

TRIBUTOS ADUANEROS – Son aplicables los vigentes al momento de la presentación de la declaración de importación / LEGISLACION ADUANERA – Respeto el régimen de IVA del Estatuto Tributario / IMPORTACION TEMPORAL – Cuando se modifica la modalidad a ordinaria los bienes quedan gravados y surge la obligación de pagar el impuesto

Al interpretar armónicamente las legislaciones tributaria y aduanera, se concluye que el IVA aplicable a los respectivos bienes o servicios, es el vigente al momento de la presentación de la declaración de importación, y si en ese momento, la ley tributaria consagra una exención o una exclusión del IVA no puede decirse que el bien está gravado. La ley aduanera respeta el régimen del IVA del Estatuto Tributario, cosa distinta es que si, al momento de presentar la declaración inicial de importación el bien estaba excluido, en consideración a la modalidad, importación temporal, cuando se modifica la declaración a una modalidad de importación ordinaria y el E.T. dispone que tales bienes cuando se importan por esa modalidad, están gravados, surge la obligación de pagar el impuesto.

FUENTE FORMAL: DECRETO 1909 DE 1992 - ARTÍCULO 7

IMPORTACIONES QUE NO CAUSAN IMPUESTO – Significa que no están sometidos al IVA y no le rige tarifa alguna. Alcance del artículo 428 del Estatuto Tributario / INIMPORTACION TEMPORAL – No genera el impuesto al IVA / IMPORTACION ORDINARIA – Surge la obligación de pagar el impuesto / LEY 223 DE 1995 ARTICULO 14 - Alcance

Cuando el artículo 428 del Estatuto Tributario señala “las siguientes importaciones no causan el impuesto a las ventas”, se está refiriendo a que dichos bienes se encuentran excluidos de este tributo, por lo que se debe considerar que la importación de los productos allí descritos, entre los que se encuentra la maquinaria pesada para industrias básicas, no están sometidos al IVA y no les rige tarifa alguna, ni siquiera la del 0%, contemplada para bienes y servicios exentos. La intención del legislador con el artículo 14 de la Ley 223 de 1995 fue evitar el desequilibrio económico en los contratos con entidades estatales, en lo que se refiere a la tarifa general del impuesto a las ventas, exclusivamente, por lo que no se puede hacer extensivo a otros aspectos que rigen este tributo, como lo pretende la actora. En este caso particular, el bien fue importado temporalmente, y por tanto, no se encontraba gravado con el IVA, pero al modificarse la modalidad de importación a ordinaria, se causa el tributo, aspecto que desborda el alcance la citada disposición que la actora pretende que le apliquen.

IVA EN LA IMPORTACION DE MAQUINARIA PESADA - Para su exclusión le corresponde al INCOMEX certificar tal calidad de bienes y que no se producen en el país / IMPORTACION TEMPORAL DE MAQUINARIA PESADA - No se grava con el IVA siempre que no se produzca en el país / CERTIFICACION DEL INCOMEX - Debe ser puesta a disposición de la DIAN al momento de la presentación y aceptación de la declaración de importación / DECLARACION DE IMPORTACION - Es causal de rechazo cuando no está amparada en documentos soporte / LEVANTE DE MERCANCIA - Su autorización se produce una vez presentada y aceptada la declaración de importación

La exigencia de presentar la certificación del INCOMEX al momento del levante de la mercancía, prevista en el reglamento acusado, surge de la necesidad de dar efectivo cumplimiento a la ley, pues sólo cuando sea presentada y aceptada la declaración de importación y se acredite el pago de los tributos aduaneros en ella

determinados, procede la autorización de levante de la mercancía, por la autoridad aduanera, tal como se infiere de las disposiciones previstas en los artículos 124, 125 y 128 del Estatuto Aduanero, y de la definición de “levante” que expresa el artículo 1 del mismo estatuto, así: “El acto, por el cual la autoridad aduanera permite a los interesados la disposición de la mercancía, previo el cumplimiento de los requisitos legales o el otorgamiento de garantía, cuando a ello haya lugar.” De otra parte, el reglamento acusado no desconoce el derecho que asiste al importador de corregir su declaración de importación, con posterioridad al levante de la mercancía, ni tampoco está indicando que la certificación del Incomex, no pueda ser “de recibo en una etapa posterior”, como sí lo expresaba el concepto unificado del impuesto sobre las ventas N° 003 de julio 12 de 2002, al interpretar la disposición prevista en el artículo 89 del Decreto 2685 de 1999. Expresión acusada de ilegalidad que dio origen al pronunciamiento contenido en el sentencia de 25 de noviembre de 2004, que cita el accionante en sus alegatos de conclusión.”

