en el cálculo de la base del impuesto social a las municiones y explosivos, se incluyeron las emulsiones, mechas y demás elementos necesarios para la detonación de los explosivos, sin tener en cuenta que los artículos 50 y 51 del Decreto Legislativo 2535 de 1993 separa del concepto de explosivo otros elementos como agentes de voladura y detonadores.

Las facturas demandadas al incluir dentro de la base del impuesto social a las municiones y explosivos elementos diferentes a los explosivos, violan la Ley 1438



de 2011 en la que específicamente se ordena que el impuesto enunciado recae sobre explosivos.

Adicionalmente, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado explicó en el Concepto del 9 de diciembre de 1999 que dentro del término explosivo, no se incluyen los agentes de voladura, y las relativas a detonantes, y detonadores, por lo que debieron de ser excluidos del cálculo del impuesto bajo análisis⁴.

La actora alegó que los actos administrativos demandados son nulos, por violación al artículo 17 del Decreto Legislativo 2535 de 1993, ya que la destinación final de los explosivos al ser de carácter industrial se escapa de la finalidad del impuesto social a las municiones y explosivos.

Adicionalmente, el artículo 17 del Decreto Legislativo 2535 de 1993 establece que el porte de armas y municiones debe ser destinado para la defensa personal, y el artículo 55 de la misma norma dispone que quien requiera utilizar explosivos en actividades comerciales, deben obtener previamente el correspondiente permiso.

Adicionalmente, en los antecedentes de la Ley 1438 de 2011 se evidenció que la intención del legislador fue desincentivar el porte y el uso de armas bélicas para defensa personal, por lo que los explosivos para uso comercial no se enmarcan dentro de tal previsión⁵.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Ministerio de Salud y Protección Social, Fondos y Cuentas de la Dirección de Administración de Fondos de la Protección Social, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁶:

Explicó que el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011 regula dos situaciones diferentes, la primera, respecto al porte de armas, que debe ser pagado por quien es autorizado para el porte y el segundo regula el impuesto social a las municiones y explosivos, que se cobra como un impuesto ad valorem con una tasa del 20%.

De acuerdo a lo anterior, el Ministerio de Salud y Protección social concluyó que la norma no se refiere al porte de explosivos, sino que de forma independiente regula el porte de armas de fuego y el impuesto social de los explosivos y municiones, en el que el hecho generador no es el porte de explosivos cómo lo alegó la actora.

Precisó: *“Si la empresa demandante para desarrollar su objeto social, compra a INDUMIL explosivos, ese es el hecho generador, pero no como lo quiere hacer ver la actora, argumentando que como no los porta no hay lugar a pagar el impuesto. El porte a que hace referencia la norma, es para ARMAS DE FUEGO, más no para municiones y explosivos”*.

El Ministerio aclara que el concepto de impuesto *Ad-valorem* hace referencia a que el impuesto social de los explosivos y municiones recae sobre la totalidad del valor de la venta del producto, por lo que no se debe especificar otros elementos

⁴ Concepto de 9 de diciembre de 1999, Rad. 1242. C.P. Luis Camilo Osorio y Radicación 700 de 4 de julio de 1995, C.P. Roberto Suárez Franco.

⁵ Proyecto de Ley 160 de 2010

⁶ Folios 61 a 69 del c.p.



del material vendido por INDUMIL, como ocurre en el caso del Impuesto al valor Agregado - IVA.

Señaló que el tributo del 20% sobre el valor comercial de armas, explosivos y municiones a favor del Ministerio de Salud y Protección Social – FOSYGA, es legal y lo debe recaudar INDUMIL, en la medida en que la ley que lo creó está vigente.

Adicionalmente propuso la excepción de falta de legitimación en la causa por pasiva, por cuanto el Consejo de Estado al dirimir el conflicto de competencias promovido por INDUMIL⁷, precisó que la DIAN con excepción de la recaudación, es la entidad competente para la administración de los impuestos sociales al porte de armas de fuego y a las municiones y explosivos, en consecuencia, es la encargada de resolver los recursos de apelación interpuestos contra las facturas que expide INDUMIL.

LA INDUSTRIA MILITAR – INDUMIL se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁸:

Luego de hacer un recuento normativo y jurisprudencial sobre la creación del gravamen para armas y explosivos, señaló que el sujeto activo de dicho impuesto es la Nación – Ministerio de Salud, el sujeto pasivo son los contribuyentes o responsables directos que realizan el hecho generador, e INDUMIL es simplemente un facilitador para el recaudo.

Al ser INDUMIL un sujeto únicamente de recaudo del impuesto social a las municiones y explosivos, si existe inconformidad por el valor del tributo, este no es competente para resolver las solicitudes de reproche de los contribuyentes. Además, al ser un impuesto *ad valorem*, INDUMIL solo debe expedir la factura para efectos del recaudo del impuesto, sin que se esté atribuyendo funciones que por ley pertenecen a otra entidad.

La demandada aclaró que su función es igual que en el caso de recaudo de IVA o cuando una empresa realiza retención de un impuesto, en el que solo se recauda con el fin de trasladar los recursos posteriormente y de forma oportuna al fisco. Adicionalmente, los artículos 1 y 4 del Decreto 1321 de 2011, modificado por el artículo 1 del Decreto 4048 de 2008 establece que una de las funciones de la administración de impuestos es el de recaudo.

La demandada argumentó que existe la obligación legal de la actora de pago del impuesto social a las municiones y explosivos, debido a que las sentencias C-390 de 1996 y C-602 de 2012 de la Corte Constitucional, declararon exequible el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011 modificado por el artículo 224 de la Ley 100 de 1993.

En cuanto a las características de los explosivos, la demandada hizo referencia al Código de Materiales Explosivos NFPA 495 versión 2010, que es una norma de carácter internacional y que fue adoptada por INDUMIL, en la que se aclara que los explosivos se encuentran comprendidos por los agentes de voladura y los accesorios de voladura.

⁷ Sentencia de 10 de febrero de 2014, Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, exp. 11001-03-06-000-2013-00381-00. C.P. Augusto Hernández Becerra.

⁸ Folios 100 a 115 del c.p.



Además, el artículo 51 parágrafo 3 del Decreto Ley 2535 de 1993 faculta al Gobierno Nacional para determinar que es explosivo, lo cual se refleja en el Decreto 334 de 28 de febrero de 2002, en el que el Gobierno Nacional facultó a INDUMIL para determinar que se considera explosivo, por lo que los elementos del presente caso como anfo, pentofex, cordón detonante, emulsiones y exe ms, en su totalidad fue considerado explosivo.

INDUMIL con el fin de vender los explosivos adquirió el correspondiente permiso de la autoridad militar contemplado en el artículo 32 del Decreto 2535 de 1993, y es el competente para recaudar el impuesto social a las municiones y explosivos de acuerdo al Decreto 1809 de 1994, Decreto 1283 de 1993, el Decreto 1792 de 2012 y la sentencia C-602 de 2012 de la Corte Constitucional.

La demandada solicitó se vincule al proceso a la DIAN en calidad de litisconsorte, por cuanto la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en providencia del 10 de febrero de 2014, dispuso que la DIAN es titular de una competencia residual en la administración de impuestos de orden nacional. Así mismo, indicó que INDUMIL solo recauda y que de acuerdo a la normatividad vigente la DIAN es la titular de una competencia residual en relación con la administración de impuestos de orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, por tanto, le corresponde las otras funciones de administración, vale decir, la fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción y demás aspectos relacionados con el tributo.

En consecuencia, INDUMIL no es la competente para determinar si la sociedad actora está obligada a pagar el impuesto motivo de controversia.

La **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁹:

Los actos administrativos demandados a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, corresponden a varias facturas de venta expedidas por INDUMIL, empresa industrial y comercial del Estado, adscrita al Ministerio de Defensa Nacional, por tanto, quien realizó la venta de los explosivos, liquidó y recaudó el impuesto social de que trata el artículo 224 de la Ley 100 de 1993 fue INDUMIL.

Al expedir INDUMIL una “factura de venta” en donde además de la descripción del artículo vendido y su correspondiente valor, adiciona el impuesto social a las municiones y explosivos, con la expedición de la misma, está haciendo una declaración unilateral de voluntad, como administrador de este impuesto del orden nacional, la expide en ejercicio de su función administrativa, y la misma crea una situación jurídica particular o concreta, constituyéndose en un verdadero acto administrativo de determinación de impuestos, susceptible de control jurisdiccional, al incorporar un pronunciamiento sobre el tipo de gravamen, el concepto y la cuantía del tributo.

Estimó que los impuestos sociales a las armas de fuego y a las municiones y explosivos al tener las características propias de las contribuciones especiales y no de impuestos, no pueden encasillarse dentro de “*los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del*

⁹ Folios 170 a 180 del c.p.



Estado” a los que se refiere el artículo 1º del Decreto 4048 de 2008 y por tanto, no le compete a la DIAN la administración de estas contribuciones.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Cesar, negó las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así¹⁰:

Luego de hacer un recuento normativo sobre el impuesto social sobre las armas, municiones y explosivos, el Tribunal concluyó que según el artículo 23 del Decreto 1283 de 1996, el fin del tributo es financiar la atención de las víctimas de la violencia a la población afiliada al Régimen Subsidiado en los casos no cubiertos por el Plan Obligatorio de Salud de dicha población y de aquella población pobre no asegurada al Sistema General de Seguridad Social en Salud, por lo que los recursos obtenidos por el mencionado impuesto se destinan al Fondo de Solidaridad y Garantía - FOSYGA.

Adicionalmente, el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011 determina que la base gravable del impuesto en discusión la constituye el valor de los materiales que tengan la naturaleza de municiones y/o explosivos que en ejercicio de su actividad venda la Industria Militar – INDUMIL.

El Tribunal explicó que las facturas demandadas enuncian que el producto comprado por la actora a INDUMIL fue “EMULSIÓN 70/30”, que al compararse con el artículo 4 del Decreto 334 de 2002 que define explosivo de forma legal, se puede concluir que por sí solo no es un explosivo, pero al mezclarse con otros productos cumple con la definición del artículo mencionado como mezcla, por lo que el impuesto social del artículo 48 de la Ley 1438 de 2011 fue bien aplicado.

En cuanto al momento en que se hace efectivo el cobro del impuesto social, el Tribunal concluyó que de acuerdo a la sentencia C-390 de 1996 y el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, el hecho generador se realiza con la consecución del permiso para la compra, en el presente caso, del material explosivo, por lo que no procede el cargo propuesto por la actora.

Además precisó que las facturas cumplen con los requisitos legales al determinar cómo impuesto social a las municiones y explosivos el 20% del valor bruto del producto vendido.

Precisó: *“En la factura de venta No. 2882710 del 3 de diciembre de 2012, INDUMIL detalla la compra por parte de ‘Carbones El Tesoro’, el artículo y/o elemento – material, emulsión 70/30 en cantidad de 12.000, con un valor unitario de \$1.669, para un total bruto de \$20.028.000, y un Impuesto Social de \$4.005.600. Si bien no aparece el porcentaje del impuesto Social impreso en la factura, bien es sabido que a partir de la publicación de la Ley 1438 de 2011 (el 19 de enero de 2011, según Diario Oficial No. 47.957), esta empezó a regir, por lo que el porcentaje a aplicar como impuesto social a la compra de explosivos, sería del 20% del valor bruto de dichos explosivos, y que en el caso de las facturas números 2882710 y 2882724 del 3 y 11 de diciembre de 2012 respectivamente, dicho porcentaje se encuentran ajustados a su valor, pues al realizar la operación matemática, el 20% de la suma de \$20.028.000, corresponde a \$4.005.600, y el 20% de la suma de \$751.156.900,*

¹⁰ Folios 377 a 398 del c.p.



es de \$150.231.380, cifras estas que no reflejan alteración alguna como lo señala el demandante, o que se hayan incluido otros factores para el cálculo de dicho impuesto. Siendo las cosas de esta manera, los argumentos que la parte demandante expresa para indicar la ilegalidad de las facturas mencionadas en cuanto a este aspecto, no se encuentran acreditados, por lo que la Sala, tendrá de igual manera, declarar la legalidad de las mismas”.

Conforme a lo expuesto estimó que las facturas demandadas se encuentran ajustadas a la normativa que regula el cobro del impuesto social de que trata el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, razón por la que negó las pretensiones de la demanda.

Condenó en costas a la demandante, con fundamento en el artículo 188 del CPACA y el artículo 365 del Código General del Proceso.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos:¹¹

La sentencia de primera instancia, desconoce el artículo 50 del Decreto 2535 de 1993, debido a que permite que el impuesto social de los explosivos recaiga sobre elementos que no son explosivos, como emulsiones y demás elementos accesorios.

Además, no tomó en cuenta que la norma mencionada distingue entre explosivos y agentes de voladura, y que el artículo 3 del Decreto Reglamentario 2222 de 1993 y el concepto de 4 de julio de 1995 de la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, precisan una diferencia entre el concepto de explosivos y sus accesorios, por lo que no se puede extender el impuesto sobre elementos que no han sido expresamente gravados por el legislador.

La actora alega que la sentencia de primera instancia debe ser revocada por indebida de motivación, debido a que el hecho generador del impuesto social a las municiones y explosivos es el porte de los mencionados materiales, por lo que de la simple compra no se puede concluir su porte, por lo que el Tribunal no interpretó de forma correcta lo establecido en el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, los artículos 16 y 17 del Decreto 2535 de 1993, y el artículo 32 del Decreto 2535 de 1993.

Del mismo modo, la actora manifiesta que la sentencia de primera instancia violó el debido proceso por ausencia de motivación, ya que solo hace referencia a jurisprudencia y no a las normas aplicables, por lo que existe violación al artículo 29 de la Constitución Política al no tener fundamento claro para su decisión.

La apelante solicita que se levante la condena en costas ordenadas en primera instancia, debido a que no fueron probadas en el expediente y no se demostró que se actuó de mala fe, de acuerdo al artículo 188 del CPACA, y a los artículos 365 y 366 del Código General del Proceso.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

¹¹ Folios 405 a 414 del c.p.



La **demandante** reiteró de manera sucinta lo dicho en la demanda y en la apelación, y agregó lo siguiente¹²:

Las facturas de compra-venta demandadas no solo contienen el valor de los explosivos, sino que incluyen otros valores como el transporte de los explosivos, detonadores, agentes de voladura e incluso asistencia en la detonación, debido a que INDUMIL además de la venta incluía los servicios enunciados.

El **Ministerio de Salud y Protección Social, Fondos y Cuentas de la Dirección de Administración de Fondos de la Protección Social**, reiteró los argumentos expuestos en la contestación a la demanda y en los alegatos de conclusión de primera instancia¹³.

La **DIAN**, reiteró los argumentos expuestos en la contestación a la demanda¹⁴.

INDUMIL, reiteró de forma sucinta los argumentos expuestos en la contestación a la demanda.¹⁵

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de las facturas 2882710 de 3 de diciembre de 2012 y 2882724 de 11 de diciembre de 2012, por medio de las cuales INDUMIL recaudó el valor del impuesto social a las municiones y los explosivos a la actora.¹⁶

Cuestión previa

Previo a pronunciarse sobre el fondo del asunto, la Sala realiza las siguientes precisiones:

Ante la falta de claridad respecto a la competencia para la administración del tributo, en el año 2012 INDUMIL con fundamento en el artículo 21 del CPACA remitió al Ministerio de Salud y Protección Social los rechazos de facturas y los recursos de apelación interpuestos por varias empresas por inconformidades relacionadas con el valor del impuesto social a las municiones y explosivos.

Mediante oficios de enero de 2013, el Ministerio de Salud devolvió a INDUMIL los escritos remitidos con el argumento de que el impuesto debe ser recaudado por esta entidad.

Ante esta respuesta, INDUMIL con fundamento en el artículo 39 del CPACA solicitó al Consejo de Estado resolver el conflicto negativo de competencias.

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado mediante providencia del 10 de febrero de 2014 Rad. 2013-00381-00 declaró que la DIAN es la entidad

¹² Folios 472 a 479 del c.p.

¹³ Folios 438 a 444 del c.p.

¹⁴ Folios 465 a 471 del c.p.

¹⁵ Folios 482 a 488 del c.p.

¹⁶ Inciso 3º artículo 3º Decreto 1792 de 2012 y artículo 27 del decreto 1283 de 1996.



competente para la administración de los impuestos sociales al porte de armas de fuego y a las municiones y explosivos, establecidos por el artículo 224 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011¹⁷, con excepción de la recaudación que le corresponde a INDUMIL.

Con fundamento en la anterior decisión, la DIAN mediante la Resolución 124 del 20 de junio de 2014 resolvió designar las dependencias oficiales encargadas de resolver los recursos en materia de los impuestos sociales al porte de armas de fuego y a las municiones y explosivos.

Lo anterior para precisar que toda vez que para la fecha de expedición de los actos acusados (3 y 11 de diciembre de 2012), esto es, antes de la Resolución 124 del 20 de junio de 2014, no existía claridad respecto de la autoridad competente para la administración del tributo, ni mucho menos claridad respecto de los recursos procedentes contra la factura, la Sala conocerá sobre la legalidad de tales actos.

En cuanto a la factura como acto demandable, la Sala en sentencia de 6 de agosto de 2009, explicó lo siguiente¹⁸:

“ [...] la Sala considera que las facturas demandadas, en esencia, son actos jurídicos derivados de un contrato de suministro de energía eléctrica y que si bien en esas facturas se evidencia una decisión tomada por CORELCA en ejercicio de la función administrativa que asigna la Ley a entidades diferentes a las administradoras del tributo¹⁹, esto no implica que las facturas cambien de naturaleza jurídica y se conviertan en acto administrativo, pues, lo que determina la existencia de un acto administrativo, no es el documento en el que se materialice la decisión sino, la decisión en sí misma de la Administración de crear, modificar o extinguir una situación jurídica concreta, se reitera, independientemente del documento en donde se plasme esa decisión. [...]

Por lo tanto, bajo la consideración de que la decisión de liquidar y recaudar la contribución también quedó evidenciada en las facturas y que esa decisión, en cuanto creó una situación jurídica particular para el demandante, era demandable, le asiste razón al a quo cuando precisó que, la acción de nulidad y restablecimiento del derecho estaba caducada porque si, en efecto, la última liquidación de la contribución se consignó en la factura INTE-E-151 y esta fue comunicada el 2 de julio de 1996, era evidente que al 10 de noviembre de 1997, fecha en que se presentó la demanda, la acción estaba caducada. (art. 136 C.C.A). [...]” (Subraya la Sala)

Con fundamento en lo expuesto, la Sala precisa que lo que determina la existencia de un acto administrativo, no es el documento en el que se materialice la decisión sino, la decisión en sí misma de la Administración de crear, modificar o

¹⁷ Sobre el particular La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado precisó: “la función de recaudación de los mencionados impuestos sociales y la obligación de girar su valor al FOSYGA recaen en la Industria Militar –INDUMIL y que las otras funciones de administración de tales impuestos, vale decir, la fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción y demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de los mismos recaen en la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN, en virtud de la competencia residual sobre la administración de impuestos nacionales antes anotada”.

¹⁸ Exp. 16045. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Se reitera por la misma Sala en sentencia de 18 de junio de 2014, exp. 17988. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁹ Mediante sentencia C-091 de 1997 la Corte Constitucional dio por sentado que constituye una función administrativa asignada por ley, la de liquidación y recaudo del impuesto de registro a cargo de las cámaras de comercio. En sentido análogo es aplicable tal calificativo al caso concreto.



extinguir una situación jurídica concreta, razón por la que no siempre tales actos son susceptibles de control jurisdiccional.

Por otra parte se anota que el artículo 161 del CPACA prevé que cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo particular deberán haberse ejercido y decidido los recursos que de acuerdo con la ley fueren obligatorios.

La norma también señala que “*Si las autoridades administrativas no hubieran dado la oportunidad de interponer los recursos procedentes, no será exigible el requisito al que se refiere este numeral*”. En consecuencia, no es obligatorio agotar la vía gubernativa si la Administración no le permite al administrado interponer los recursos pertinentes.²⁰

Se precisa que a partir de la expedición de la Resolución 124 del 20 de junio de 2014, existe claridad respecto a la autoridad competente para resolver los recursos que se interpongan en contra de los actos administrativos que liquiden el impuesto, razón por la que a partir de tal fecha los contribuyentes deben acudir ante la DIAN y generar el acto susceptible de control judicial.

En este caso, toda vez que los actos acusados fueron proferidos antes de la Resolución 124 del 20 de junio de 2014, por no existir claridad respecto de la administración del tributo ni los recursos procedentes contra el acto, la Sala conocerá sobre la legalidad de los actos demandados.

De esta forma la Sala fija su posición en el sentido que a partir del 20 de junio de 2014, a efectos de discutir en sede judicial la determinación del impuesto social a las municiones y explosivos, el interesado debe provocar un pronunciamiento de la DIAN respecto de las cuantías cobradas a través de la factura. De modo que es contra estos actos administrativos de contenido tributario y no contra las facturas emitidas por INDUMIL que procede el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

Violación al debido proceso

La actora alegó que en la sentencia apelada el a quo no efectuó un análisis de fondo de las normas aplicables al caso y únicamente se limitó a transcribir jurisprudencia sin identificar las bases jurídicas y normativas que sustentan las pretensiones de la actora.

En cuanto a la falta de motivación de las providencias judiciales, la Corte Constitucional en la sentencia T- 214/2012 señaló:

“4.1. La motivación de los fallos judiciales es un deber de los jueces y un derecho fundamental de los ciudadanos, como posición jurídica concreta derivada del debido proceso. Desde el punto de vista del operador judicial, la motivación consiste en un ejercicio argumentativo por medio del cual el juez establece la interpretación de las disposiciones normativas, de una parte, y determina cómo, a partir de los elementos de convicción aportados al proceso y la hipótesis de hecho que se construye con base en esos elementos, es posible subsumir el caso concreto en el supuesto de hecho de una regla jurídica aplicable al caso. (T-247/06, T-302/08, T-868/09).” (Subraya la Sala)

²⁰ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia del 13 de julio de 2017, exp. 22184 C.P. Milton Chaves García



De acuerdo al criterio expuesto, la motivación en una providencia judicial requiere de interpretación de las normas y de la conexión de elementos de convicción aportados al proceso, y la hipótesis de hechos, con el fin de subsumirlos en una regla jurídica aplicable al caso.

En el presente caso, la Sala observa que el Tribunal en fallo de primera instancia, luego de hacer un recuento normativo, con fundamento en las normas aplicables al caso, y en la sentencia C-390 de 1996 proferida por la Corte Constitucional, motivó de forma adecuada la sentencia apelada.