NOTA DE RELATORIA: Sobre el impuesto de IVA en la importación ordinaria se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 13 de octubre de 2005, Rad. 14822, M.P. Ligia López Díaz

IMPORTACION TEMPORAL DE MAQUINARIA PESADA – No se grava con el IVA siempre que no se produzca en el país / IMPORTACION ORDINARIA DE MAQUINARIA PESADA – Está gravada con IVA

Se concluye también que tal disposición reafirma una vez más la obligación de liquidar y pagar el impuesto a las ventas en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas y que en el caso particular los hechos sucedieron con posterioridad a la vigencia de la ley en comento. Por lo tanto, la Sala encuentra que las importaciones efectuadas por la sociedad actora no se encontraban exentas del pago del Impuesto a las Ventas, por lo que el IVA cancelado no constituye un pago de lo no debido, razón por la cual, se confirmará la sentencia apelada.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero Ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., doce (12) de mayo de dos mil diez (2010)

Radicación número: 13001-23-31-000-2003-02253-01(17192)

Actor: CONSTRUCTORA NORBERTO ODEBRECHT DE COLOMBIA LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 22 de octubre de 2007 del Tribunal Administrativo de Bolívar, que negó las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

La sociedad actora presentó, en el año 1998, las siguientes declaraciones de importación, donde liquidó por concepto de IVA la suma de \$130.387.750, por la importación de maquinaria pesada no producida en el país, la cual inicialmente ingresó al país en la modalidad de importación temporal y posteriormente fue modificada por el importador a importación ordinaria.

<u>Declaración inicial</u>	<u>Bien importado</u>	<u>Modificaciones</u>
2384703063853-6, del 15 de abril de 1998	Tamrock Subpartida arancelaria 8430.41.00.00	0901911024583-8, del 20 de noviembre de 2000 y 3470101058257-1, del 15 de mayo de 2002
2384703064416-5, del 12 de junio de 1998	Mezcladora Subpartida arancelaria 8474.31.10.00	0901911024582-0, del 20 de noviembre de 2000 y 3470101058256-2, del 15 de mayo de 2002
2384703063536-6, del 11 de marzo de 1998, corregida 2383003084812-4, del 13 de marzo de 1998	Bulldozer Subpartida arancelaria 8429.51.00.00	0901911024584-5, del 20 de noviembre de 2000 y 0901912051446-5, del 15 de mayo de 2002

El 14 de mayo de 2003, la sociedad Constructora Norberto Odebrecht de Colombia Limitada solicitó la devolución, por el pago de lo no debido, que liquidó y pagó por esas declaraciones de importación.

El 25 de junio de 2003, la administración, mediante Resolución 1143, rechazó la solicitud. Para fundamentar su decisión acogió los argumentos de los conceptos Nos. 052 de marzo 4 de 1999 y 070217 del 28 de octubre de 2002 y concluyó que no era procedente la devolución del IVA cancelado, en la medida en que en las declaraciones de importación no se registró, al momento de ingresar la mercancía al país, que ésta se encontraba excluida del impuesto y tampoco se aportó, en el momento del levante, la certificación expedida por el INCOMEX sobre la no producción nacional del bien importado, como lo prevé el Decreto 1803 de 1994.

Además, precisó que el oficio 0130 de mayo 29 de 1998 de la División de Normatividad y Doctrina señala que *“para efecto de solicitar la devolución debe tenerse en cuenta que la exención se concede únicamente cuando se importa temporalmente, de ahí que si la modalidad se termina con la importación ordinaria del bien, no habrá lugar a la devolución, toda vez que en este evento el impuesto sobre las ventas debe ser liquidado y cancelado. De manera que la devolución procedería solo en los casos que se decida reexportar el bien.”* (subrayado dentro del texto)

La parte actora presentó recurso de reconsideración contra la decisión anterior, el cual se decidió mediante Resolución No. 2114 del 15 de octubre de 2003, confirmando el acto recurrido.