En consecuencia, no le asiste razón al apelante al afirmar que la sentencia de primera instancia carece de motivación, porque el a quo examinó todos los cargos de ilegalidad planteados en la demanda, analizó las normas aplicables al caso concreto y, valoró los medios de prueba que obraban en el expediente.

Por tal razón se procede a analizar los planteamientos de fondo, que sustentan el recurso de apelación.

Violación al artículo 50 del Decreto 2535 de 1993

La actora en escrito de apelación alegó que la sentencia de primera instancia viola el artículo 50 del Decreto 2535 de 1993, debido a que en las facturas demandadas no solo se liquidó el impuesto social a los explosivos sobre dichos elementos, sino que incluyó las emulsiones y demás accesorios de los explosivos.

Además, la actora explicó que el Tribunal no tomó en cuenta las definiciones previstas en el artículo 3 del Decreto Reglamentario 2222 de 1993²¹ y el concepto de Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado de 9 de diciembre de 2009²² que se pronunció sobre la diferencia entre explosivos propiamente dichos y sustancias aisladas que no tienen dicha calidad.

Señaló que la Ley 1438 de 2011 dispone que el impuesto social recae sobre “los explosivos”, éste no puede ser extendido por INDUMIL a los detonadores, ni a los agentes de voladura, por tener naturaleza diferente y porque en materia tributaria no cabe la extensión del tributo a objetos que no han sido señalados expresamente como gravados por el legislador.

La actora referenció los siguientes artículos y apartes del Decreto 2535 de 1993²³:

“Artículo 50. Definición. Se entiende por explosivo, todo cuerpo o mezcla que en determinadas condiciones puede producir rápidamente una gran cantidad de gases con violentos efectos mecánicos o térmicos.

²¹ Artículo 3º. Para efecto del presente Decreto se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

AGENTE DE VOLADURA O AGENTE EXPLOSIVO .Elemento que Funciona igual que un explosivo pero sus compuestos tomados separadamente no constituyen de por sí un explosivo, por ejemplo nitrato de amonio, fuel oil.

DETONADOR COMUN. Es un dispositivo que contiene una pequeña cantidad de carga detonante usada para accionar un explosivo, como son, cápsulas detonantes, fulminantes, detonadores eléctricos de tiempo.

DETONADOR ELECTRICO Accesorio que cumple la finalidad del anterior y además puede utilizarse en series de barrenos con micro-retardos y retardos mediante la aplicación de explosores.

EXPLOSIVO. Sustancia o mezcla de sustancias químicas que tiene la propiedad de descomponerse rápidamente generando altas temperaturas y presiones.

²² Exp. 1242. C.P. Luis Camilo Osorio

²³ Folio 407 del c.p.



Artículo 51. Venta. La venta de explosivos o sus accesorios se realizará previo el cumplimiento de los siguientes requisitos:
[...]

Parágrafo 3° El Gobierno Nacional, podrá ejercer control sobre los elementos requeridos para uso industrial, que sin serlo *individualmente, en conjunto, conforman sustancias explosivas y sobre los elementos que sin serlo de manera original, mediante un proceso pueden transformarse en explosivos.*
(Subraya la Sala)

La Sala observa que a pesar de que las normas realizan una diferenciación entre explosivos y accesorios, en la definición de explosivos enuncia claramente que son "cuerpo o mezcla", es decir; la definición de explosivo no solo cubre un cuerpo separado, sino la combinación de materiales, que sean susceptibles de producir una gran cantidad de gases con violentos efectos mecánicos o térmicos.

En el presente caso, las facturas demandadas precisan que los materiales vendidos fueron "Emulsión 70/30"²⁴. Las emulsiones puede definirse, como²⁵:

"Las emulsiones son materiales explosivos que contienen cantidades importantes de oxidantes disueltos en gotas de agua, rodeados de un combustible que es incapaz de mezclarse" (Subraya la Sala)

A pesar de que las emulsiones pueden considerarse materiales explosivos, se requiere que se realice un proceso de sensibilización, para que las mezclas explosivas puedan explotar en determinadas circunstancias de temperatura, presión etc²⁶.

De acuerdo a lo expuesto, y conforme con la definición de explosivo del artículo 50 del Decreto 2535, que concuerda con la del artículo 4 del Decreto 334 de 2002, se puede concluir que la "Emulsión 70/30", cumple con las características de ser un explosivo, por lo que contrario a lo alegado por la actora, el producto vendido en la factura no es un accesorio, sino legítimamente es una mezcla que en determinadas circunstancias puede generar una gran cantidad de gases con violentos efectos mecánicos o térmicos²⁷.

Adicionalmente, la Sala observa que en las facturas demandadas, únicamente se registra la venta de "Emulsión 70/30", su cantidad, su valor unitario, el total, el valor del impuesto social a las municiones y explosivos, y el valor del Impuesto al Valor Agregado – IVA, pero no se discriminan otros valores que alega la actora como transporte, accesorios y demás, por lo que no se puede determinar sin prueba en contrario que los valores en la factura contienen otros elementos diferentes al explosivo²⁸.

²⁴ Folios 35 y 37 del c.p.

²⁵ http://www.academia.edu/24261468/CLASIFICACION_Y_CARACTERISTICAS_DE_LOS_EXPLOSIVOS, consultado el 22 de octubre de 2018.

²⁶ <https://www.indumil.gov.co/wp-content/uploads/2016/02/Emulsiones-Encartuchadas.pdf>, consultado el 22 de octubre de 2018.

²⁷ Decreto 334 de 2002, Art. 4 "Artículo 4°. Definición. Conforme al artículo 50 del Decreto-ley 2535 de 1993, se entiende por explosivo, todo cuerpo o mezcla que en determinadas condiciones puede producir rápidamente una gran cantidad de gases con violentos efectos mecánicos o térmicos."

²⁸ Folios 35 y 37 del c.p



En cuanto al artículo 3 del Decreto Reglamentario 2222 de 1993, la Sala observa que contiene definiciones de diferentes elementos utilizados en la manipulación de explosivos, como los agentes de voladura, detonador común, detonador eléctrico y explosivos, pero no desvirtúan la razón que los explosivos pueden ser mezclas, por lo que la “Emulsión 70/30” cumple a cabalidad con la definición normativa.

Adicionalmente, el artículo 5 del Decreto 334 de 2002, que regula de forma exclusiva los explosivos, enuncia lo siguiente:

“Artículo 5°. Clasificación. La Industria Militar será el organismo competente para clasificar como explosivos para todos los efectos legales, las materias primas o insumos que sin ser explosivos individualmente, en conjunto conforman una sustancia explosiva, y de ello informarán al Ministerio de Comercio Exterior, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, y al Departamento Administrativo de Seguridad, DAS.

De acuerdo a lo expuesto por la norma transcrita, INDUMIL tiene la facultad de determinar que se considera explosivo, por lo que en el presente caso y de acuerdo a su conocimiento técnico y apegándose a la normatividad existente, le confirió el carácter de explosivo a la “Emulsión 70/30” en la venta a la actora.

La Sala aclara, que lo resuelto en concepto de 4 de julio de 1995 por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, fue el efecto de un análisis respecto a si INDUMIL podía constituir contratos de asociación con otras empresas, con el fin de fabricar explosivos, pero no se hizo un estudio específico para determinar que son en realidad explosivos o no²⁹.

Además, respecto al análisis sobre el nitrato de amonio que se realizó en el concepto mencionado se observa que por medio de los artículos 17 y 18 del Decreto 334 de 2002 se determinó cuando dicho componente se considera explosivo y cuando no, de acuerdo a la concentración de nitrógeno del producto, por lo que es un caso aislado y específico. No prospera el cargo.

Indebida motivación por ausencia de los elementos constitutivos del impuesto social a los explosivos

El apelante alegó que la sentencia de primera instancia erró al determinar que el hecho generador del impuesto social a las municiones y explosivos es el permiso de porte de material explosivo, debido a que la factura no representa un permiso de porte, por lo que nunca se materializó el hecho generador por la compra del material descrito en las facturas.

En el fallo de primera instancia, el Tribunal para determinar los elementos del impuesto social a las municiones y explosivos, hizo referencia a la sentencia C-390 de 1996 de la Corte Constitucional, en la que se aclaró que los sujetos pasivos son los tenedores de las municiones y explosivos, exceptuando a las entidades de seguridad del Estado, en el que se parte del supuesto de que el portador tiene el permiso de la autoridad competente, porque el cobro del impuesto se concreta al expedirlo o renovarlo.

Adicionalmente, el Tribunal concluyó que de acuerdo con el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011 al hacer referencia al tenedor de las municiones y/o explosivos,

²⁹ Exp. 700, C.P. Roberto Suarez Franco



debe entenderse como el propietario de los bienes sobre los que recae el tributo, independientemente de que los porte o no, por lo que el hecho generador del tributo bajo análisis es la consecución del permiso para la compra de explosivos³⁰.

La Sala aclara que el impuesto social a las municiones y explosivos fue creado mediante el artículo 224 de la Ley 100 de 1993, y posteriormente fue modificado mediante el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, que en estricto sentido únicamente aumentó el valor de la tarifa del tributo enunciado³¹.

El artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, enuncia lo siguiente:

“Artículo 48. Impuesto social a las armas y municiones. Modifíquese el artículo 224 de la Ley 100 de 1993, el cual quedará de la siguiente manera:

“Artículo 224. Impuesto social a las armas y municiones. A partir del 1° de enero de 1996, créase el impuesto social a las armas de fuego que será pagado por quienes las porten en el territorio nacional, y que será cobrado con la expedición o renovación del respectivo permiso y por el término de este. El recaudo de este impuesto se destinará al fondo de solidaridad previsto en el artículo 221 de esta ley. El impuesto tendrá un monto equivalente al 30% de un salario mínimo mensual. Igualmente, créase el impuesto social a las municiones y explosivos, que se cobrará como un impuesto ad valorem con una tasa del 20%. El gobierno reglamentará los mecanismos de pago y el uso de estos recursos: el Plan de Beneficios, los beneficiarios y los procedimientos necesarios para su operación.

Parágrafo. Se exceptúan de este impuesto las armas de fuego y municiones y explosivos que posean las Fuerzas Armadas y de Policía y las entidades de seguridad del Estado”. (Subraya y resalta la Sala)

La Sala advierte, que respecto a los elementos del impuesto social a las municiones y explosivos, la Corte Constitucional se pronunció en la sentencias C-390 de 1996 y que posteriormente reiteró su posición en la Sentencia C-608 de 2012, en las que aclaró respecto a los elementos del tributo bajo análisis, lo siguiente:

“[...] En relación con el impuesto social a las municiones y explosivos, la Sala encontró que el precepto acusado definía sus elementos así: [...]

“Los sujetos pasivos del impuesto son, al tenor de la norma, los tenedores de municiones y explosivos, distintos de los expresamente exceptuados, que lo son las Fuerzas Armadas y de policía y las entidades de seguridad del Estado.

Puesto que se trata de un impuesto ‘ad valorem’, la base gravable está constituida por el valor económico de la cantidad de elementos gravados que se porten, es decir, las municiones y explosivos en poder del contribuyente, a quien le corresponderá pagar como tarifa una tasa del 5% sobre la indicada base.

Desde luego, al igual que en el gravamen ya examinado, se parte del supuesto de que el portador de las municiones y los explosivos obtendrá el

³⁰ Folios 394 y 395 del c.p.

³¹ Ponencia Proyecto de Ley 160/2010



permiso de la autoridad competente, pues el cobro del impuesto se concreta al expedirlo o renovarlo. [...]