DEMANDA

La actora, solicitó la nulidad de las Resoluciones Nos. 1143 del 25 de junio de 2003 y 2114 del 15 de octubre de 2003, ante el Tribunal Administrativo de Bolívar. A título de restablecimiento del derecho pidió se reconozca la existencia de un pago de lo no debido en cuantía de \$130.387.750 y se ordene su devolución actualizada, más los intereses que correspondan.

Citó como normas violadas los artículos 29, 58, 83, 150 numeral 12, 209 y 338 de la Constitución Política; 3º y 84 del Código Contencioso Administrativo; 195, 428¹ y 683 del Estatuto Tributario; 10, 66 y 1715 del Código Civil; 14 parágrafo 4º de la Ley 223 de 1995; 27 de la Ley 80 de 1993; 1º y 2º parágrafo del Decreto 1803 de 1994; 21 del Decreto 1909 de 1992; 2º, 121 y 150 del Decreto 2685 de 1999; y los conceptos Nos. 087 y 073 de 2001 de la DIAN.

Indicó que la administración basó su decisión de no acceder a la devolución aduciendo la obligación de aportar el certificado del INCOMEX sobre la no producción nacional de maquinaria pesada al momento del levante de la mercancía. Sin embargo, esta obligación no se encuentra consagrada en los artículos 59 del Decreto 1909 de 1992, 1 y 2 del Decreto 1803 de 1994.

Recalcó que la norma aduanera no exige que al momento de presentar la declaración de importación se alleguen otros documentos, salvo que las autoridades aduaneras así lo exijan. En el presente caso, la administración no requirió a la declarante para exigirle el certificado ni los documentos soporte de las declaraciones.

Sobre el argumento de la administración de que la devolución no era procedente, por haberse producido la modificación de las declaraciones de importación de temporal a ordinaria, señaló que no es válido, máxime si se tiene en cuenta que el artículo 428 del Estatuto Tributario, antes de la Ley 223 de 1995, estipulaba la exclusión del IVA para la maquinaria pesada de las industrias básicas, sin producción nacional, sin hacer distinción en el tipo de importación.

El artículo 14 de la Ley 223 de 1995 indica en forma expresa la voluntad del legislador de respetar el tratamiento que en materia de IVA le correspondía a los contratos con entidades públicas, cuya licitación hubiese sido adjudicada con anterioridad a la vigencia de esta Ley, es decir, que ninguna reforma tributaria podía aplicársele.

Precisó que en el caso bajo análisis, la Licitación Pública MI-100 proyecto Hidroeléctrico MIEL I, fue adjudicado al consorcio MIEL, del cual hace parte la actora, mediante Resolución C-002-94, del 9 de diciembre de 1994. Por lo que, en atención a lo previsto en el artículo 14 de la Ley 223 de 1995, debió aplicársele el artículo 428 del Estatuto Tributario antes de su modificación por la Ley 223 de 1995.

El IVA cuya devolución fue objeto de rechazo por las autoridades aduaneras corresponde al pagado en la importación de activos fijos, que fue llevado como deducción en la declaración del impuesto sobre la renta y no como descuento

¹ El texto vigente con anterioridad a la expedición de la Ley 223 de 1995

tributario de dicho tributo, pero esta circunstancia no impide que se pueda solicitar y obtener su devolución.

Si se considera que solicitar una deducción implica la recuperación del IVA a favor del contribuyente, mediante su compensación con el impuesto sobre la renta a cargo de él mismo, dicha compensación sólo se produce en una cuantía equivalente al resultado de aplicar el 35%, que es la tarifa del impuesto sobre la renta para las personas jurídicas, al monto de la deducción solicitada, por lo que el 65% restante aún seguiría estando en cabeza del Estado.

OPOSICIÓN

La entidad demandada se opuso a las pretensiones, y señaló que corresponde al importador, al momento de obtener el levante, acreditar la certificación del INCOMEX para poder obtener el beneficio tributario, y que la introducción al país de la mercancía debe ser bajo la modalidad de importación temporal, situaciones que no se verificaron en el presente caso, pues el certificado fue aportado con la solicitud de devolución y la importación que inicialmente fue temporal posteriormente fue cambiada a la modalidad de ordinaria.

Indicó que el artículo 14 de la Ley 223 de 1995 hace alusión a la tarifa del IVA, que debe ser la vigente a la fecha de adjudicación de la licitación, pero en ningún caso se puede extender este beneficio al resto del régimen del impuesto que se refiere a exclusiones y exenciones.