De acuerdo con lo expuesto, la Corte Constitucional concluyó que los sujetos pasivos son los tenedores de municiones y explosivos, por lo que el hecho generador se concreta cuando el sujeto pasivo obtiene el permiso de porte por la autoridad competente, posición que el Tribunal retomó en fallo de primera instancia.

La Sala advierte que en la sentencia C-390 de 1996, la Corte Constitucional analizó en conjunto los elementos del impuesto social a las armas de fuego y del impuesto social a las municiones y explosivos de acuerdo al artículo 224 de la Ley 100 de 1993. Así mismo, en la sentencia C-608 de 2012, analizó el procedimiento legislativo por el que fue expedido el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, en el que hizo referencia a los elementos del impuesto social a las municiones y explosivos a título explicativo, como *obiter dictum* de la sentencia³².

El control realizado por la Corte Constitucional al ejercer control de constitucionalidad, es de manera abstracta, general y con efectos erga omnes para determinar que la norma exceptuada es constitucional o no³³.

Por su parte, el Consejo de Estado como tribunal supremo de lo contencioso administrativo, y la Sección Cuarta como juez natural en materia tributaria, debe pronunciarse de manera concreta sobre temas referentes a impuestos, contribuciones fiscales y parafiscales³⁴.

De acuerdo a lo expuesto, si bien la Corte Constitucional realizó un análisis abstracto para determinar los elementos del tributo, la Sala procederá a realizar un análisis en concreto sobre ellos, conforme al artículo 48 de la Ley 1438 de 2011.

En la exposición de motivos del Proyecto de Ley 155 de 1992, que posteriormente le dio vía a la Ley 100 de 1993, no contenía en su articulado los impuestos sociales a las armas de fuego, municiones y explosivos.

Sin embargo, el Congreso de la República, en el trámite legislativo de la Ley 100 de 1993, se refirió únicamente al impuesto social al porte de armas de fuego. En debate de la Cámara de Representantes de 3 de diciembre de 1993, y en posteriores debates se incluyó el impuesto social a los explosivos y municiones, por lo que es evidente que el legislador desde un principio planteó dos impuestos diferentes, plasmados finalmente en el artículo 224 de la Ley 100 de 1993³⁵.

Para el caso del impuesto social a las municiones y explosivos, tal como lo explicó la Corte Constitucional en sentencia C-390 de 1996, la tarifa aplicable es del 20%

³² Corte Constitucional, sentencia C-621 de 2015 definió “*Ratio decidendi*”: “ [...]la diferencia entre *decisum*, *ratio decidendi* y *obiter dicta*, ratificando la obligatoriedad no solo de la parte resolutive sino de los contenidos de la parte motiva de las sentencias, en el control abstracto de constitucionalidad como en el concreto, que son determinantes para la decisión o constituyen la ratio decidendi del fallo; y (iii) las características de la *ratio decidendi* y, por tanto, de la jurisprudencia como fuente de derecho, por cuanto “la ratio decidendi de las sentencias de la Corte Constitucional, en la medida en que se proyecta más allá del caso concreto, tiene fuerza y valor de precedente para todos los jueces en sus decisiones, por lo que puede ser considerada una fuente de derecho que integra la norma constitucional”.

³³ Sentencia C-122/11

³⁴ Artículo 237 de la Constitución Política y artículo 13 del Acuerdo 58 de 1999.

³⁵ Gaceta 434 de 3 de diciembre de 1993



que se cobrará como un impuesto *ad valorem* de acuerdo al artículo 48 de la Ley 1438 de 2011.

El artículo 48 de la Ley 1438 de 2011 enuncia la expresión de “*impuesto ad valórem*”, que se puede definir como³⁶:

“Impuesto que se fija en función del precio del producto o servicio que se está gravando. La cuantía de la obligación tributaria se determina aplicando una cantidad porcentual al valor del hecho que es gravable.”

De acuerdo con el criterio expuesto, los impuestos *ad valórem* son tributos que recaen sobre un producto o servicio gravado, y la cuantía se calcula de acuerdo con un porcentaje que recae sobre el hecho gravable.

La segunda expresión relevante que el legislador contempló en el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011 es el de “*cobrar*”, que se define como³⁷:

“Verbo activo transitivo. Se trata de coger, aceptar, recibir y tomar el dinero como pago de una obligación de tipo financiero y ya sea de una deuda. [...]” (Resalta la Sala)

De acuerdo con la definición de cobro transcrita, se parte de la existencia de una transacción, sobre la que se persigue el pago de una deuda.

En el caso de los impuestos *ad valórem*, el tributo recae sobre una transacción, que para el caso de los explosivos, la transacción se encuentra compuesta por varios elementos.

Los explosivos tienen una restricción por parte de la Constitución Política, consistente en que solo el gobierno los puede “introducir al país” y fabricarlos, por lo que los particulares solo pueden poseerlos o portarlos con permiso expedido con base en la potestad discrecional de la autoridad competente.³⁸

El Decreto Legislativo 2535 de 1993 expedido por el Ministerio de Defensa³⁹, dispone lo siguiente:

“ARTICULO 2º. Exclusividad. Sólo el Gobierno puede introducir al país, exportar, fabricar y comercializar armas, municiones, explosivos y las materias primas, maquinaria y artefactos para su fabricación y ejercer el control sobre tales actividades.

ARTICULO 3º. Permiso del Estado. Los particulares, de manera excepcional, sólo podrán poseer o portar armas, sus partes, piezas, municiones, explosivos y sus accesorios, con permiso expedido con base en la potestad discrecional de la autoridad competente.” (Subraya la Sala)

El artículo 51 del mismo decreto, contempla ciertos requisitos que deben ser cumplidos con el fin de realizar transacciones con explosivos, como solicitud,

³⁶http://diccionarioempresarial.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNTM3MjtbLUouLM_DxblwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoAqCGw8zUAAAA=WKE
Consultado el 5 de febrero de 2019

³⁷ <https://definiciona.com/cobrar/#definicion>. Consultado el 26 de octubre de 2018

³⁸ “Art. 223. Sólo el Gobierno puede introducir y fabricar armas, municiones de guerra y explosivos. Nadie podrá poseerlos ni portarlos sin permiso de la autoridad competente.”

³⁹ Por el cual se expiden normas sobre armas, municiones y explosivos



pruebas para lo que se va a emplear el explosivo y justificación, pero la decisión de la transacción es de la autoridad militar, que deberá tener en cuenta la situación de orden público del lugar en que se transa el producto explosivo y sus accesorios⁴⁰.

En el presente caso, la actora presentó ante INDUMIL una solicitud de transacción con explosivos, la que de acuerdo al artículo 11 del Decreto 1809 de 1994 debe cumplir con los siguientes requisitos:

“Para la compra de explosivos en la Industria Militar, a que se refiere el artículo 51 del Decreto 2535 de 1993, el interesado deberá cumplir con lo siguiente: [...]”

b) Personas Jurídicas de Derecho Privado.

1. Solicitud en los términos de que trata el literal a) numeral 1 del presente artículo. indicando:

a) Clase, cantidad de explosivos y accesorios que necesita;

b) Justificación de la cantidad de explosivos y accesorios solicitados;

c) Prueba de la actividad para la cual se requiere el explosivo;

d) Formas y Seguridad de almacenamiento;

e) Ubicación exacta del lugar donde se utilizarán.

2. Constancia expedida por la autoridad militar de la zona o lugar donde se van a emplear los explosivos: nombre de las personas designadas para su control y forma de empleo.

3. Certificado de existencia y representación legal.

4. Certificado judicial nacional vigente del representante legal.

5. Licencia de exploración, explotación y permiso funcionamiento otorgado por las autoridades competentes.

6. Libro de control y movimiento de explosivos y accesorios.

7. Cuadro mensual de consumo de explosivos y accesorios. [...]” (Subraya la Sala)

Según la norma transcrita, la transacción no se realiza únicamente del producto explosivo, sino que incluye los accesorios y la designación de una persona para el control de su empleo. Además, como los explosivos se consideran un material

⁴⁰ “La venta de explosivos o sus accesorios se realizará previo el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Diligenciamiento de la respectiva solicitud;

b) Prueba de la actividad para la cual se requiere el explosivo;

c) Justificación de la cantidad de explosivos y accesorios solicitados;

d) El certificado judicial del solicitante;

e) Los medios de que dispone la persona o entidad que adquiere los explosivos, para ejercer el control que sobre los mismos exijan las autoridades militares competentes.

PARAGRAFO 1o. La venta de explosivos será potestad discrecional de la autoridad militar competente, debiendo tenerse en cuenta la situación de orden público reinante en la zona donde se vaya utilizar el material y la conveniencia y seguridad del Estado.

La venta podrá ser permanente cuando se acredite sus usos para fines industriales.

PARAGRAFO 2o. Previa coordinación, se podrá autorizar la fabricación y venta de explosivos en el sitio de trabajo.

PARAGRAFO 3o. El Gobierno Nacional, podrá ejercer control sobre los elementos requeridos para uso industrial, que sin serlo individualmente, en conjunto, conforman sustancias explosivas y sobre los elementos que sin serlo de manera original, mediante un proceso pueden transformarse en explosivos.”



peligroso, para su transporte, el artículo 18 del Decreto 1809 de 1994 contempla lo siguiente:

“Para la aplicación del artículo 54 del Decreto 2535 de 1993, el transporte de explosivos y sus accesorios deberá sujetarse a los siguientes requisitos.

TERRESTRE, MARITIMO Y FLUVIAL.

- Autorización de la venta de los explosivos y sus accesorios.*
- Permiso para transporte de los mismos, expedido por la autoridad militar respectiva.*
- Factura de pago suministrada por la Industria Militar.*
- Solicitud escrita a la autoridad militar de la jurisdicción de la escolta respectiva, sin la cual no podrá trasladar el material.*
- Certificación de la entidad transportadora en la que se responsabilice el transporte y custodia del material, del lugar de origen hasta su destino final.*
[...]”

Según lo expuesto, para que la transacción sobre explosivos se concrete, se requiere de un servicio de escolta para el transporte autorizado, que incluye tanto los explosivos como sus accesorios.

En consecuencia, la transacción que se realice sobre explosivos no puede realizarse únicamente de un material explosivo, sino que se requiere que sea vendido de manera conjunta, con los accesorios, el servicio de escolta, la persona designada para su control y demás elementos que integran la transacción, por lo que el impuesto *ad valórem* a los explosivos recae sobre el valor económico de los elementos gravados.

En este orden de ideas, el legislador estableció en el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011 respecto al impuesto social a las municiones y explosivos, lo siguiente:

“[...] Igualmente, créase el impuesto social a las municiones y explosivos, que se cobrará como un impuesto ad valórem con una tasa del 20%. [...]”,

La Sala advierte, que el impuesto bajo análisis al ser cobrado *ad valórem*, determinó que la tarifa del 20% recae sobre una transacción, por lo que en el caso del impuesto social a las municiones y explosivos, el sujeto pasivo es el que paga por las municiones o los explosivos y el hecho generador, la transacción de las municiones o explosivos, que en el presente caso es la compra venta de dichos productos, de acuerdo a lo establecido por el legislador⁴¹.

En el presente caso, la actora adquirió explosivos de INDUMIL, por lo que en la factura 2882710 se calculó el valor total del producto vendido en \$20.028.000 y se aplicó la tarifa del 20% del artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, por lo que se determinó como impuesto social a las municiones y explosivos \$4.005.600, cumpliendo con lo establecido en la norma enunciada⁴².

⁴¹ Auto de 2 de diciembre de 2015, Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp. 19798. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁴² Folio 35 del c.p.