Además, el IVA pagado fue contabilizado como gasto (deducción) en la cuenta contable 5.2.40.20 "ADUANEROS" por la suma de \$130.387.750, según consta en el certificador del contador. Por lo tanto, no procede la devolución, pues de hacerlo se obtendría doble beneficio y se le estaría devolviendo más de lo que en realidad pagó por este concepto.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Bolívar, mediante sentencia del 22 de octubre de 2007, negó las súplicas de la demanda al considerar que la actora debió presentar la certificación del INCOMEX al momento del levante de las mercancías y no con posterioridad, como lo hizo.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante, inconforme con la decisión proferida por el Tribunal, interpuso recurso de apelación.

Los motivos de inconformidad se resumen así:

- 1. Inconformidad con la sentencia por no haber aceptado el primer cargo de falsa motivación por cuanto los motivos expresados en los actos demandados no son reales o no existen.**

Indicó que ni el Decreto Reglamentario 1803 de 1994, ni el artículo 121 del Estatuto Aduanero, establecen la obligación de presentar el certificado al momento del levante; cuando la norma señala que se “*exigirá al interesado al momento del levante de las mercancías, la certificación expedida por el instituto colombiano de Comercio Exterior – Incomex-*”, no indica cosa diferente a la de que existe una potestad para la administración aduanera, si lo considera necesario, de exigir la presentación de este documento, en ese momento.

Las declaraciones que dieron origen a este proceso obtuvieron la aceptación y el levante de la DIAN, quien en dicho instante no ejerció la potestad de exigir documentos. Por lo tanto, la mercancía importada se encontraba debidamente amparada con la totalidad de los documentos presentados al momento de su aceptación y levante.

Al no existir norma que castigue el no haber presentado al momento del levante la certificación, no resulta válido derivar efectos no estipulados en la ley por un error de apreciación de la importadora, sobre el verdadero alcance de sus deberes impositivos.

Por lo tanto, el fundamento alegado en los actos demandados es irreal e inexistente, lo que configura que fueron expedidos con falta de aplicación de las normas que hacían viable la devolución del pago en exceso efectuado en su momento en forma errónea por la actora. Este hecho, plenamente demostrado, conlleva a revocar la sentencia apelada y, en su lugar, proceder a declarar su nulidad y a ordenar el restablecimiento de su derecho.

2. Inconformidad con la sentencia por no haberse ocupado de los cargos formulados en la demanda (segundo, tercero, cuarto, quinto, sexto y séptimo).

Considera que se contrarían los artículos 209 de la Constitución Política, 3 Código Contencioso Administrativo y 2 del Decreto 2685 de 1999, que contemplan el principio de eficacia, pues la administración le dio prioridad a la forma sobre el fondo al negar la devolución de las sumas indebidamente pagadas, con el argumento de no haberse aportado el certificado del Incomex al momento de presentar las declaraciones de importación.

3. Violación del literal e) del artículo 428 del ET, del artículo 10 del C.C. subrogado por el artículo 5 de la Ley 57 de 1887 y del artículo 150 del Decreto 2685 de 1999, por falta de aplicación.

Señaló que no es una sustentación válida considerar que la devolución no procede por haber sido modificadas las declaraciones de importación de temporal a ordinaria, pues este evento no afecta el derecho de exclusión del IVA para la mercancía importada.

El cambio en el texto normativo originado en la Ley 223 de 1995, para mencionar la sola “*importación temporal*”, no permite concluir que cuando esta finaliza, con cambio en la modalidad de importación, se pierda el beneficio de la exclusión del IVA.

Indicó que el artículo 150 del Decreto 2685 de 1999, norma aplicable, por ser especial, exige para el evento de modificación de modalidad de importación, cancelar las cuotas insolutas referidas a la obligación impositiva inicial, pero no contempla el pago de nuevas obligaciones.

4. Violación de los artículos 58, 150 numeral 12 y 338 de la Constitución Política, por afectar el derecho de propiedad de la demandante y por obligarla a cubrir un impuesto sin respaldo legal.

Considera que se vulneran los anteriores artículos, porque los actos demandados, al no aceptar la devolución solicitada, desconocen que no existe norma que prevea esta consecuencia, por no haberse aportado al momento de presentación de las declaraciones de importación el certificado del INCOMEX, donde constara que los bienes importados estaban amparados por la exclusión del literal e) del artículo 428 del E.T.

5. Violación del artículo 29 de la Constitución Política, del artículo 66 del C.C., del artículo 2 del Decreto 2685 de 1999 y del artículo 683 del Estatuto Tributario.

Indicó que la decisión de la administración castiga al actor por un aspecto meramente formal, creado, además, por vía interpretativa por los mismos funcionarios.

Insiste que en ninguna norma se establece la consecuencia sancionatoria que se pretende aplicar, y que los actos acusados mantienen el enriquecimiento ilegítimo en cabeza del Estado, en perjuicio del actor y en contravía de la Ley.

6. Violación de los artículos 428 literal e) del Estatuto Tributario en su texto vigente con anterioridad a la expedición de la Ley 223 de 1995, del parágrafo 4 del artículo 14 de la ley 223 de 1995, y del artículo 27 de la Ley 80 de 1993, por no aplicación.

Señaló que para la época en que se adjudicó el contrato para el desarrollo del Proyecto Hidroeléctrico del río La Miel (24 de abril de 1995), el artículo 428 del E.T. no hacía distinción en la modalidad de importación.

El artículo 14 de la Ley 223 de 1995 indica en forma expresa la voluntad del legislador de respetar el tratamiento que, en materia de IVA, le correspondía a los contratos con entidades públicas cuya licitación hubiese sido adjudicada con anterioridad a la vigencia de esta Ley; es decir, que ninguna reforma tributaria podía aplicársele.

Precisó que en el caso bajo análisis, la Licitación Pública MI-100 proyecto Hidroeléctrico MIEL I, fue adjudicado al consorcio MIEL, del cual hace parte la actora, mediante Resolución C-002-94, del 9 de diciembre de 1994. Por lo que en atención a lo previsto en el artículo 14 de la Ley 223 de 1995, debió aplicársele el artículo 428 del Estatuto Tributario antes de su modificación por la Ley 223 de 1995.

7. Violación del artículo 84 del CCA, del artículo 195 del E.T. del artículo 1715 del C.C. y del artículo 83 de la constitución Política, al incurrirse en falsa motivación por cuanto los motivos expresados en los actos demandados no son reales o no existen.

Indicó que haber tratado el IVA como deducible en la declaración de renta, y no como descuento tributario, no era razón para rechazar la solicitud de devolución.

Si se considera que el solicitar una deducción implica la recuperación del IVA a favor del contribuyente, mediante su compensación con el impuesto sobre la renta a cargo de él mismo, dicha compensación sólo se produce en una cuantía equivalente al resultado de aplicar el 35%, que es la tarifa del impuesto sobre la renta para las personas jurídicas, al monto de la deducción solicitada, por lo que el 65% restante aún estaría en cabeza del Estado.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante reiteró los argumentos de su demanda y del recurso de apelación.

La Administración de Impuestos insistió en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES

Se controvierte la legalidad de los actos administrativos en virtud de los cuales la Administración Especial de Aduanas rechazó la solicitud de devolución de las sumas pagadas por concepto de IVA, elevada por la actora.

Conforme a los argumentos, presentados por la apelante, la discusión se centra en determinar si hay lugar a la devolución del IVA que pagó la demandante en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas.

Considera la apelante que tiene derecho a la devolución del IVA pagado en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas, porque de conformidad con el artículo 428 del E. T., sin la modificación que introdujo la Ley 223 de 1995, excluía del IVA a las importaciones de maquinaria pesada, independientemente de la modalidad por la que fue importada. Además, porque el contrato que se adjudicó al consorcio Odebrecht, del que derivan las importaciones, data del año 1994. Que en ese orden de ideas y, de conformidad con el parágrafo 4 del artículo 14 de la Ley 223 de 1995², a ese contrato se le aplican las tarifas vigentes a la fecha de adjudicación de la licitación.

Para la entidad demandada el artículo 14 de la Ley 223 de 1995 no puede ser aplicado al caso en la medida en que se refiere a la tarifa del impuesto y no a las exclusiones por lo que, la actora debió cumplir las condiciones previstas en el artículo 428 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 6 de la Ley 223 de 1995 para obtener el derecho a la devolución, situación que no se verificó en el presente caso.