De la misma manera, la demandada expidió la factura 2882724 en la que se calculó el total del precio del producto en \$751.156.900 y se aplicó el 20% en \$150.231.380 de impuesto social a las municiones y explosivos, por lo que no se evidencia violación a la norma analizada, ya la transacción incluyó en legal forma el valor económico de los elementos gravados⁴³.

En este orden de ideas, no prospera el cargo.

Condena en costas

La Sala no condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

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,

FALLA

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva.

SEGUNDO: Sin condena en costas en ambas instancias.

TERCERO: RECONOCER personería a Tatiana Orozco Cuervo para actuar como apoderada de la DIAN en los términos del poder conferido a folio 546 del cuaderno principal y a Juan Rafael Pino para actuar como apoderada de la Administradora de los Recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud – ADRES (Anteriormente Fondos y Cuentas de la Dirección de Administración de Fondos de la Protección Social) en los términos del poder conferido a folio 583 del cuaderno principal.

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

⁴³ Folio 37 del c.p.



MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

ACLARACIÓN DE VOTO - Naturaleza jurídica y control de legalidad de las facturas de liquidación y cobro del impuesto social a las municiones y los explosivos / FACTURA DE LIQUIDACIÓN Y COBRO DEL IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Naturaleza jurídica. No constituye un acto administrativo, pues, solo tiene carácter informativo, dado que refleja una tarifa que por expresa disposición del legislador se aplica a la compraventa de materiales explosivos. / FACTURA DE LIQUIDACIÓN Y COBRO DEL IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Control de legalidad. Solo son demandables las facturas expedidas por INDUMIL con anterioridad a la Resolución DIAN 124 del 20 de junio de 2014, sin que ello implique su reconocimiento como actos administrativos

[M]i desacuerdo con la posición asumida por la Sala radica en la asimilación a actos administrativos otorgada a las facturas mediante las cuales se liquidó el impuesto social a las municiones y explosivos. Considero que dichas facturas no constituyen actos administrativos que creen, modifiquen o extingan una situación jurídica particular, toda vez que, a mi juicio, su naturaleza es simplemente informativa, dado que refleja una tarifa que por expresa disposición del legislador se aplica a la compraventa de materiales explosivos. Además, fueron expedidas por una entidad que solo recauda el tributo y no tiene la administración del mismo. No obstante, acogiendo la posición mayoritaria de la Sala, y solo frente a los actos expedidos con anterioridad a la Resolución DIAN 124 del 20 de junio de 2014, se debe abordar su estudio por parte de la jurisdicción, sin que ello implique por sí el reconocimiento de las facturas como actos administrativos.

FUENTE FORMAL: RESOLUCIÓN DIAN 124 DE 2014

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

ACLARACIÓN DE VOTO

Consejero: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO



Radicado: 20001-23-33-000-2013-00300-01(22081)
Demandante: Carbones El Tesoro S.A.

Radicación número: 20001-23-33-000-2013-00300-01 (22081)

Actor: CARBONES EL TESOROG S.A.

Demandado: INDUSTRIA MILITAR INDUMIL Y OTROS

Con el respeto debido por la decisión mayoritaria, me permito aclarar el voto en la providencia del 24 de octubre de 2019, proferida dentro del proceso de la referencia, mediante la cual se resolvió confirmar la sentencia del Tribunal Administrativo del Cesar, que negó las pretensiones de la demanda. Lo anterior, por cuanto comparto la decisión, aunque parcialmente la fundamentación de dicha providencia.

En efecto, mi desacuerdo con la posición asumida por la Sala radica en la asimilación a actos administrativos otorgada a las facturas mediante las cuales se liquidó el impuesto social a las municiones y explosivos.

Considero que dichas facturas no constituyen actos administrativos que creen, modifiquen o extingan una situación jurídica particular, toda vez que, a mi juicio, su naturaleza es simplemente informativa, dado que refleja una tarifa que por expresa disposición del legislador se aplica a la compraventa de materiales explosivos. Además, fueron expedidas por una entidad que solo recauda el tributo y no tiene la administración del mismo.

No obstante, acogiendo la posición mayoritaria de la Sala, y solo frente a los actos expedidos con anterioridad a la Resolución DIAN 124 del 20 de junio de 2014, se debe abordar su estudio por parte de la jurisdicción, sin que ello implique por sí el reconocimiento de las facturas como actos administrativos.

En los términos señalados pongo de presente mi desacuerdo con la fundamentación de la providencia.

Con todo comedimiento,

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

ACLARACIÓN DE VOTO - Naturaleza jurídica y control de legalidad de las facturas del impuesto social a las municiones y explosivos expedidas por INDUMIL / MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO CONTRA ACTOS DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Legitimación en la causa por pasiva. Falta de legitimación de INDUMIL y del Ministerio de Salud y Protección Social / RECAUDO DEL IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y



EXPLOSIVOS - Competencia de INDUMIL / SUJETO ACTIVO DEL IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Reiteración de jurisprudencia. La función de INDUMIL se limita a recaudar el tributo sin que por ello adquiera la calidad de sujeto activo del mismo / IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Sujeto activo. El artículo 224 de la Ley 100 de 1993 ni la normativa que rige la actividad de INDUMIL le atribuyen a esta entidad la calidad de sujeto activo del tributo / SUJETO ACTIVO DE IMPUESTO INDIRECTO - Atribuciones / SUJETOS ACTIVO Y PASIVO DE IMPUESTO INDIRECTO - Diferencia / IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Naturaleza jurídica. Es un impuesto indirecto / IMPUESTO INDIRECTO - Repercusión / INDUMIL - Objeto y funciones / PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO NO DEBIDO O EN EXCESO DEL IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS – Competencia. Corresponde a la DIAN en virtud de la cláusula de competencia residual prevista en el Decreto 4048 de 2008 / FACTURA DEL IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS EXPEDIDA POR INDUMIL – Objeto. Dada la falta de competencia de Indumil para liquidar el impuesto, los actos que emite en desarrollo de su función tienen como único objeto trasladar al consumidor de los bienes gravados la cuantía de la obligación tributaria prevista en la ley / IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Repercusión

[E]stimo que sí concurría una falta de legitimación en la causa por pasiva para el caso de Indumil (también sobre el Ministerio de Salud y Protección Social), habida cuenta del papel que la normativa le asigna en relación con el «*impuesto social a las municiones y explosivos*», que estimo pertinente precisar: 5.1- Según el artículo 27 del Decreto 1283 de 1996, modificado por el artículo 3.º del Decreto 1792 de 2012, le corresponde a la entidad demandada recaudar el tributo debatido y girarlo mensualmente al Fosyga (actualmente, la Adres). Dicho precepto se limita a establecer el mecanismo con el que se asegura que los ingresos percibidos por el tributo queden afectos a la destinación específica que les asignó la ley, sin que quepa inferir de tal reglamentación del artículo 224 de la Ley 100 de 1993 que se esté designando a Indumil como sujeto activo del tributo. La calidad de sujeto pasivo de un impuesto indirecto como el que nos ocupa, obligado a repercutirlo, no es asimilable a la de sujeto activo del mismo. Esta, a diferencia de aquella, implica gran variedad de atribuciones legales relativas al procedimiento de gestión administrativa tributaria, que están especificadas en el inciso 3.º del artículo 1.º del Decreto 4048 de 2008. Valga señalar, a manera de ejemplo, que en el IVA quien vende bienes o presta servicios es el contribuyente sujeto pasivo del tributo (artículos 2.º y 4.º del ET) –aunque no sea el titular de la capacidad económica sobre la que recae el impuesto, pues no es quien realiza la operación de consumo– y en ningún sentido llega a ser el sujeto activo de la figura, ni siquiera si el vendedor obligado a repercutir el impuesto es una entidad de derecho público que interviene en el mercado de bienes y servicios. En este sentido, se trae a colación que la Sección ya había indicado que la función de Indumil se restringe a recaudar el impuesto sin llegar a confundirse con la calidad de sujeto activo del mismo. Así se hizo en la sentencia del 02 de diciembre de 2015 (exp. 19798, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) (...) 5.2- La normativa que rige la actividad de Indumil, en tanto EICE, tampoco le atribuye a la demandada la calidad de sujeto activo del impuesto social a las municiones y explosivos. De modo concreto, Indumil se rige por los Decretos Ley 3135 Bis de 1954 y 0574 de 1955, por los Decretos 2346 de 1971 y 2069 de 1984 y por sus Estatutos Internos, contenidos en el Acuerdo nro. 439 de 2001. Según el artículo



3.º de estos Estatutos Internos, Indumil tiene por objeto el desarrollo de la política general del Gobierno en materia de importación, fabricación y comercio de armas, municiones y explosivos y elementos complementarios, así como la explotación de los ramos industriales acordes con su especialidad (norma compilada por el artículo 1.2.2.1.1 del Decreto 1070 de 2015, Único Reglamentario del Sector Administrativo de Defensa). Para ejecutar su objeto, la entidad cuenta, entre otras, con las funciones de «*fabricar, importar y comercializar armas deportivas, de defensa personal, municiones, explosivos, materias primas, maquinaria y equipo para la producción de estos»; y «*producir, importar y comercializar materias primas para utilización industrial con las cuales puedan formarse mezclas explosivas*» (subraya añadida), en los términos señalados por las letras c) y d) del artículo 6.º *ibidem*. En esas condiciones, el régimen sobre las competencias de Indumil no la habilita para fiscalizar y gestionar el impuesto social a las municiones y explosivos, potestades que, necesariamente, corresponden al sujeto activo del gravamen. 5.3- Corolario de lo anterior, la intervención de Indumil en la relación jurídico tributaria existente con motivo del tributo en cuestión solo se explica en la medida en que se trata de una empresa industrial y comercial del Estado que vende los bienes gravados, en virtud de un monopolio establecido a favor del Estado por el artículo 223 constitucional y las demás normas que lo desarrollan. 6- El órgano administrativo ante el cual tendría que haber adelantado sus reclamaciones la demandante, encaminadas a obtener la devolución de las sumas que estimaba haber pagado de manera indebida o en exceso era la DIAN. Esto por efecto de la cláusula de competencia residual fijada a cargo de esa unidad administrativa especial en el artículo 1.º del Decreto 4048 de 2008, cuestión que en su día puso de presente la Sala de Consulta y Servicio Civil de esta Corporación en las decisiones del 10 de febrero de 2014 (expediente: 2013-00381-00(C), CP: Augusto Hernández Becerra), del 11 de noviembre de 2014 (expediente: 2014-00170-00(C), CP: Germán Bula Escobar) y del 07 de diciembre de 2015 (expediente: 2015-00158-00, CP: Álvaro Namén Vargas). 7- Careciendo Indumil de competencia para liquidar el impuesto, los actos que emite en desarrollo de su función tienen como único objeto trasladar al consumidor de los bienes gravados la cuantía de la obligación tributaria prevista en la ley. Si el repercutido de este tributo, que es el adquirente de los bienes, tuviera alguna inconformidad con la cuantía del gravamen señalada en la factura expedida por Indumil, debía acudir ante el verdadero sujeto activo de la figura impositiva y provocar una decisión administrativa sobre la determinación del tributo y/o la devolución de las sumas trasladadas mediante la factura de venta.*

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 223 / LEY 100 DE 1993 - ARTÍCULO 224 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 4 / DECRETO 3135 DE 1954 / DECRETO 0574 DE 1955 / DECRETO 2346 DE 1971 / DECRETO 2069 DE 1984 / DECRETO 1283 DE 1996 - ARTÍCULO 27 / DECRETO 4048 DE 2008 - ARTÍCULO 1 INCISO 3 / DECRETO 1792 DE 2012 - ARTÍCULO 27 / DECRETO 1070 DE 2015 - ARTÍCULO 1.2.2.1.1 / DECRETO 780 DE 2016 ÚNICO REGLAMENTARIO DEL SECTOR SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL - ARTÍCULO 2.6.1.2.3 / DECRETO 780 DE 2016 ÚNICO REGLAMENTARIO DEL SECTOR SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL - ARTÍCULO 2.6.4.2.1.15 / DECRETO 2265 DE 2017 - ARTÍCULO 4 / ACUERDO 439 DE 2001 ESTATUTOS INDUSTRIA MILITAR INDUMIL - ARTÍCULO 3

ACLARACIÓN DE VOTO / CONTROL DE LEGALIDAD DE FACTURAS POR LAS QUE SE REPERCUTE IMPUESTO INDIRECTO - Improcedencia.



Reiteración de jurisprudencia / FACTURAS DE REPERCUSIÓN DE IMPUESTO INDIRECTO – Naturaleza jurídica. Reiteración de jurisprudencia / CONTROL DE LEGALIDAD DE ACTO DE DETERMINACIÓN DE TRIBUTO - Acto demandable. Reiteración de jurisprudencia. La demanda se debe dirigir contra la decisión de la administración de liquidar el tributo / FACTURA DE COBRO DE TRIBUTO EXPEDIDA POR ENTIDAD TERRITORIAL - Naturaleza jurídica. Es un verdadero acto administrativo, porque se trata de un documento producto de la potestad de gestión fiscal de que gozan las entidades territoriales frente a los gravámenes respecto de los cuales tienen la calidad de sujeto activo / CONTROL DE LEGALIDAD DE FACTURAS DE COBRO DE TRIBUTOS EXPEDIDAS POR ENTIDADES TERRITORIALES - Procedencia. Reiteración de jurisprudencia. Las facturas de cobro que en otras ocasiones la Sección ha reconocido como actos administrativos han sido auténticos documentos liquidatorios, a través de los cuales una entidad de derecho público, en calidad de sujeto activo del tributo e investida de potestad tributaria, ha determinado la cuantía de una obligación fiscal en cabeza de un sujeto pasivo / CONTROL DE LEGALIDAD DE ACTO DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Acto demandable / MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO - Acto demandable. Reiteración de jurisprudencia / SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE PAGOS EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS - Procedimiento. Previamente a acudir ante la jurisdicción se debe agotar el procedimiento administrativo previsto para la devolución de saldos a favor. Reiteración de jurisprudencia / SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE PAGOS EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO DEL IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Procedimiento aplicable / SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE PAGOS EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO DEL IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Término / PRETENSIÓN JUDICIAL DE DEVOLUCIÓN DE PAGOS EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO DEL IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS - Acto demandable

La Sección ya se había pronunciado, en una cuestión que guarda similitud a la que se debate en el caso concreto, en el sentido de que no son susceptibles de control judicial las facturas que emite quien repercute el tributo, aclaración en la que resulta pertinente insistir en esta ocasión. Me refiero al análisis efectuado en la sentencia del 06 de agosto de 2009 (exp. 16045, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), que se abstuvo de juzgar las facturas emitidas por una entidad pública en virtud de un contrato de suministro de energía eléctrica, en las que, además del valor de la energía vendida, se identificó el monto de una obligación tributaria. En ese precedente se indicó (las subrayas son añadidas): ... la Sala considera que las facturas demandadas, en esencia, son actos jurídicos derivados de un contrato de suministro de energía eléctrica y que si bien en esas facturas se evidencia una decisión tomada por CORELCA en ejercicio de la función administrativa que asigna la Ley a entidades diferentes a las administradoras del tributo, esto no implica que las facturas cambien de naturaleza jurídica y se conviertan en acto administrativo, pues, lo que determina la existencia de un acto administrativo, no es el documento en el que se materialice la decisión sino, la decisión en sí misma de la Administración de crear, modificar o extinguir una situación jurídica concreta (...) En consecuencia, ni las facturas, ni las respuestas proferidas por las entidades del Estado ante los reclamos de los particulares contra las facturas constituyen per se actos administrativos, pues es necesario, para que se configure una decisión del Estado, que lleve inmersa una prerrogativa propia del poder público. La



prerrogativa inmersa en la presente discusión es la de liquidación y recaudo de un tributo por parte de una empresa industrial y comercial del Estado que no se derivó de la ejecución de un contrato sino por autoridad de la ley. 7.2- A partir de esas consideraciones, esta corporación concluyó que, cuando se discuta la determinación de un tributo, la demanda debe estar dirigida contra la decisión de la Administración de liquidarlo. 7.3- La anterior aclaración no riñe con el hecho de que la Sección haya reconocido el carácter de «*verdaderos actos administrativos*» que detentan algunas «*facturas de cobro*» emitidas por entes territoriales. Lo anterior porque los documentos a los que entonces se refería distan de los que aquí fungen como actos acusados, pues las facturas de cobro que en otras ocasiones la Sección ha reconocido como actos administrativos han sido auténticos documentos liquidatorios, a través de los cuales una entidad de derecho público, en calidad de sujeto activo del tributo e investida de potestad tributaria, ha determinado la cuantía de una obligación fiscal en cabeza de un sujeto pasivo. En esa medida se trataba de documentos emitidos producto de la potestad de gestión fiscal de que gozan las entidades territoriales frente a los gravámenes respecto de los cuales tienen la calidad de sujeto activo. 8- Para discutir en sede judicial la determinación del impuesto social a las municiones y explosivos, el interesado debe provocar un pronunciamiento del sujeto activo del tributo (*i.e.* la DIAN) respecto de las cuantías que le haya cobrado Indumil como obligado a repercutir a través de las facturas de venta. Es contra estos actos administrativos de contenido tributario –y no contra las facturas emitidas por Indumil– que procedería el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho. 8.1- Téngase en cuenta que, en los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho, el acto administrativo es la pieza fundamental, pues no solo es prueba de los hechos que se narran en la demanda de impugnación, sino que es el objeto de la misma pretensión y del proceso. Eso supone que, *ab initio*, el juez debe verificar si hay una decisión capaz de haber producido o de producir ahora algún efecto general o particular, en el sentido clásico: que cree, extinga o modifique definitivamente una situación jurídica general o particular (auto del 19 de mayo de 2016, exp. 20392, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas). 8.2- Adicionalmente, si, como en el *sub lite*, el interesado pretende solicitar la devolución de sumas pagadas de forma indebida o en exceso, debe provocar la respectiva decisión administrativa del sujeto activo del impuesto y no solicitar directamente la devolución a la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Así, porque, a efectos de acceder a la devolución de los pagos en exceso o de no lo debido por concepto de obligaciones tributarias, es perentorio que se agote el procedimiento administrativo que se aplica para las devoluciones de saldos a favor (sentencia de esta Sección del 20 de febrero de 2017, exp. 20960, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); lo que implica que, antes de acudir a la vía judicial, el interesado debe solicitar la devolución ante el sujeto activo y, una vez surtido el correspondiente procedimiento, solicitar el control de legalidad de dicha actuación ante esta jurisdicción. Si no fuera así, no existiría un acto administrativo de contenido tributario que controlar. 8.3- En suma, si no hay acto de determinación del impuesto proferido por el sujeto activo del impuesto social a las municiones y explosivos –titular de las correspondientes competencias de gestión administrativa tributaria– ni decisión del mismo sobre la devolución del impuesto que el administrado estima que ha pagado de forma indebida o en exceso, no existe decisión administrativa en materia tributaria pasible de control judicial por parte de esta jurisdicción. 9- Por ende, cuando quiera que los compradores de material explosivo consideren que efectuaron pagos en exceso y/o de lo no debido, deben solicitar esos montos en devolución a la autoridad competente y la decisión que adopte la Administración será susceptible de control judicial ante esta jurisdicción,



puesto que esa sí que será, a diferencia de la factura de venta, la manifestación unilateral de voluntad de la entidad competente sobre una situación jurídica concreta y particular (*i.e.* la devolución solicitada). El señalado camino procedimental surge porque en el gravamen debatido no está instaurado el deber formal de efectuar una autoliquidación del tributo, susceptible de ser corregida por parte del sujeto pasivo, y que habilite requerir de la Administración tributaria la devolución de los valores pagados en exceso o de forma indebida. Así las cosas, en observancia de los artículos 29, 95 (ordinal 9.º) y 363 constitucionales y 10 y 102 del CPACA, la vía procedimental que habilita el ordenamiento tributario para que quienes soportan el impuesto tramiten la devolución del tributo que estimen injustamente asumido, es la de las solicitudes de devolución por pago en exceso y de lo no debido que regula el inciso segundo del artículo 850 del ET y sus disposiciones reglamentarias, particularmente las que actualmente se encuentran compiladas en el artículo 1.6.1.21.21 y siguientes del Decreto Único Reglamentario en materia Tributaria (DURT, Decreto 1625 de 2016, que compiló el Decreto 2277 de 2012). Concretamente, según el marco jurídico previsto en los artículos 1.6.1.21.22 y 1.6.1.21.27 del DURT y 2536 del Código Civil, los adquirentes de los bienes gravados con el impuesto social a las municiones y explosivos cuentan con un término de cinco años, para presentar la respectiva solicitud de devolución por pago en exceso y/o de lo no debido y la decisión que adopte la autoridad frente a esa solicitud representa el acto administrativo pasible de control judicial, previo agotamiento de los recursos que obligatoriamente se deban adelantar en vía administrativa.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 29 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 95 NUMERAL 9 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 363 / CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 2536 // ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 850 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 4 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 10 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 102 / DECRETO 1625 DE 2016 ÚNICO REGLAMENTARIO EN MATERIA TRIBUTARIA - ARTÍCULO 1.6.1.21.21 / DECRETO 1625 DE 2016 ÚNICO REGLAMENTARIO EN MATERIA TRIBUTARIA - ARTÍCULO 1.6.1.21.22 / DECRETO 1625 DE 2016 ÚNICO REGLAMENTARIO EN MATERIA TRIBUTARIA - ARTÍCULO 1.6.1.21.27

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la procedencia del control de legalidad de las facturas que liquidan tributos se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 18 de junio de 2014, radicación 70001-23-31-000-2004-00381-01(17988), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la procedencia del control de legalidad de las facturas de cobro de tributos expedidas por entidades territoriales se citan las siguientes providencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta: auto del 10 de septiembre de 2014, radicación 13001-23-33-000-2013-00331-01(20732), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y sentencias de 2 de agosto de 2017, radicación 05001-23-31-000-2007-02983-01(20907), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 13 de diciembre de 2017, radicación 05001-23-31-000-2007-00070-01 (20863), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

ACLARACIÓN DE VOTO - Naturaleza jurídica y control de legalidad de las facturas del impuesto social a las municiones y explosivos expedidas por INDUMIL / MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO CONTRA FACTURAS DEL IMPUESTO SOCIAL A LAS



MUNICIONES Y EXPLOSIVOS EXPEDIDAS POR INDUMIL - Ineptitud sustantiva de la demanda. Falta de legitimación en la causa por pasiva de INDUMIL e inexistencia de acto administrativo de contenido tributario controlable ante la jurisdicción / MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO CONTRA FACTURAS DEL IMPUESTO SOCIAL A LAS MUNICIONES Y EXPLOSIVOS EXPEDIDAS POR INDUMIL - Procedencia en el caso concreto. Aunque el proceso estaba afectado por ineptitud sustantiva de la demanda, por falta de legitimación en la causa pasiva de INDUMIL e inexistencia de acto administrativo de contenido tributario controlable ante la jurisdicción, se avala el estudio del fondo del asunto con el fin de evitar un fallo inhibitorio en aras de salvaguardar la tutela judicial efectiva / REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD DE INTERPOSICIÓN Y DECISIÓN DE LOS RECURSOS LEGALMENTE OBLIGATORIOS O AGOTAMIENTO DE LA VÍA ADMINISTRATIVA - Improcedencia en el caso concreto. En el asunto no es que la Administración no le haya dado la oportunidad al demandante de interponer los recursos pertinentes, sino que antes de formular la demanda el mismo nunca se acercó a la autoridad para plantear formalmente su reclamación / DEFINICIONES DE PÁGINAS DE INTERNET - Alcance para fines judiciales. Para efectos de interpretar o fijar el alcance de conceptos o expresiones jurídicas dentro de procesos judiciales, el Ponente se aparta del uso de definiciones ajenas al mundo del derecho consultadas por internet, menos aún si se trata de definiciones tomadas de la página web de una entidad como <https://definiciona.com>, que ni siquiera es una autoridad idiomática reconocida

[E]n el proceso en el cual se dictó sentencia no solo estuvo mal convocado en el extremo pasivo al dirigirse contra entidades distintas a la DIAN, sino que, además, los documentos sobre los cuales recae la acusación (*i.e.* las facturas comerciales emitidas por Indumil) no son, de ninguna forma, actos administrativos sobre los cuales resulte posible adelantar un control judicial. 11- Aunque estimo que el proceso estaba afectado por una ineptitud sustantiva de la demanda, comparto el esfuerzo hecho por la Sala para evitar incurrir en un fallo inhibitorio en aras de salvaguardar la tutela judicial efectiva. Por eso, acompaño lo decidido en la sentencia, aunque insisto, por vía de esta aclaración, en que el derecho positivo, desde siempre, brindó cauces para que aquellos que soportaron el pago del impuesto que estimaban excesivo o indebido, plantearan sus reclamaciones a la Administración. 12- Aun así, no concuerdo con las alusiones que se hacen en el acápite de las consideraciones de la sentencia titulado « *cuestión previa*», en el sentido de que con fundamento en el artículo 161 del CPACA no se requiere que el demandante haya ejercido los recursos obligatorios, para demandar directamente, cuando « *las autoridades administrativas no hubieran dado la oportunidad de interponer los recursos procedentes*». Lo anterior, porque en el caso juzgado no es que la Administración no le haya dado la oportunidad al demandante, sino que llanamente antes de interponer la demanda nunca se acercó a la autoridad para plantear formalmente su reclamación, circunstancia que se evidencia en el recuento de los antecedentes administrativos que se hace en la sentencia. 13- De otra parte, puestos a resolver los cargos de apelación, comparto el juicio de que, de conformidad con las previsiones del artículo 3.º del Decreto 2222 de 1993, todos los bienes adquiridos por la demandante tienen la calificación jurídica de explosivos. Sin embargo, aclaro que no estoy de acuerdo con aquellos apartes de la providencia en los que se emplean definiciones ajenas al mundo del derecho, procedentes de textos consultados en internet, para dejar sentado qué



Radicado: 20001-23-33-000-2013-00300-01(22081)
Demandante: Carbones El Tesoro S.A.

son las emulsiones. Con mayor razón me aparto de esa técnica de análisis cuando se le emplea en la sentencia para interpretar el sentido posible de la expresión «cobrará», incluida en el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, pues se trata de un concepto jurídico relativo a la estructura indirecta del hecho imponible del tributo que nos ocupa y como tal debe ser interpretado, y no acudiendo a una efímera definición gramatical consultada un año antes de la sentencia en la página web de una entidad que ni si quiera es una autoridad idiomática reconocida, como es el caso de <https://definiciona.com>.

FUENTE FORMAL: LEY 1438 DE 2011 - ARTÍCULO 48 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 161 / DECRETO 2222 DE 1993 - ARTÍCULO 3

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

ACLARACIÓN DE VOTO

Consejero: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación número: 20001-23-33-000-2013-00300-01 (22081)

Actor: Carbones El Tesoro S.A.

Demandado: INDUSTRIA MILITAR INDUMIL Y OTROS

Respecto del proceso de la referencia, de la manera más respetuosa, procedo a aclarar las razones por las que acompaño el sentido de la decisión adoptada por la Sala en la sentencia dictada en última instancia:

1- La *litis* promovida versa sobre la adecuada liquidación del «*impuesto social a las municiones y explosivos*» establecido en el apartado final del artículo 224 de la Ley 100 de 1993 y la devolución de los montos que presuntamente se pagaron de manera indebida y/o en exceso por concepto de dicho tributo. A tal fin, la actora le solicitó a esta judicatura el control de legalidad de dos facturas emitidas por Indumil en calidad de vendedora de explosivos, en diciembre de 2012, las cuales constituyen el fundamento documental de la repercusión del tributo que le hizo esa empresa industrial y comercial del Estado (EICE) a la demandante; y, consecuentemente, que se declare la nulidad de esos documentos, pues estima que constituyen actos administrativos.

2- No hay en el expediente ninguna evidencia de que la demandante le haya planteado a la Administración mediante recursos u otros medios su inconformidad en relación con el tributo repercutido, ni que haya acudido con esa causa ante la DIAN, que es el ente administrativo que según el artículo 1.º del Decreto 4048 de 2008 tiene asignada la competencia para adelantar el procedimiento de gestión



administrativa de los «*impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado*», sino que directamente radicó una demanda en el curso de 2013.

3- En el extremo pasivo, la demandada y el Ministerio de Salud y Protección Social indicaron que Indumil no tiene competencia para adelantar la gestión administrativa del tributo sino que es un mero «*facilitador para el recaudo*», motivo por el cual se configuraría una falta de legitimación en la causa por pasiva; mientras que la DIAN planteó que a esa unidad administrativa especial (UAE) no le competía el procedimiento de gestión administrativa de ese tributo y estimó que esa tarea recaía sobre Indumil, por lo cual las facturas de venta cuestionadas constituían una declaración unilateral de voluntad del administrador del tributo expedida «*en ejercicio de su función administrativa*» y serían «*un verdadero acto administrativo de determinación de impuestos, susceptible de control jurisdiccional*».

4- Con la sentencia dictada por la Sala se confirmó en última instancia la decisión del *a quo* por medio de la cual se declaró judicialmente la «*Legalidad del Acto Acusado*», aspecto que suscita mi necesidad de aclarar el voto.

5- Primeramente, estimo que sí concurría una falta de legitimación en la causa por pasiva para el caso de Indumil (también sobre el Ministerio de Salud y Protección Social), habida cuenta del papel que la normativa le asigna en relación con el «*impuesto social a las municiones y explosivos*», que estimo pertinente precisar:

5.1- Según el artículo 27 del Decreto 1283 de 1996, modificado por el artículo 3.º del Decreto 1792 de 2012⁴⁴, le corresponde a la entidad demandada recaudar el tributo debatido y girarlo mensualmente al Fosyga (actualmente, la Adres). Dicho precepto se limita a establecer el mecanismo con el que se asegura que los ingresos percibidos por el tributo queden afectos a la destinación específica que les asignó la ley, sin que quepa inferir de tal reglamentación del artículo 224 de la Ley 100 de 1993 que se esté designando a Indumil como sujeto activo del tributo.

La calidad de sujeto pasivo de un impuesto indirecto como el que nos ocupa, obligado a repercutirlo, no es asimilable a la de sujeto activo del mismo. Esta, a diferencia de aquella, implica gran variedad de atribuciones legales relativas al procedimiento de gestión administrativa tributaria, que están especificadas en el inciso 3.º del artículo 1.º del Decreto 4048 de 2008. Valga señalar, a manera de ejemplo, que en el IVA quien vende bienes o presta servicios es el contribuyente sujeto pasivo del tributo (artículos 2.º y 4.º del ET) –aunque no sea el titular de la capacidad económica sobre la que recae el impuesto, pues no es quien realiza la operación de consumo– y en ningún sentido llega a ser el sujeto activo de la figura, ni siquiera si el vendedor obligado a repercutir el impuesto es una entidad de derecho público que interviene en el mercado de bienes y servicios.

En este sentido, se trae a colación que la Sección ya había indicado que la función de Indumil se restringe a recaudar el impuesto sin llegar a confundirse con la calidad de sujeto activo del mismo. Así se hizo en la sentencia del 02 de diciembre de 2015 (exp. 19798, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) en la cual se

⁴⁴ Esta norma reglamentaria fue compilada en el artículo 2.6.1.2.3 del Decreto 780 de 2016, Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social y, posteriormente, derogada por el artículo 4.º del Decreto 2265 de 2017. En la actualidad, la reglamentación del impuesto está dispuesta en el artículo 2.6.4.2.1.15 del referido decreto único.



consideró:

2.5.- Distinto del sujeto activo, es el órgano encargado del recaudo del tributo, concebido este -el recaudo-, como un mecanismo que permite hacer más eficaz la labor de cobro del impuesto, y que además, en el caso concreto se justifica por la proximidad de Indumil con el contribuyente, en razón de su condición de único comercializador de armas autorizado en el territorio nacional.

2.6.- Por eso, una cosa es que los decretos reglamentarios, en los apartes demandados, hayan permitido que Indumil sea el encargado de recaudar el tributo y otra cosa distinta es la calidad de sujeto activo del gravamen.

5.2- La normativa que rige la actividad de Indumil, en tanto EICE, tampoco le atribuye a la demandada la calidad de sujeto activo del impuesto social a las municiones y explosivos.

De modo concreto, Indumil se rige por los Decretos Ley 3135 Bis de 1954 y 0574 de 1955, por los Decretos 2346 de 1971 y 2069 de 1984 y por sus Estatutos Internos, contenidos en el Acuerdo nro. 439 de 2001. Según el artículo 3.º de estos Estatutos Internos, Indumil tiene por objeto el desarrollo de la política general del Gobierno en materia de importación, fabricación y comercio de armas, municiones y explosivos y elementos complementarios, así como la explotación de los ramos industriales acordes con su especialidad (norma compilada por el artículo 1.2.2.1.1 del Decreto 1070 de 2015, Único Reglamentario del Sector Administrativo de Defensa). Para ejecutar su objeto, la entidad cuenta, entre otras, con las funciones de «*fabricar, importar y comercializar armas deportivas, de defensa personal, municiones, explosivos, materias primas, maquinaria y equipo para la producción de estos»; y «*producir, importar y comercializar materias primas para utilización industrial con las cuales puedan formarse mezclas explosivas*» (subraya añadida), en los términos señalados por las letras c) y d) del artículo 6.º *ibidem*.*

En esas condiciones, el régimen sobre las competencias de Indumil no la habilita para fiscalizar y gestionar el impuesto social a las municiones y explosivos, potestades que, necesariamente, corresponden al sujeto activo del gravamen.

5.3- Corolario de lo anterior, la intervención de Indumil en la relación jurídico tributaria existente con motivo del tributo en cuestión solo se explica en la medida en que se trata de una empresa industrial y comercial del Estado que vende los bienes gravados, en virtud de un monopolio establecido a favor del Estado por el artículo 223 constitucional y las demás normas que lo desarrollan.

6- El órgano administrativo ante el cual tendría que haber adelantado sus reclamaciones la demandante, encaminadas a obtener la devolución de las sumas que estimaba haber pagado de manera indebida o en exceso era la DIAN. Esto por efecto de la cláusula de competencia residual fijada a cargo de esa unidad administrativa especial en el artículo 1.º del Decreto 4048 de 2008, cuestión que en su día puso de presente la Sala de Consulta y Servicio Civil de esta Corporación en las decisiones del 10 de febrero de 2014 (expediente: 2013-00381-00(C), CP: Augusto Hernández Becerra), del 11 de noviembre de 2014 (expediente: 2014-00170-00(C), CP: Germán Bula Escobar) y del 07 de diciembre de 2015 (expediente: 2015-00158-00, CP: Álvaro Namén Vargas).

7- Careciendo Indumil de competencia para liquidar el impuesto, los actos que



emite en desarrollo de su función tienen como único objeto trasladar al consumidor de los bienes gravados la cuantía de la obligación tributaria prevista en la ley. Si el repercutido de este tributo, que es el adquirente de los bienes, tuviera alguna inconformidad con la cuantía del gravamen señalada en la factura expedida por Indumil, debía acudir ante el verdadero sujeto activo de la figura impositiva y provocar una decisión administrativa sobre la determinación del tributo y/o la devolución de las sumas trasladadas mediante la factura de venta.

7.1- La Sección ya se había pronunciado, en una cuestión que guarda similitud a la que se debate en el caso concreto, en el sentido de que no son susceptibles de control judicial las facturas que emite quien repercute el tributo, aclaración en la que resulta pertinente insistir en esta ocasión. Me refiero al análisis efectuado en la sentencia del 06 de agosto de 2009 (exp. 16045, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), que se abstuvo de juzgar las facturas emitidas por una entidad pública en virtud de un contrato de suministro de energía eléctrica, en las que, además del valor de la energía vendida, se identificó el monto de una obligación tributaria. En ese precedente se indicó (las subrayas son añadidas):

... la Sala considera que las facturas demandadas, en esencia, son actos jurídicos derivados de un contrato de suministro de energía eléctrica y que si bien en esas facturas se evidencia una decisión tomada por CORELCA en ejercicio de la función administrativa que asigna la Ley a entidades diferentes a las administradoras del tributo, esto no implica que las facturas cambien de naturaleza jurídica y se conviertan en acto administrativo, pues, lo que determina la existencia de un acto administrativo, no es el documento en el que se materialice la decisión sino, la decisión en sí misma de la Administración de crear, modificar o extinguir una situación jurídica concreta (...)

En consecuencia, ni las facturas, ni las respuestas proferidas por las entidades del Estado ante los reclamos de los particulares contra las facturas constituyen *per se* actos administrativos, pues es necesario, para que se configure una decisión del Estado, que lleve inmersa una prerrogativa propia del poder público. La prerrogativa inmersa en la presente discusión es la de liquidación y recaudo de un tributo por parte de una empresa industrial y comercial del Estado que no se derivó de la ejecución de un contrato sino por autoridad de la ley.

7.2- A partir de esas consideraciones, esta corporación concluyó que, cuando se discuta la determinación de un tributo, la demanda debe estar dirigida contra la decisión de la Administración de liquidarlo⁴⁵.

7.3- La anterior aclaración no riñe con el hecho de que la Sección haya reconocido el carácter de «*verdaderos actos administrativos*» que detentan algunas «*facturas de cobro*» emitidas por entes territoriales⁴⁶. Lo anterior porque los documentos a los que entonces se refería distan de los que aquí fungen como actos acusados, pues las facturas de cobro que en otras ocasiones la Sección ha reconocido como actos administrativos han sido auténticos documentos liquidatorios, a través de los cuales una entidad de derecho público, en calidad de sujeto activo del tributo e investida de potestad tributaria, ha determinado la cuantía de una obligación fiscal

⁴⁵ En un sentido similar, en la sentencia del 18 de junio de 2014 (exp. 17988, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), esta judicatura estudió de fondo una demanda promovida contra el municipio de Coveñas por el impuesto de alumbrado público cobrado mediante facturas del servicio de energía eléctrica, bajo el entendido de que la parte actora ejerció «*su derecho de defensa mediante la interposición oportuna de los recursos de reconsideración contra las facturas y cuentas de cobro señaladas, que fueron resueltos por la Administración*».

⁴⁶ Entre otras, en las providencias del 13 de diciembre de 2017 (exp. 20863, CP: Jorge Octavio Ramírez, Ramírez), del 02 de agosto de 2017 (exp. 20907, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 10 de septiembre de 2014 (exp. 20732, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).



en cabeza de un sujeto pasivo. En esa medida se trataba de documentos emitidos producto de la potestad de gestión fiscal de que gozan las entidades territoriales frente a los gravámenes respecto de los cuales tienen la calidad de sujeto activo.

8- Para discutir en sede judicial la determinación del impuesto social a las municiones y explosivos, el interesado debe provocar un pronunciamiento del sujeto activo del tributo (*i.e.* la DIAN) respecto de las cuantías que le haya cobrado Indumil como obligado a repercutir a través de las facturas de venta. Es contra estos actos administrativos de contenido tributario –y no contra las facturas emitidas por Indumil– que procedería el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

8.1- Téngase en cuenta que, en los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho, el acto administrativo es la pieza fundamental, pues no solo es prueba de los hechos que se narran en la demanda de impugnación, sino que es el objeto de la misma pretensión y del proceso. Eso supone que, *ab initio*, el juez debe verificar si hay una decisión capaz de haber producido o de producir ahora algún efecto general o particular, en el sentido clásico: que cree, extinga o modifique definitivamente una situación jurídica general o particular (auto del 19 de mayo de 2016, exp. 20392, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

8.2- Adicionalmente, si, como en el *sub lite*, el interesado pretende solicitar la devolución de sumas pagadas de forma indebida o en exceso, debe provocar la respectiva decisión administrativa del sujeto activo del impuesto y no solicitar directamente la devolución a la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Así, porque, a efectos de acceder a la devolución de los pagos en exceso o de no lo debido por concepto de obligaciones tributarias, es perentorio que se agote el procedimiento administrativo que se aplica para las devoluciones de saldos a favor (sentencia de esta Sección del 20 de febrero de 2017, exp. 20960, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); lo que implica que, antes de acudir a la vía judicial, el interesado debe solicitar la devolución ante el sujeto activo y, una vez surtido el correspondiente procedimiento, solicitar el control de legalidad de dicha actuación ante esta jurisdicción. Si no fuera así, no existiría un acto administrativo de contenido tributario que controlar.

8.3- En suma, si no hay acto de determinación del impuesto proferido por el sujeto activo del impuesto social a las municiones y explosivos –titular de las correspondientes competencias de gestión administrativa tributaria– ni decisión del mismo sobre la devolución del impuesto que el administrado estima que ha pagado de forma indebida o en exceso, no existe decisión administrativa en materia tributaria pasible de control judicial por parte de esta jurisdicción.

9- Por ende, cuando quiera que los compradores de material explosivo consideren que efectuaron pagos en exceso y/o de lo no debido, deben solicitar esos montos en devolución a la autoridad competente y la decisión que adopte la Administración será susceptible de control judicial ante esta jurisdicción, puesto que esa sí que será, a diferencia de la factura de venta, la manifestación unilateral de voluntad de la entidad competente sobre una situación jurídica concreta y particular (*i.e.* la devolución solicitada).

El señalado camino procedimental surge porque en el gravamen debatido no está instaurado el deber formal de efectuar una autoliquidación del tributo, susceptible de ser corregida por parte del sujeto pasivo, y que habilite requerir de la



Administración tributaria la devolución de los valores pagados en exceso o de forma indebida. Así las cosas, en observancia de los artículos 29, 95 (ordinal 9.º) y 363 constitucionales y 10 y 102 del CPACA, la vía procedimental que habilita el ordenamiento tributario para que quienes soportan el impuesto tramiten la devolución del tributo que estimen injustamente asumido, es la de las solicitudes de devolución por pago en exceso y de lo no debido que regula el inciso segundo del artículo 850 del ET y sus disposiciones reglamentarias, particularmente las que actualmente se encuentran compiladas en el artículo 1.6.1.21.21 y siguientes del Decreto Único Reglamentario en materia Tributaria (DURT, Decreto 1625 de 2016, que compiló el Decreto 2277 de 2012).

Concretamente, según el marco jurídico previsto en los artículos 1.6.1.21.22 y 1.6.1.21.27 del DURT y 2536 del Código Civil, los adquirentes de los bienes gravados con el impuesto social a las municiones y explosivos cuentan con un término de cinco años, para presentar la respectiva solicitud de devolución por pago en exceso y/o de lo no debido y la decisión que adopte la autoridad frente a esa solicitud representa el acto administrativo pasible de control judicial, previo agotamiento de los recursos que obligatoriamente se deban adelantar en vía administrativa.

10- En síntesis, en el proceso en el cual se dictó sentencia no solo estuvo mal convocado en el extremo pasivo al dirigirse contra entidades distintas a la DIAN, sino que, además, los documentos sobre los cuales recae la acusación (*i.e.* las facturas comerciales emitidas por Indumil) no son, de ninguna forma, actos administrativos sobre los cuales resulte posible adelantar un control judicial.

11- Aunque estimo que el proceso estaba afectado por una ineptitud sustantiva de la demanda, comparto el esfuerzo hecho por la Sala para evitar incurrir en un fallo inhibitorio en aras de salvaguardar la tutela judicial efectiva. Por eso, acompañó lo decidido en la sentencia, aunque insisto, por vía de esta aclaración, en que el derecho positivo, desde siempre, brindó cauces para que aquellos que soportaron el pago del impuesto que estimaban excesivo o indebido, plantearan sus reclamaciones a la Administración.

12- Aun así, no concuerdo con las alusiones que se hacen en el acápite de las consideraciones de la sentencia titulado «*cuestión previa*», en el sentido de que con fundamento en el artículo 161 del CPACA no se requiere que el demandante haya ejercido los recursos obligatorios, para demandar directamente, cuando «*las autoridades administrativas no hubieran dado la oportunidad de interponer los recursos procedentes*». Lo anterior, porque en el caso juzgado no es que la Administración no le haya dado la oportunidad al demandante, sino que llanamente antes de interponer la demanda nunca se acercó a la autoridad para plantear formalmente su reclamación, circunstancia que se evidencia en el recuento de los antecedentes administrativos que se hace en la sentencia.

13- De otra parte, puestos a resolver los cargos de apelación, comparto el juicio de que, de conformidad con las previsiones del artículo 3.º del Decreto 2222 de 1993, todos los bienes adquiridos por la demandante tienen la calificación jurídica de explosivos. Sin embargo, aclaro que no estoy de acuerdo con aquellos apartes de la providencia en los que se emplean definiciones ajenas al mundo del derecho, procedentes de textos consultados en internet, para dejar sentado qué son las emulsiones. Con mayor razón me aparto de esa técnica de análisis cuando se le emplea en la sentencia para interpretar el sentido posible de la expresión



Radicado: 20001-23-33-000-2013-00300-01(22081)
Demandante: Carbones El Tesoro S.A.

«cobrará», incluida en el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, pues se trata de un concepto jurídico relativo a la estructura indirecta del hecho imponible del tributo que nos ocupa y como tal debe ser interpretado, y no acudiendo a una efímera definición gramatical consultada un año antes de la sentencia en la página web de una entidad que ni si quiera es una autoridad idiomática reconocida, como es el caso de <https://definiciona.com>.

Atentamente,

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