El Tribunal negó las súplicas de la demanda al considerar que la norma aplicable era la anterior a la Ley 223 de 1995 y que en ese orden de ideas correspondía a la sociedad actora, aportar el certificado del INCOMEX al momento del levante de la mercancía.

² **Parágrafo 4.** *En el caso de contratos con entidades públicas, cuyas licitaciones hayan sido adjudicadas con anterioridad a la vigencia de esta Ley, se continuará aplicando la tarifa vigente en la fecha de adjudicación de la licitación.*

Así planteada la discusión, procede la Sala a analizar cuál es la norma aplicable al caso concreto, el artículo 428 del Estatuto Tributario, antes o después de la modificación introducida por la Ley 223 de 1995.

El artículo 428 del Estatuto Tributario, en su texto anterior a la ley 223 de 1995, establecía:

“Importaciones que no causan impuesto. Las siguientes importaciones no causan el impuesto sobre las ventas:

(...)

e) La importación de maquinaria pesada para industrias básicas, siempre y cuando dicha maquinaria no se produzca en el país. Se consideran industrias básicas las de minería, hidrocarburos, química pesada, siderurgia, metalurgia extractiva, generación y transmisión de energía eléctrica, y obtención, purificación y conducción de óxido de hidrógeno.”

A su vez, el artículo 428 del Estatuto Tributario, en su texto posterior a la ley 223 de 1995, establece:

“Importaciones que no causan impuesto. Las siguientes importaciones no causan el impuesto sobre las ventas:

(...)

*e) **Modificado. L.223/95, Art.6°.** La importación temporal de maquinaria pesada para industrias básicas, siempre y cuando dicha maquinaria no se produzca en el país. Se consideran industrias básicas las de minería, hidrocarburos, química pesada, siderurgia, metalurgia extractiva, generación y transmisión de energía eléctrica, y obtención, purificación y conducción de óxido de hidrógeno. (...)*

En consecuencia, corresponde establecer si las importaciones de maquinaria pesada para industrias básicas que se hicieron en desarrollo de la licitación MI-100 proyecto hidroeléctrico Miel 1 estaban excluidas del impuesto a las ventas, o gravadas y a que tarifa.

Para la fecha de las importaciones el texto vigente del artículo 7º. del Decreto 1909³ de 1992 era el siguiente:

***“ARTICULO 7o. LIQUIDACIÓN DE LOS TRIBUTOS ADUANEROS.** Los tributos aduaneros que se deben liquidar por la importación, serán los vigentes en la fecha de presentación de la respectiva declaración en los bancos y demás entidades financieras autorizadas [...]*

Al interpretar armónicamente las legislaciones tributaria y aduanera, se concluye que el IVA aplicable a los respectivos bienes o servicios, es el vigente al momento de la presentación de la declaración de importación, y si en ese momento, la ley tributaria consagra una exención o una exclusión del IVA no puede decirse que el bien está gravado.

³ Decreto 1909 de 1992, por el cual se modifica la legislación aduanera

La ley aduanera respeta el régimen del IVA del Estatuto Tributario, cosa distinta es que si, al momento de presentar la declaración inicial de importación el bien estaba excluido, en consideración a la modalidad, importación temporal, cuando se modifica la declaración a una modalidad de importación ordinaria y el E.T. dispone que tales bienes cuando se importan por esa modalidad, están gravados, surge la obligación de pagar el impuesto.

Ahora bien, la sociedad actora considera que en virtud del artículo 14 de la Ley 223 de 1995, se debió aplicar el artículo 428 antes de su modificación, ya que en el párrafo cuarto, se estableció que *“en el caso de contratos con entidades públicas, cuyas licitaciones hayan sido adjudicadas con anterioridad a la vigencia de esta Ley, se continuará aplicando la tarifa vigente en la fecha de adjudicación de la licitación”* (subrayado fuera del texto).

Cuando el artículo 428 del Estatuto Tributario señala *“las siguientes importaciones no causan el impuesto a las ventas”*, se está refiriendo a que dichos bienes se encuentran excluidos de este tributo, por lo que se debe considerar que la importación de los productos allí descritos, entre los que se encuentra la maquinaria pesada para industrias básicas, no están sometidos al IVA y no les rige tarifa alguna, ni siquiera la del 0%, contemplada para bienes y servicios exentos.

Hecha la anterior precisión, la Sala estudiará la aplicación del artículo 14 de la ley 223 de 1995, al caso concreto.

Sobre esta norma la Sección tuvo oportunidad⁴ de pronunciarse, al señalar que:

“Lo anterior indica que el legislador estableció un mecanismo de seguridad y estabilidad para los contratistas y para las entidades públicas al consagrar la permanencia de la tarifa del impuesto sobre las ventas para los contratos celebrados con anterioridad, garantizando así el equilibrio financiero que debe existir en todos los contratos que celebren las entidades públicas, y el cual se establece teniendo en cuenta los factores vigentes al momento de su celebración que por lo demás, son los que llevan a las partes a celebrarlo.

Según el artículo 27 de la Ley 80 de 1993, que establece el régimen de la contratación estatal, ese equilibrio entre los derechos y obligaciones recíprocos que debe existir al momento de proponer y de contratar, debe mantenerse y si resultare afectado se deben tomar las medidas pertinentes para restablecerlo.

La Ley 223 de 1995 tuvo en cuenta ese criterio fundamental de la contratación estatal y reguló lo relacionado con la tarifa del impuesto sobre las ventas para los contratos ya celebrados, sin hacer ninguna distinción respecto de sus prórrogas y modificaciones, es decir respetando los factores vigentes al momento de proponer y de contratar.”

La anterior posición jurisprudencial permite recalcar que la intención del legislador fue evitar el desequilibrio económico en los contratos con entidades estatales, en lo que se refiere a la tarifa general del impuesto a las ventas, exclusivamente, por

⁴ Sentencia del 13 de diciembre de 1996, M.P. Consuelo Sarria Olcos

lo que no se puede hacer extensivo a otros aspectos que rigen este tributo, como lo pretende la actora. En este caso particular, el bien fue importado temporalmente, y por tanto, no se encontraba gravado con el IVA, pero al modificarse la modalidad de importación a ordinaria, se causa el tributo, aspecto que desborda el alcance la citada disposición que la actora pretende que le apliquen.

Por lo expuesto, se insiste en que la norma aplicable en el presente caso debe ser el artículo 428 del Estatuto Tributario, en la forma en que fue modificado por el artículo 6° de la Ley 223 de 1995, el cual señala, como condición para que la importación de maquinaria pesada para industrias básicas no cause el impuesto sobre las ventas, que sea una importación temporal, por lo que las importaciones objeto de estudio en este caso, no cumplen con esa condición en la medida en que fueron modificadas a importación ordinaria.

De otro lado, en cuanto al argumento de la sociedad respecto a la oportunidad en que se debe aportar el certificado del INCOMEX, la Sala reitera los argumentos esgrimidos en la sentencia del 13 de octubre de 2005⁵, que negó la nulidad de la expresión “*al momento del levante de las mercancías*” contenida en el artículo 1° del Decreto 1803 de 1994.

En dicha oportunidad, la Sección señaló:

“Ahora bien, al(sic) exigencia de presentar la certificación del INCOMEX al momento del levante de la mercancía, prevista en el reglamento acusado, surge de la necesidad de dar efectivo cumplimiento a la ley, pues sólo cuando sea presentada y aceptada la declaración de importación y se acredite el pago de los tributos aduaneros en ella determinados, procede la autorización de levante de la mercancía, por la autoridad aduanera, tal como se infiere de las disposiciones previstas en los artículos 124, 125 y 128 del Estatuto Aduanero, y de la definición de “levante” que expresa el artículo 1 del mismo estatuto, así: “El acto, por el cual la autoridad aduanera permite a los interesados la disposición de la mercancía, previo el cumplimiento de los requisitos legales o el otorgamiento de garantía, cuando a ello haya lugar.”

(...)

De otra parte, el reglamento acusado no desconoce el derecho que asiste al importador de corregir su declaración de importación, con posterioridad al levante de la mercancía, ni tampoco está indicando que la certificación del Incomex, no pueda ser “de recibo en una etapa posterior”, como sí lo expresaba el concepto unificado del impuesto sobre las ventas N° 003 de julio 12 de 2002, al interpretar la disposición prevista en el artículo 89 del Decreto 2685 de 1999. Expresión acusada de ilegalidad que dio origen al pronunciamiento contenido en el sentencia de 25 de noviembre de 2004⁶, que cita el accionante en sus alegatos de conclusión.”

De la sentencia transcrita, en concordancia con los hechos narrados en el presente caso, se concluye que no es un argumento válido señalar que la

⁵ Exp. 14822, M.P. Ligia López Díaz

⁶ Sentencia de 25 de noviembre de 20004, Exp. 15333 M. P. Juan Ángel Palacio Hincapié

sociedad actora debía aportar al momento del levante la certificación del INCOMEX.

Recapitulando, sobre el caso concreto, las importaciones se llevaron a cabo en los meses de marzo, abril y junio de 1998, todas bajo la modalidad de importación temporal. En el mes de noviembre del año 2000 se llevan a cabo las respectivas modificaciones, y se cambia para todas la modalidad a importación ordinaria.

Así las cosas, se reitera que al haberse efectuado las importaciones, inicialmente bajo la modalidad de importación temporal y modificadas luego a importación ordinaria, ambos hechos acaecidos, bajo la vigencia de la Ley 223 de 1995 y del Decreto 2685 de 1999, son estas la disposiciones llamadas a aplicarse⁷, advirtiendo además, como ya se dijo, que el parágrafo 4 del artículo 14 de la Ley 223 hace referencia expresa a la tarifa del IVA aplicable a los contratos con entidades públicas, indicando que debe ser la vigente al momento de la adjudicación de la licitación, pero el tema tarifario no ha sido objeto de esta controversia.

En este punto del debate, la Sala encuentra también válido hacer referencia al artículo 258-2 del E.T., adicionado por el artículo 50 de la Ley 223 de 1995, cuyo texto dice:

"ARTÍCULO 258-2. (Adicionado por la Ley 223 de 1995 artículo 50, así:) IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN LA IMPORTACIÓN DE MAQUINARIA PESADA PARA INDUSTRIAS BÁSICAS. El impuesto sobre las ventas que se cause en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas, deberá liquidarse y pagarse con la declaración de importación.

Cuando la maquinaria importada tenga un valor CIF superior a quinientos mil dólares (US\$ 500.000), el pago del impuesto sobre las ventas podrá realizarse de la siguiente manera: 40% con la declaración de importación y el saldo en dos (2) cuotas iguales dentro de los dos años siguientes. Para el pago de dicho saldo, el importador deberá suscribir acuerdo de pago ante la administración de impuestos y aduanas respectiva, en la forma y dentro de los plazos que establezca el Gobierno Nacional.

El valor del impuesto sobre las ventas pagado por el importador, podrá descontarse del impuesto sobre la renta a su cargo, correspondiente al período gravable en el que se haya efectuado el pago y en los períodos siguientes.

Son industrias básicas las de minería, hidrocarburos, química pesada, siderurgia, metalurgia extractiva, generación y transmisión de energía eléctrica, y obtención, purificación y conducción de óxido de hidrógeno.

Este descuento sólo será aplicable a las importaciones realizadas a partir del 1º de julio de 1996.

Durante el plazo otorgado en el presente artículo, el impuesto diferido se actualizará por el PAAG mensual.

⁷ Se refiere a los artículos 159 y 89 del Decreto 2685/99 y 428 del ET, en la forma en que fue modificado por el artículo 6 de la Ley 223 de 1995

"PARÁGRAFO. A la maquinaria que haya ingresado al país con anterioridad a la vigencia de esta ley, con base en las modalidades "Plan Vallejo" o importaciones temporales de largo plazo, se aplicarán las normas en materia del impuesto sobre las ventas vigentes al momento de su introducción al territorio nacional".

Se concluye también que tal disposición reafirma una vez más la obligación de liquidar y pagar el impuesto a las ventas en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas y que en el caso particular los hechos sucedieron con posterioridad a la vigencia de la ley en comento.

Por lo tanto, la Sala encuentra que las importaciones efectuadas por la sociedad actora no se encontraban exentas del pago del Impuesto a las Ventas, por lo que el IVA cancelado no constituye un pago de lo no debido, razón por la cual, se confirmará la sentencia apelada.

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

FALLA

1. **CONFIRMASE** la sentencia del 22 de octubre de 2007 del Tribunal Administrativo de Bolívar, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
2. **RECONÓCESE** personería para actuar a la abogada Ana Isabel Camargo Ángel, como apoderada de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en los términos del poder conferido que obra a fl. 381 del expediente.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO