

**IMPORTACION – Era obligación conservar los documentos que la soportaban por cinco años / MAQUINARIA PESADA PARA INDUSTRIA BASICA – Está excluido del impuesto sobre las ventas / CERTIFICADO DEL INCOMEX – Era obligatorio para obtener la exclusión del IVA en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas / IMPORTACIONES QUE NO CAUSAN IMPUESTO – La importación de maquinaria pesada para industria básica. Requisitos / EXCLUSION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS DE MAQUINARIA PESADA PARA INDUSTRIA BASICA – Para que proceda debe presentarse certificado del INCOMEX**

El artículo 32 del Decreto 1909 de 1992 establecía que el importador estaba obligado a conservar por un período mínimo de cinco (5) años, contados a partir de la fecha de presentación de la declaración de importación, entre otros documentos, todos aquellos requeridos por normas especiales, con el fin de ponerlos a disposición de la autoridad aduanera, cuando ésta así lo requiriera. El literal e) del Artículo 428 del E.T. consagró la exclusión del impuesto sobre las ventas para la importación de maquinaria pesada para industria básica. Tanto el artículo 2 como el artículo 6 del Decreto 1803 de 1994, son claros en cuanto precisan que era obligación del importador acreditar el certificado del INCOMEX, para efectos de obtener el levante en las declaraciones de importación de maquinaria pesada para industrias básicas con exclusión del IVA. El hecho de que la mercancía no se seleccione para inspección documental o física, en virtud de los criterios de selectividad para el ejercicio del control aduanero, no implica que el documento requerido en la norma especial no sea exigible y que el importador o declarante no lo deba obtener antes de la presentación de la declaración de importación y conservar después de ese momento. En consecuencia, el Decreto 1803 de 1994 es claro en cuanto exige a los importadores o declarantes presentar el certificado del INCOMEX, cuando pretendan acreditar en el momento de la importación, la exclusión del impuesto sobre las ventas de maquinaria pesada para industria básica, en las condiciones del literal e) del artículo 428 del E.T.

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 1909 DE 1992 – ARTICULO 32 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 428 LITERAL E / DECRETO 1803 DE 1994 – ARTICULO 2 / DECRETO 1803 DE 1994 – ARTICULO 6

**EXCLUSION O EXENCION TRIBUTARIA – Son reserva de la ley / IMPORTACION DE MAQUINARIA PESADA PARA INDUSTRIAS BASICAS – Requisitos para que esté excluida del impuesto sobre las ventas / CERTIFICADO DEL INCOMEX – Acredita el cumplimiento de los requisitos del literal e) del artículo 428 del Estatuto Tributario**

En virtud del principio de legalidad tributaria, tanto la imposición del tributo del orden nacional, como la exclusión o exención y demás beneficios atinentes a éste, están reservados a la Ley, en sentido formal. Por eso, para que se imponga un tributo o se reconozca un beneficio tributario, basta que se acrediten los requisitos que establece la Ley, para el efecto. Conforme se precisó anteriormente, el literal e) del artículo 428 del E.T. consagró la exclusión del impuesto sobre las ventas para la importación de la maquinaria pesada para industria básica que no se produjera en el País. Como las condiciones de maquinaria pesada, de destinación a la industria básica y de no producción en el País, no se pueden advertir con la sola presentación de la declaración de importación, esta Sala avaló que el Gobierno Nacional hubiera reglamentado la norma en el sentido de que era procedente que se exigiera una certificación que diera cuenta de esos hechos, al momento de la importación. Sin embargo, la Sala también advierte que ni el Estatuto Tributario, ni el Decreto 1803 de 1994 disponen que cuando el importador

paga el impuesto sobre las ventas respecto de una maquinaria que cumple las condiciones para ser excluida del impuesto, pierda el beneficio de la exclusión.

**PAGO DE LO NO DEBIDO – No hay error por parte del contribuyente que paga un tributo que ha sido excluido por la ley / ERROR DE DERECHO – No existe cuando la ley ha sido conocida por todos. No admite prueba en contrario / POSEEDOR DE MALA FE – Lo es quien se entera que recibió un pago no debido / DEVOLUCION DE TRIBUTOS ADUANEROS – El importador debía presentar solicitud dentro del término de prescripción ordinaria / DERECHO A LA DEVOLUCION – El importador debe solicitar a la Administración que profiera la Liquidación oficial de corrección para solicitar la devolución / LIQUIDACION OFICIAL DE CORRECCION – Debe preferirse previamente a la solicitud de devolución / DEVOLUCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN MAQUINARIA PESADA PARA INDUSTRIAS BASICAS – Para que proceda el importador debe demostrar que incurrió en error de hecho o de derecho / ERROR DE DERECHO – El derecho a la devolución sólo nace a partir del momento en que quien recibió de buena fe, se entera de que recibió un pago no debido.**

Tanto la imposición del tributo como su exclusión, exención o cualquier otro beneficio, deben estar previstos en la Ley, cuya promulgación es obligatoria y su conocimiento también, no es pertinente presumir que el contribuyente o usuario que paga el tributo lo paga por error. No hay error de derecho, en principio, frente a una ley que se presume conocida por todos, máximo por profesionales de actividades económicas pasibles de impuestos. Por eso, el art. 768 del C.C. Dispone que se presume la mala fe cuando se incurre en error, en materia de derecho, presunción que, además, no admite prueba en contrario. Y, así mismo, se presume que alguien ha recibido un pago de buena fe cuando lo recibe con la firme convicción de haber adquirido el dominio de la cosa por medios legítimos, exentos de fraudes y de todo otro vicio. De todas maneras, de conformidad con el artículo 2319 del C.C., el que recibe el pago de buena fe, adquiere las obligaciones del poseedor de mala fe, a partir del momento en que se entera que recibió un pago no debido y, en consecuencia, se obliga a restituir el capital y los intereses del mismo (Arts 961, 964 y 717 del C.C.) En vigencia del Decreto 1909 de 1992, habida cuenta de que el importador no podía corregir la declaración de importación para disminuir los tributos aduaneros y de que no había norma especial que regulara la devolución, ésta se regulaba por el artículo 850 del E.T. y el C.C.A. De manera que, el importador debía iniciar la actuación mediante solicitud, que podía presentar dentro del término de firmeza de la declaración, tratándose de pagos en exceso, o dentro del término de prescripción ordinaria, tratándose de pagos de lo no debido. El Decreto 2685 de 1999, por su parte, reguló el procedimiento que hay que seguir para probar el derecho a la devolución. Conforme con ese decreto, en la actualidad el importador debe solicitar a la Dirección de Aduanas o de Impuestos y Aduanas competente, que profiera la liquidación oficial de corrección para que con fundamento en ésta, el importador pueda solicitar, a la Dirección de Impuestos competente, la devolución del mayor valor pagado en exceso o el valor que se pagó de manera indebida. En ese contexto, habida cuenta de que la importación de maquinaria pesada para industrias básicas, conforme se comentó, estaba excluida del impuesto sobre las ventas, el pago del impuesto será indebido si el importador prueba que incurrió en error, sea de hecho o de derecho, pero en este último caso, el derecho a la devolución sólo nace a partir del momento en que quien recibió de buena fe, se entera de que recibió un pago no debido. Y se entiende que se ha recibido de buena fe cuando se tiene la firme convicción de haber adquirido el dominio de la cosa por medios legítimos, exentos de fraudes y de todo otro vicio. (art. 678 C.C).

**FUENTE FORMAL:** CODIGO CIVIL – ARTICULO 768 / CODIGO CIVIL - ARTICULO 2319 / CODIGO CIVIL – ARTICULO 678 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 850 / DECRETO 2685 DE 1999

**IMPORTACION DE MAQUIARIA PESADA PARA INDUSTRIAS BASICAS – Antes de la Ley 223 de 1995 la exclusión del impuesto sobre las ventas no distinguía la modalidad de importación / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN LA IMPORTACION DE MAQUINARIA PESADA PARA INDUSTRIAS BASICAS – Con posterioridad a la Ley 223 de 1995 debe liquidarse y pagarse con la declaración de importación / CONTRATOS CON ENTIDADES PUBLICAS – Cuando la licitación fue adjudicada antes de la Ley 223 de 1995, las operaciones gravadas con IVA se rigen por las normas vigente a la fecha de adjudicación / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN CONTRATOS CON ENTIDADES PUBLICAS – Si durante la ejecución del mismo se introdujo al territorio nacional maquinaria pesada para industrias básicas antes de la entrada en vigencia de la Ley 223 de 1995 está excluida del impuesto sobre las ventas**

Para absolver este problema jurídico debe tenerse en cuenta que el literal e) del artículo 428 del Estatuto Tributario, antes de la Ley 223 de 1995 consagraba la exclusión del impuesto sobre las ventas para la importación de maquinaria pesada para industrias básicas, sin distinguir la modalidad por la cual se importaba, esto es, importación temporal u ordinaria. Es decir, que con la Ley 223 de 1995 se restringió el beneficio de la exclusión a las importaciones temporales. Adicionalmente, el artículo 50 de la citada Ley adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 258-2 del E.T. Conforme con esa adición, el impuesto sobre las ventas que se cause en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas, debe liquidarse y pagarse con la declaración de importación, pero que cuando la maquinaria importada tenga un valor CIF superior a quinientos mil dólares (US\$ 500.000), el pago del impuesto sobre las ventas puede 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. Adicionalmente, para el pago de dicho saldo, el importador debe 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. Respecto de la maquinaria que ingresó al país antes de la Ley 223 de 1995, el parágrafo del artículo 50 dispuso que se le aplicaran las normas en materia del impuesto sobre las ventas vigentes al momento de su introducción al territorio nacional. la Sala precisa que a las operaciones “gravadas con el impuesto sobre las ventas” que se realicen en virtud de contratos con entidades públicas cuyas licitaciones hayan sido adjudicadas con anterioridad a la Ley 223 de 1995, se les aplicarán las tarifas vigentes a la fecha de adjudicación de la licitación. En ese sentido se pronunció la Sala en la sentencia del Consejo de Estado del 12 de diciembre de 2006, C. P. Germán Ayala Mantilla, que citó el demandante. Así mismo, si en ejecución del contrato adjudicado se importa maquinaria pesada para industria básica, de conformidad con el parágrafo del artículo 50 de la Ley 223 de 1995 esa maquinaria seguirá con el régimen de la exclusión del impuesto sobre las ventas si se introdujo al territorio nacional antes de la entrada en vigencia de la Ley 223 de 1995 e independientemente de la modalidad de importación que haya declarado, esto es, importación temporal o importación ordinaria.

**FUENTE FORMAL:** LEY 223 DE 1995

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

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Bogotá D.C., veintitrés (23) de septiembre de dos mil diez (2010)

**Radicación número: 13001-23-31-000-2003-02344-01(17193)**

**Actor: CONSTRUCTORA NORBERTO ODEBRETCH S.A.**

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

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 1° de octubre de 2007 del Tribunal Administrativo de Bolívar, que negó las pretensiones de la demanda.

**ANTECEDENTES**

**1. DEMANDA**

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la Constructora Norberto Odebrecht S.A. demandó, las Resoluciones No. 1142 del 25 de junio de 2003 y No. 2123 del 16 de octubre de 2003, proferidas por las Divisiones de Recaudación y Jurídica, respectivamente, de la Administración de Aduanas de Cartagena y mediante los cuales, se negó la solicitud de devolución del impuesto sobre las ventas, correspondiente a ciertas declaraciones de importación.

En consecuencia, pidió que *“se restablezca en su derecho mi poderdante, mediante el reconocimiento de la existencia de un PAGO DE LO NO DEBIDO en cuantía de CIENTO DIECISIETE MILLONES SEISCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MIL NOVECIENTOS CUARENTA Y CINCO PESOS MCTE (117.656.945), sobre las ventas relacionado con las declaraciones de importación atrás enunciadas, el reconocimiento de su derecho sobre dicho valor y ordenando a la Administración Local de Aduanas de Cartagena su inmediata devolución, junto con el valor resultante de la liquidación de los intereses correspondientes transcurridos desde la fecha en que se produjo la notificación del acto recurrido en la vía gubernativa, ordenados por el artículo 863 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 561 del Decreto 2685 de 1999.*

*Que se actualice la suma pretendida, desde el día en que se hizo exigible la obligación hasta que se realice el pago total de la misma, utilizando el índice de precios al consumidos (sic), que mes a mes certifica el DANE, por fracción de año.*

*Que se disponga en la sentencia, que las sumas anteriores devenguen intereses comerciales durante los 30 días siguientes a la fecha del fallo y moratorios después de este término.*

*Que se ordene que la sentencia se cumpla dentro de los treinta días siguientes a que ésta se profiera.*

*Que se condene a la parte demandada, a la suma que se determine y liquide por concepto de costas y agencias en derecho que se causen en el presente proceso”.*

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: Artículos 29, 58, 83, 150 -12, 209 y 338.
- Estatuto Tributario: Artículos 195, 428 literal e), 491 y 683.
- Código Civil: Artículo 10 subrogado por el artículo 5 de la Ley 57 de 1887; artículos 66 y 1715.
- Código Contencioso Administrativo: Artículos 3 y 84.
- Decreto 1803 de 1994.
- Decreto 1909 de 1992: Artículo 21.
- Decreto 2685 de 1999: Artículos 2, 121 y 150.
- Ley 223 de 1995: Artículo 14.
- Ley 80 de 1993: Artículo 27.

Como concepto de la violación expuso los siguientes cargos:

- 1. Violación de los artículos: 84 del CCA; 1, y parágrafo del artículo 2 del Decreto 1803 de 1994; 2 del Decreto 1909 de 1992; 121 del Decreto 2685 de 1999. Conceptos 087 y 073 del 2001 de la DIAN.**

Dijo que la DIAN, en los actos objeto de la presente demanda, incurrió en falsa de motivación y, por tanto, tales actos no reúnen los requisitos necesarios para ser considerados válidos a la luz de la ley, la jurisprudencia y la doctrina. Que, en consecuencia, se deben declarar nulos.

Explicó que la Administración Local de Aduanas de Cartagena rechazó la devolución del impuesto sobre las ventas que pagó con ocasión de la maquinaria importada, porque al momento en que se autorizó el levante en las declaraciones de importación, no se aportó el certificado del INCOMEX para acreditar que se trataba de maquinaria pesada para industrias básicas excluida del impuesto sobre las ventas. Que según la Administración, esa certificación no se podía acreditar con posterioridad y, así mismo, tampoco se podían corregir las declaraciones de importación para disminuir la liquidación de los tributos aduaneros, porque estaba prohibido, conforme con el artículo 59 del Decreto 1909 de 1992.

Adujo que, por ese análisis, la DIAN incurrió en falsa motivación, porque de las normas que la DIAN citó para fundamentar los actos demandados no se deducen las conclusiones planteadas.

Explicó que el artículo 1° del Decreto 1803 de 1994 y el parágrafo del artículo 2 del mismo decreto no le exigen al importador aportar, por su propia iniciativa, al momento del levante, el certificado expedido por el Incomex. Que esas normas, tampoco condicionan la exclusión de que trata el literal e) del artículo 428 del ET, a la ocurrencia de dicho hecho.

Señaló que conforme el artículo primero del Decreto 1803 de 1994, existe una potestad de la administración aduanera que le permite exigir la presentación de la certificación del Incomex, al momento del levante de las mercancías. Que la

norma no contempla una obligación, como lo pretenden hacer ver los funcionarios en el fundamento de los actos administrativos demandados, cuando afirmaron que era obligatorio presentar el certificado al momento de la importación.

Que lo anterior resulta coherente con la exigencia del párrafo del artículo 2 del mismo decreto que establece la obligación de conservar la certificación por un período de cinco años.

Sostuvo que bajo la vigencia del Decreto 1909 de 1992 no existía norma alguna que obligara al importador a acompañar documento alguno a la declaración de importación. Que la única exigencia general estaba referida a presentar con la declaración el formulario adoptado para el efecto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21 de dicho estatuto.

Adujo que si bien el artículo 21 del Decreto 1909 de 1992 es igual al artículo 121 del Decreto 2685 de 1999, en cuanto las dos normas se refieren a los documentos soporte de la declaración de importación, estos artículos exigen al declarante obtener y conservar los documentos soportes durante cinco años, así como, exhibirlos cuando sean requerido por las autoridades aduaneras.

Precisó que aún en el evento en que se pretendan examinar documentos en el momento de la importación, el ejercicio de esta facultad ha sido entendida como excepcional para no entorpecer la agilidad de los procesos de comercio exterior que demanda la economía actual y no como una situación que se origine en una obligación del declarante, sino, por el contrario, como un hecho que se da en la medida en que sea la misma DIAN la que requiera su presentación, caso en el que se impondría la obligación de atender ese requerimiento. Para sustentar lo dicho hizo alusión a los conceptos 087 de 2001 y 073 de 2001 expedidos por la DIAN.

Que la sociedad demandante no se encontraba en la obligación de presentar el certificado del Incomex ni documentación alguna al momento en que presentó las declaraciones de importación por las que se efectuó el pago de lo no debido y tampoco fue requerida por las autoridades aduaneras si, en efecto, necesitaban de la declaración.

Que la Administración Aduanera pasó por alto que ni al momento de la declaración ni con posterioridad a ésta requirió a la sociedad demandante para que aportara los documentos soportes de la declaración de importación ni tampoco para la entrega del certificado del Incomex, ni adelantó proceso de control o fiscalización alguno en su contra, lo que desconoció el debido proceso de la actora.

Manifestó que el certificado acompañado a la solicitud de devolución reúne las condiciones necesarias para merecer toda la credibilidad probatoria sobre los supuestos fácticos del literal e) del artículo 428 del Estatuto Tributario, que dan cuenta de la viabilidad del reconocimiento a Odebrecht del derecho al beneficio de la exclusión del IVA, pues a pesar de que la fecha de la expedición del certificado es posterior a la importación de los bienes, el contenido sí se refiere a hechos ocurridos al momento de la importación.

## **2. Violación de los artículos: 209 de la Constitución Política, 3 del CCA y 2 del Decreto 2685 de 1999 por falta de aplicación”.**

Sostuvo que es “*absurda*” la decisión contenida en los actos demandados de no aceptar la devolución solicitada, fundamentada en el hecho de no haberse aportado, al momento de la importación, el certificado del Incomex, pues los bienes importados estaban amparados por la exclusión del literal e) del artículo 428 del E.T.

Que ese argumento contraría las normas que se citan como violadas, pues éstas hacen alusión al principio de eficacia en las actuaciones administrativas, en virtud del cual, los procedimientos deben lograr la finalidad. Que por esta razón, los funcionarios deben remover, de oficio, los obstáculos puramente formales y tener en cuenta, en las actuaciones en que intervienen, que debe primar la sustancia sobre la forma.

Que a los funcionarios administrativos no les es dable crear el derecho por vía interpretativa, pues, cuando proceden de esta forma, corren el peligro de contravenir normas penales por proferir decisiones manifiestamente contrarias a la ley. Por eso, adujo que la Administración de Aduanas de Cartagena no debió rechazar la devolución, con fundamento en conceptos proferidos por la DIAN, que según dijo, eran contrarios a la Ley.

Que los funcionarios de la DIAN estaban obligados a reconocer el derecho de fondo que le asiste a la demandante sobre los dineros entregados sin justa causa al Estado y, en consecuencia, debían autorizar su devolución. Que como no se procedió de esta forma, las decisiones plasmadas en los actos administrativos demandados afectan los derechos de la contribuyente, razón por la que se debe ordenar la nulidad y el consecuente restablecimiento del derecho.

### **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.**

Indicó que “*bajo ningún punto de vista*” resulta válido el argumento del acto administrativo demandado para fundamentar el rechazo de la devolución. Que, en efecto, el contenido del literal e) del artículo 428 del ET no tiene una finalidad diferente que la de permitir y facilitar que se introduzcan al país bienes, que por reunir dos características: ser maquinaria pesada y no tener producción en el país, se requieren para poder desarrollar las industrias básicas nacionales, en condiciones de menor costo para los ciudadanos.

Que si el objetivo final de la norma está asociado con la construcción de obras de gran envergadura, no es coherente pensar que cuando la maquinaria pesada sin producción nacional se importó con tal fin, mediante una modalidad de importación temporal, el estímulo tributario se pierda al momento en que la modalidad finaliza, porque los bienes importados se quedan en el país.

Que persistir en esa tesis haría nugatoria la finalidad perseguida por la disposición que se comenta, pues en nada se abaratarían las obras de alta ingeniería y tecnología si, posteriormente al ingreso de la maquinaria pesada requerida para dichas obras, se pierde el beneficio de la exclusión del IVA.

Explicó que cuando se importa temporalmente una maquinaria, los tributos aduaneros se pagan por cuotas, de tal manera que, cuando se finaliza la modalidad y se declara la maquinaria en importación ordinaria, simplemente se

pagan las cuotas insolutas. Dijo que esa interpretación se deduce de los artículos 5 de la Ley 57 de 1887, 145 y 150 del Decreto 2685 de 1999.

Que, en consecuencia, las cuotas insolutas a que se refiere el artículo 150 ibídem no es otra diferente a la que establece el Estatuto Aduanero, esto es, la que se produjo al momento de la importación temporal. Que en ese orden de ideas, si la deuda inicialmente originada por las importaciones temporales de la maquinaria pesada excluía del concepto de los tributos aduaneros causados el respectivo impuesto sobre las ventas, por disposición expresa del literal e) del artículo 428 del ET., en el momento en que la sociedad demandante modificó la modalidad de importación temporal a importación ordinaria, entre los años 2000 y 2002, en la cuota insoluta no estaba comprendido el impuesto sobre las ventas. Que, además, si no existía cuota insoluta alguna, no tenía la obligación de pagar ninguna suma por concepto de impuesto sobre las ventas.

Sostuvo que si bien la interpretación que hicieron los funcionarios de la Administración de Aduanas de Cartagena coincide con la que se hizo en el oficio 130 de 1998 y en los conceptos 052 de 1999 y 01 de 2003, esos conceptos no son aplicables al caso concreto y porque, además, conforme con la Circular 175 de 2001 de la DIAN, los conceptos no pueden primar sobre las normas.

Adujo que los conceptos citados son contrarios al artículo 150 del Decreto 2685 de 1999 y que, por tanto, no tienen la capacidad para establecer las condiciones y consecuencias establecidas en la ley y los reglamentos.

#### **4. Violación de los artículos 58, 150 numeral 12 y 338 de la Constitución Política.**

En relación con este cargo, la demandante manifestó que la titularidad del derecho de propiedad de Odebrecht sobre los valores del impuesto sobre las ventas que fueron entregados por las declaraciones de importación de la maquinaria pesada sin producción Nacional destinada a una industria básica, está plenamente demostrada con las pruebas documentales que se acompañaron a la solicitud de devolución y que obran en los antecedentes administrativos.

Que, entonces, al no autorizar la devolución, la DIAN causó un perjuicio al derecho de propiedad de la demandante, porque le impidió recuperar el impuesto que pagó. Que eso conllevó a que lo pagado entrara de manera injustificadamente al patrimonio del Estado.

Señaló conforme con el numeral 12 del artículo 150 y el artículo 338 de la Carta Política, sólo el Congreso puede establecer los impuestos. Que cuando la DIAN rechazó la devolución, violó esos artículos porque obligó a la demandante a cubrir un impuesto que no tiene por qué pagar.

Como fundamento de lo expuesto, transcribió la sentencia C-796 del 29 de junio de 2000, proferida por la Corte Constitucional, y concluyó que la DIAN se está aprovechando del error de la demandante.

#### **5. Violación de los artículos: 29 de la Constitución Política, 66 del C.C, 2 del Decreto 2685 de 1999 y 683 del Estatuto Tributario.**

Manifestó que ninguna norma contempla la consecuencia sancionatoria que se aplicó a la demandante y que, por tanto, se vulnera el principio de legalidad, según el cual, nadie puede ser sancionado sin previa norma que establezca la sanción.

Que así mismo, se violó el artículo 66 del C.C. porque los funcionarios no pueden crear presunciones. Dijo que la DIAN creó una presunción cuando rechazó la devolución. Que, en consecuencia, se vulneró el artículo 29 de la Carta Política.

Sostuvo que la decisión recurrida contraría el principio de equidad y justicia establecido en los artículos 683 del Estatuto Tributario y 2 del Estatuto Aduanero, pues, de conformidad con esas normas no se puede exigir al contribuyente o al usuario aduanero importador más de aquello que la ley estipula. Que conllevaría mantener un enriquecimiento ilegítimo en cabeza del Estado, en perjuicio de la demandante y en contravía de la ley.

#### **6. Violación del artículo 428 literal e) del Estatuto Tributario vigentes hasta antes de la expedición de la Ley 223 de 1995, y del artículo 27 de la Ley 80 de 1993.**

Precisó que en el caso bajo análisis, para el momento en que fue adjudicada la Licitación Pública MI-100, proyecto Hidroeléctrico MIEL I, al consorcio MIEL del que hace parte la actora, se encontraba vigente el artículo 428 del Estatuto Tributario antes de ser modificado por la Ley 223 de 1995. Que, en consecuencia, en atención a lo previsto por el artículo 14 de la Ley 223 de 1995, aquél debió ser aplicado.

Explicó que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, mediante certificación del 10 de abril de 2003, certificó que la maquinaria pesada relacionada en la certificación, para la fecha en que ingresó al país no tenía registrada producción nacional y que los mismos poseen la calidad de partes y piezas para maquinaria pesada para un proyecto de industria básica. Que, en consecuencia, esas importaciones estaban excluidas del impuesto. Respaldó su argumento con la sentencia del Consejo de Estado del 12 de diciembre de 2006, c. P. Germán Ayala Mantilla.

#### **7. Violación de los artículos 84 del C.C.A, 195 y 491 del ET, 1715 del C.C y 83 de la Constitución Política.**

Explicó que la Administración de Aduanas de Cartagena también rechazó la devolución del IVA, porque la empresa habría llevado ese impuesto, en la contabilidad, como mayor valor de los activos fijos adquiridos. Que, en esa medida, los gastos en que habría incurrido la constructora por la adquisición de la maquinaria los habría recuperado con la depreciación.

La demandante sostuvo que si bien era cierto que la constructora llevó como mayor valor de los activos adquiridos el impuesto que pagó, y que como tal fue incorporado a la base de liquidación de la deducción por depreciación para efectos del impuesto sobre la renta, la devolución del impuesto obligaba a la Constructora a reportar el hecho en la declaración de renta como recuperación de la deducción conforme con el artículo 195 del E.T. Que, además, la DIAN debía presumir la buena fe de la constructora en garantía de que liquidaría como renta líquida, el impuesto pagado y llevado como mayor valor del activo depreciado.

También señaló que si se aceptara en gracia de discusión el argumento de la DIAN, debía interpretarse que, en virtud del artículo 1715 del C.C., se surtió una compensación parcial de lo debido por el Estado por concepto de impuesto sobre

las ventas y los valores deducidos en la declaración de renta, porque la compensación sería proporcional a la tarifa que se pagó en renta.

## **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 hacerse acreedor al beneficio tributario, de conformidad con lo dispuesto en el artículo primero del Decreto 1803 de 1994.

Sostuvo que está excluida del IVA, la importación temporal de maquinaria pesada para industrias básicas, más no la importación ordinaria de esa misma maquinaria. Que así lo interpretó la DIAN en el Oficio No. 0130 del 29 de mayo de 1998, citado por el Concepto No. 052 del 4 de marzo de 1999.

Manifestó que cuando se importa temporalmente maquinaria pesada para industrias básicas, en virtud de lo dispuesto por el artículo 428 literal e) del ET, no se causa impuesto sobre las ventas, a contrario de lo que acontece cuando se modifican las declaraciones de este tipo de mercancías para dejarlas en libre disposición en el territorio Nacional, en cuyo caso, el impuesto sobre las ventas se causa, se liquida y se paga, conforme con lo establecido en el artículo 258-2 del ET.

Indicó que si bien la compañía demandante adjuntó al expediente la copia de la certificación expedida por el Ministerio de Comercio Exterior No. 2-2003-009849, en atención a la solicitud del 10 de abril de 2003, esa certificación es extemporánea, pues no fue presentada al momento de la importación temporal para que operara el beneficio de exclusión.

Dijo que artículo 14 de la Ley 223 de 1995 hace alusión a la tarifa del IVA vigente a la fecha de adjudicación de la licitación, pero que en ningún caso se puede extender este beneficio al resto del régimen del impuesto que se refiere a exclusiones y exenciones. Citó jurisprudencia de esta Corporación para sustentar lo dicho.

Por último, insistió en que la demandante contabilizó como gasto el impuesto que ahora reclama en devolución y que, por tanto, obtendría doble beneficio, en detrimento del patrimonio del Estado.

## **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Bolívar, mediante sentencia del 1° de octubre de 2007, negó las súplicas de la demanda.

Dijo que la actora debió presentar la certificación del INCOMEX al momento del levante de las mercancías y no con posterioridad, como lo hizo.

Además, que de conformidad con el literal e) del artículo 428 del ET, modificado por la Ley 223 de 1995, la exclusión del IVA respecto de importaciones de maquinaria pesada para industrias básica sólo operaba cuando la importación se hacía con carácter temporal. Que una vez se importaba por la modalidad “ordinaria” se perdía el beneficio y, por tanto, no había lugar a devolución.

Por último, manifestó que según lo dispuesto por el Decreto 1265 de 1999, los conceptos emitidos por la DIAN constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad y sirven de fuente para la elaboración de los actos administrativos.

## 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 1803 de 1994 ni el artículo 121 del Estatuto Aduanero, establecen la obligación de presentar el certificado del Incomex al momento del levante de la mercancía.

Que 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-*”, indica que existe una potestad para la administración aduanera, si lo considera necesario, de exigir la presentación de este documento. Que esto es coherente con el parágrafo del artículo 2 del mismo Decreto que establece la obligación de conservar la certificación por un periodo de cinco (5) años.

Dijo que las declaraciones que las declaraciones de importación en las que declaró el impuesto que se solicitó en devolución, obtuvieron la aceptación y el levante de la DIAN, quien en dicho instante no ejerció la potestad de exigir los documentos. Por lo tanto, la mercancía importada se encontraba debidamente amparada por la totalidad de los documentos presentados al momento de su aceptación y levante.

Manifestó que como no existe norma que castigue el hecho de no haber presentado la certificación al momento del levante, no resulta válido derivar efectos no estipulados en la ley por un error de apreciación de la importadora respecto del verdadero alcance de los deberes impositivos.

Que, por lo tanto, el fundamento alegado en los actos demandados es irreal e inexistente, lo que indica 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. Que este hecho, plenamente demostrado, conlleva a que se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, se declare la nulidad de los actos acusados y se ordene el restablecimiento del derecho vulnerado.

2. **Inconformidad con la sentencia por haberse ocupado del segundo cargo en forma muy tangencial, pues sólo trató el punto específico de que los actos demandados se basaron en conceptos y no en normas legales y, en consecuencia, nada se dijo sobre la violación por falta de aplicación del artículo 209 de la Constitución Política, del artículo 3 del C.C.A y del Artículo 2 del Decreto 2685 de 1999.**

La demandante consideró que se violaron los artículos 209 de la Constitución Política, 3 del 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. Inconformidad con la sentencia por no aceptar la 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.

Que el cambio en el texto normativo originado en la Ley 223 de 1995, para mencionar la sola "*importación temporal*", no permite concluir que cuando ésta finaliza, con cambio en la modalidad de importación, se pierde 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 la modalidad de importación, pagar las cuotas insolutas referidas a la obligación impositiva inicial, pero no contempla el pago de nuevas obligaciones.

**4. Inconformidad de la sentencia por no aceptar la 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.**

Manifestó que se vulneraron los artículos citados, porque la DIAN, en los actos demandados, desconoció que no existe norma que prevea la pérdida de la exclusión del IVA, cuando no se aporta el certificado del Incomex al momento de presentación de las declaraciones de importación.

**5. Inconformidad con la sentencia porque no estudió los cargos quinto y séptimo.**

Para el efecto, transcribió los cargos 5 y 7 de la demanda.

**6. Inconformidad con la sentencia porque no aceptó la violación de los artículos 428 literal e) del Estatuto Tributario vigente hasta antes de 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.**

Señaló que para la época en que se adjudicó el contrato para el desarrollo del Proyecto Hidroeléctrico del río La Miel<sup>1</sup>, el artículo 428 del ET no hacía distinción en la modalidad de importación.

Que 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 no se le podía aplicar ninguna reforma tributaria.

---

<sup>1</sup> 24 de abril de 1995

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

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

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

**La DIAN** insistió en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

**El Ministerio Público** no se pronunció.

## **II. CONSIDERACIONES**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala debe determinar si se ajustan a derecho los actos administrativos demandados, mediante los que la DIAN negó la devolución del IVA pagado por la importación de maquinaria pesada para industrias básicas.

Para el efecto, la Sala debe resolver **(i)** si es requisito obligatorio para la exclusión del impuesto sobre las ventas por la importación de maquinaria pesada para industria básica, obtener y presentar antes de la autorización de levante en las declaraciones de importación, el certificado del INCOMEX que certifica la calidad de los bienes importados, **(ii)** si procede la devolución del impuesto sobre las ventas cuando con la solicitud se aporta el certificado del INCOMEX con el que se acredita que la maquinaria cumple los requisitos del literal e) del artículo 428 del Estatuto Tributario. **(III)** Si está excluida del impuesto sobre las ventas la maquinaria pesada para industria básica importada con posterioridad a la vigencia de la Ley 223 de 1995, cuando esa importación se hace en virtud de un contrato con entidades públicas **(iv)** el análisis del caso concreto.

Habida cuenta de que conforme con el caso concreto, las operaciones de importación de la maquinaria respecto de la cual se solicitó la devolución del impuesto sobre las ventas se hicieron en vigencia de los Decretos 1909 de 1992 y 2685 de 1999, la Sala analizará, en lo pertinente, las dos normas, para resolver los problemas jurídicos planteados.

**De si es requisito obligatorio para la exclusión del impuesto sobre las ventas por la importación de maquinaria pesada para industria básica, obtener y presentar antes de la autorización de levante en las declaraciones de importación, el certificado del INCOMEX<sup>2</sup> que certifica la calidad de los bienes importados.**

---

<sup>2</sup> Hoy Dirección General de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

El artículo 32 del Decreto 1909 de 1992 establecía que el importador estaba obligado a conservar por un período mínimo de cinco (5) años, *contados a partir de la fecha de presentación de la declaración de importación*, entre otros documentos, todos aquellos requeridos por normas especiales, con el fin de ponerlos a disposición de la autoridad aduanera, cuando ésta así lo requiriera.

El literal e) del Artículo 428 del E.T. consagró la exclusión del impuesto sobre las ventas para la importación de maquinaria pesada para industria básica, en los siguientes términos:

**“ARTICULO 428. 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.”*

Mediante el Decreto 1803 de 1994, el Gobierno Nacional reglamentó la forma en que debía acreditarse que el bien importado era maquinaria pesada para industria básica y que, además, no se producía en el país, así:

**“Artículo 1º** *Para los efectos de la exclusión establecida en el literal e) del artículo 428 del Estatuto Tributario, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, exigirá al interesado al momento del levante de las mercancías, la certificación expedida por el Instituto Colombiano de Comercio Exterior, INCOMEX, en la que conste como mínimo lo siguiente:*

a) *Que los bienes importados poseen la calidad de maquinaria pesada no producida en el país.*

b) *Que los bienes importados se usarán en las industrias básicas enumeradas en el literal e) del artículo 428 del Estatuto Tributario.*

(...).”

**“Artículo 6º** *Cuando la maquinaria pesada se vaya a someter a la modalidad de importación temporal de largo plazo; el importador deberá obtener del Incomex, la certificación a que se refiere el presente Decreto, la cual deberá adjuntarse a la declaración de importación para obtener la autorización de levante.*

(...).”

Como se puede apreciar, tanto el artículo 2 como el artículo 6 del Decreto 1803 de 1994, son claros en cuanto precisan que era obligación del importador acreditar el certificado del INCOMEX, para efectos de obtener el levante en las declaraciones de importación de maquinaria pesada para industrias básicas con exclusión del IVA.

Esta sección, incluso, mediante sentencia del 13 de octubre de 2005<sup>3</sup> declaró ajustado a derecho el artículo 1º del Decreto citado y, aunque el análisis

---

<sup>3</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejera ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ. Bogotá, D.C., trece (13) de octubre de dos mil cinco (2005). Radicación número: 11001-03-27-000-2004-00072-00(14822). Actor: GUSTAVO PARDO ARDILA. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

que se hizo en esa sentencia se fundamentó en el Decreto 2685 de 1999, a la misma conclusión habría arribado la Sala con fundamento en el Decreto 1909 de 1992, toda vez que, tanto en ese decreto, como con el nuevo Estatuto Aduanero, los vistos buenos y demás documentos requeridos por disposiciones especiales siempre se han exigido como requisito para ser acreditado de manera previa a la obtención de la autorización de levante.

El hecho de que la mercancía no se seleccione para inspección documental o física, en virtud de los criterios de selectividad para el ejercicio del control aduanero, no implica que el documento requerido en la norma especial no sea exigible y que el importador o declarante no lo deba obtener antes de la presentación de la declaración de importación y conservar después de ese momento.

En consecuencia, el Decreto 1803 de 1994 es claro en cuanto exige a los importadores o declarantes presentar el certificado del INCOMEX, cuando pretendan acreditar en el momento de la importación, la exclusión del impuesto sobre las ventas de maquinaria pesada para industria básica, en las condiciones del literal e) del artículo 428 del E.T.

**De si procede la devolución del impuesto sobre las ventas cuando con la solicitud se aporta el certificado del INCOMEX con el que se acredita que la maquinaria cumple los requisitos del literal e) del artículo 428 del Estatuto Tributario.**

En virtud del principio de legalidad tributaria, tanto la imposición del tributo del orden nacional, como la exclusión o exención y demás beneficios atinentes a éste, están reservados a la Ley, en sentido formal.<sup>4</sup>

Por eso, para que se imponga un tributo o se reconozca un beneficio tributario, basta que se acrediten los requisitos que establece la Ley, para el efecto.

Conforme se precisó anteriormente, el literal e) del artículo 428 del E.T. consagró la exclusión del impuesto sobre las ventas para la importación de la

---

Según el artículo 1 del Decreto 1803 de 1994, reglamentario del precepto legal que consagra el beneficio de la exclusión del IVA en la importación de maquinaria pesada, -art. 428 lit. e)- corresponde al Instituto Colombiano de Comercio Exterior, Incomex, certificar que los bienes importados poseen la calidad de maquinaria pesada, no producida en el país, y que los bienes importados se usarán en las industrias básicas enumeradas en la norma. La aludida certificación constituye la prueba idónea para excluir del IVA la importación temporal. En consecuencia, debe ser puesta a consideración de la autoridad aduanera, al momento de la presentación y aceptación de la declaración de importación, teniendo en cuenta que ésta se soporta en documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos legales, tal como está previsto en el artículo 121 del Estatuto Aduanero (Decreto 2685 de 1999). Adicionalmente, porque según el artículo 122 del mismo estatuto, es causal de no aceptación de la declaración de importación, entre otras, "e) Cuando de la información suministrada por el declarante se infiera que la mercancía declarada no está amparada con los documentos soporte a que hace referencia el artículo 121 del mismo decreto, según corresponda". Ahora bien, al 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."

<sup>4</sup> Conforme con el criterio orgánico, se entiende por Ley en sentido formal, la que se expide por el Congreso de la República.

maquinaria pesada para industria básica que no se produjera en el País. Como las condiciones de maquinaria pesada, de destinación a la industria básica y de no producción en el País, no se pueden advertir con la sola presentación de la declaración de importación, esta Sala avaló que el Gobierno Nacional hubiera reglamentado la norma en el sentido de que era procedente que se exigiera una certificación que diera cuenta de esos hechos, al momento de la importación.

Sin embargo, la Sala también advierte que ni el Estatuto Tributario, ni el Decreto 1803 de 1994 disponen que cuando el importador paga el impuesto sobre las ventas respecto de una maquinaria que cumple las condiciones para ser excluida del impuesto, pierda el beneficio de la exclusión.<sup>5</sup>

En esa medida, resulta pertinente analizar si es procedente la devolución del impuesto sobre las ventas, por pago de lo no debido, cuando con la solicitud de devolución se acredita que la maquinaria cumple los requisitos exigidos en la Ley, para gozar del beneficio.

Pues bien, el artículo 2313 del C.C. dispone que si el que por error ha hecho un pago, prueba que no lo debía, tiene derecho para repetir lo pagado.

Así mismo, el artículo 2316 dispone que si el demandado confiesa el pago, el demandante debe probar que no era debido. Pero, que si el demandado niega el pago, toca al demandante probarlo; y probado, se presumirá indebido.<sup>6</sup>

Por otra parte, se entiende que se ha efectuado un pago por error cuando el que pagó, pagó sin causa legal **pero sin conocimiento de esa causa**. (CSJ, *Cas. Civil, Sent. mayo 23/77*)

En ese orden de ideas, y conforme se precisó anteriormente, si tanto la imposición del tributo como su exclusión, exención o cualquier otro beneficio, deben estar previstos en la Ley, cuya promulgación es obligatoria y su conocimiento también<sup>7</sup>, no es pertinente presumir que el contribuyente o usuario que paga el tributo lo paga por error. No hay error de derecho, en principio, frente a una ley que se presume conocida por todos, máximo por profesionales de actividades económicas pasibles de impuestos.

---

<sup>5</sup> De hecho, esta Sección, mediante sentencia del Veinticinco (25) de noviembre de dos mil cuatro (2004). Radicación número: 11001-03-27-000-2002-0100-01(13533). Consejero ponente: JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE. Bogotá, D.C., Actor: MARIA CAROLINA SUAREZ VISBAL. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, declaró la nulidad del Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas N° 003 de julio 12 de 2002 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en cuanto interpretó que la única oportunidad para allegar cualquier certificado o documento que se requiera para acreditar el derecho a la exclusión del IVA, era el de la presentación de la declaración de importación. La decisión se fundamentó en que esa restricción no se podía derivar del artículo 89 del Decreto 2685 de 1999, norma que sirvió de fundamento al concepto.

<sup>6</sup> El Código Civil impone, además, otras reglas relacionadas con el pago de lo no debido, así: El artículo 2317 establece una presunción de hecho que admite prueba en contrario, en el siguiente sentido: “Del que da lo que no debe *no se presume que lo dona, a menos de probarse que tuvo perfecto conocimiento de lo que hacía, tanto en el hecho como en el derecho.*” Por otra parte, el artículo 2318 estipula que “El que ha recibido dinero o cosa fungible que no se le debía, *es obligado a la restitución de otro tanto del mismo género y calidad.*” El inciso segundo de esta norma, dispone incluso, que si “*ha recibido de mala fe debe también los intereses corrientes.*”

Las reglas a que se sujeta el que ha recibido de buena, están reguladas en el artículo 2319. Según esta disposición “El que ha recibido de buena fe no es responsable de los deterioros o pérdidas de la especie que se le dio en el falso concepto de debérsele, aunque hayan sobrevenido por negligencia suya; salvo en cuanto le hayan hecho más rico.

Pero desde que sabe que la cosa fue pagada indebidamente, contrae todas las obligaciones del poseedor de mala fe.”

<sup>7</sup> La ignorancia de la ley no sirve de excusa. Artículo 9 del C.C.

Por eso, el art. 768 del C.C<sup>8</sup>. dispone que se presume la mala fe cuando se incurre en error, en materia de derecho, presunción que, además, no admite

---

<sup>8</sup> Artículo 768. La buena fe es la conciencia de haberse adquirido el dominio de la cosa por medios legítimos, exentos de fraudes y de todo otro vicio.

Así, en los títulos traslativos de dominio, la buena fe supone la persuasión de haberse recibido la cosa de quien tenía la facultad de enajenarla y de no haber habido fraude ni otro vicio en el acto o contrato.

Un junto error en materia de hecho, no se opone a la buena fe.

Pero el error, en materia de derecho, constituye una presunción de mala fe, que no admite prueba en contrario.

Sobre la constitucionalidad de esta disposición, la Corte Constitucional, mediante sentencia C-544 del 1 de diciembre de 1994, c.P. Jorge Arango Mejía, dijo:

*“¿En qué consiste la alegación del error de derecho? En general, en invocar la ignorancia de la ley como excusa para su incumplimiento. El error de derecho, en consecuencia, tiene una relación directa con una de las bases del orden jurídico, plasmada en el artículo 9o. del Código Civil: “La ignorancia de las leyes no sirve de excusa”. La vigencia del orden jurídico implica la exigencia de que nadie eluda el cumplimiento de la ley so pretexto de ignorarla. Con razón escribió G. del Vecchio: “El ordenamiento jurídico no podría fundarse sobre una base tan precaria cual sería el conocimiento de la ley, cuya demostración se tuviera que aportar de caso singular en caso singular para cada ciudadano”. (Filosofía del Derecho, tomo I, pág. 256, ed. UTEHA, México, 1946).*

*En armonía con el principio consagrado en el Código Civil, el artículo 4o. de la Constitución impone a los nacionales y extranjeros residentes en Colombia, el deber de “acatar la Constitución y las leyes”.*

*El error de derecho recae sobre la existencia, contenido y alcance de las normas jurídicas. La ley puede, en ciertos casos, darle relevancia jurídica. En todo caso, sin embargo, salvo que la ley disponga lo contrario, ésta se aplica con prescindencia del conocimiento que sobre la misma tengan sus destinatarios.*

*En síntesis: alegar el error de derecho, equivale a invocar como excusa la ignorancia de la ley. Y en el caso concreto de la persuasión que prevé el artículo 768, aceptar que ella puede basarse en la afirmación de la ignorancia de la ley.*

*Por el contrario, el “justo error en materia de hecho”, que no se opone a la buena fe, es el error excusable.*

*En punto al régimen de posesión, la ley establece el principio general que prevalece en el ordenamiento jurídico y que consiste en no admitir, por razones de seguridad jurídica y en virtud del atributo de coactividad inherente a la norma jurídica, la procedencia del error de derecho.*

*Allí donde no sea posible alegar error de derecho, no cabe invertir ni modificar las consecuencias jurídicas que se derivan de esa situación, recurriendo a los principios de la buena fe, pues, se entiende que se tiene por parte de la persona el deber y la carga inexcusables de conocer la ley.*

*En conclusión: al prohibir invocar el error de derecho, es decir, la ignorancia de la ley, como elemento de la buena fe, la norma demandada se limita a afirmar uno de los supuestos del orden jurídico: que la ley es conocida por todos y rige para todos. En consecuencia, en nada contraría la Constitución, y así lo declarará la Corte.*

*La norma demandada, interpretada a la luz de la Constitución, y despojada del efecto estigmatizante de la mala fe, significa que el legislador, simplemente, ha querido reiterar, en esta materia, la negativa general a admitir el error de derecho. La alusión a la mala fe es un recurso técnico para ratificar el anotado principio y, en este sentido, no puede ser inconstitucional.*

*Es bueno advertir que la presunción de mala fe consagrada en esta norma no tiene una connotación denigrante ni implica un juicio de carácter psicológico. Apenas significa, en relación con la posesión, que “la conciencia de haberse adquirido el dominio de la cosa por medios legítimos, exentos de fraude y de todo otro vicio”, no puede basarse en un error de derecho, es decir, en alegar la ignorancia de la ley. Dicho en otras palabras, la buena fe no puede partir del desconocimiento de la ley.*

*De otra parte, conviene dejar en claro lo siguiente:*

*a) La regla general es la presunción de la buena fe, según el artículo 769 del Código Civil: “La buena fe se presume, excepto en los casos en que la ley establece la presunción contraria.*

*“En todos los otros casos, la mala fe deberá probarse”.*

*b) La ley no permite invocar el error de derecho como excusa, como consecuencia del principio consagrado en el artículo 9o. del Código Civil.*

prueba en contrario. Y, así mismo, se presume que alguien ha recibido un pago de buena fe cuando lo recibe con la firme convicción de haber adquirido el dominio de la cosa por medios legítimos, exentos de fraudes y de todo otro vicio.

De todas maneras, de conformidad con el artículo 2319 del C.C., el que recibe el pago de buena fe, adquiere las obligaciones del poseedor de mala fe, a partir del momento en que se entera que recibió un pago no debido y, en consecuencia, se obliga a restituir el capital y los intereses del mismo (Arts 961, 964 y 717 del C.C.<sup>9</sup>)

En vigencia del Decreto 1909 de 1992, habida cuenta de que el importador no podía corregir la declaración de importación para disminuir los tributos aduaneros y de que no había norma especial que regulara la devolución, ésta se regulaba por el artículo 850 del E.T. y el C.C.A. De manera que, el importador debía iniciar la actuación mediante solicitud, que podía presentar dentro del término de firmeza de la declaración, tratándose de pagos en exceso, o dentro del término de prescripción ordinaria, tratándose de pagos de lo no debido.

El Decreto 2685 de 1999, por su parte, reguló el procedimiento que hay que seguir para probar el derecho a la devolución.<sup>10</sup> Conforme con ese decreto, en la actualidad el importador debe solicitar a la Dirección de Aduanas o de Impuestos y Aduanas competente, que profiera la liquidación oficial de corrección para que con fundamento en ésta, el importador pueda solicitar, a la Dirección de Impuestos competente<sup>11</sup>, la devolución del mayor valor pagado en exceso o el valor que se pagó de manera indebida.

En ese contexto, habida cuenta de que la importación de maquinaria pesada para industrias básicas, conforme se comentó, estaba excluida del impuesto sobre las ventas, el pago del impuesto será indebido si el importador prueba que incurrió en error, sea de hecho o de derecho, pero en este último caso, el derecho a la devolución sólo nace a partir del momento en que quien recibió de buena fe, se entera de que recibió un pago no debido.

Y se entiende que se ha recibido de buena fe cuando se tiene la firme convicción de haber adquirido el dominio de la cosa por medios legítimos, exentos de fraudes y de todo otro vicio. (art. 678 C.C).

---

*c) Pero, excepcionalmente puede alegarse el error de derecho, como ocurre en el pago de lo no debido, según el artículo 2315; y en el caso del que "da lo que no debe", previsto por el artículo 2317."*

<sup>9</sup> ARTICULO 961. <RESTITUCION>. Si es vencido el poseedor, restituirá la cosa en el plazo fijado por la ley o por el juez, de acuerdo con ella; y si la cosa fue secuestrada, pagará el actor al secuestre los gastos de custodia y conservación, y tendrá derecho para que el poseedor de mala fe se los reembolse.

ARTICULO 964. <RESTITUCION DE FRUTOS>. El poseedor de mala fe es obligado a restituir los frutos naturales y civiles de la cosa, y no solamente los percibidos sino los que el dueño hubiera podido percibir con mediana inteligencia y actividad, teniendo la cosa en su poder.

Si no existen los frutos, deberá el valor que tenían o hubieran tenido al tiempo de la percepción; se considerarán como no existentes lo que se hayan deteriorado en su poder.

El poseedor de buena fe no es obligado a la restitución de los frutos percibidos antes de la contestación de la demanda; en cuanto a los percibidos después, estará sujeto a las reglas de los dos incisos anteriores.

ARTICULO 717. <FRUTOS CIVILES>. Se llaman frutos civiles los precios, pensiones o cánones de arrendamiento o censo, y los intereses de capitales exigibles, o impuestos a fondo perdido.

Los frutos civiles se llaman pendientes mientras se deben; y percibidos desde que se cobran.

<sup>10</sup> Artículos 513 y 548 del Decreto 2685 de 1999. Artículo 438 de la Resolución 4240 de 2000

<sup>11</sup> Excepcionalmente a las Direcciones de Aduanas.

**De si está excluida del impuesto sobre las ventas la maquinaria pesada para industria básica importada con posterioridad a la vigencia de la Ley 223 de 1995, cuando esa importación se hace en virtud de un contrato con entidades públicas, cuya adjudicación se hizo con anterioridad a esa Ley.**

Para absolver este problema jurídico debe tenerse en cuenta que el literal e) del artículo 428 del Estatuto Tributario, antes de la Ley 223 de 1995 consagraba la exclusión del impuesto sobre las ventas para la importación de maquinaria pesada para industrias básicas, sin distinguir la modalidad por la cual se importaba, esto es, importación temporal u ordinaria.

Es decir, que con la Ley 223 de 1995 se restringió el beneficio de la exclusión a las importaciones temporales. Adicionalmente, el artículo 50 de la citada Ley adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 258-2 del E.T. Conforme con esa adición, el impuesto sobre las ventas que se cause en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas, debe liquidarse y pagarse con la declaración de importación, pero que cuando la maquinaria importada tenga un valor CIF superior a quinientos mil dólares (US\$ 500.000), el pago del impuesto sobre las ventas puede 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. Adicionalmente, para el pago de dicho saldo, el importador debe 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.

Respecto de la maquinaria que ingresó al país antes de la Ley 223 de 1995, el parágrafo del artículo 50 dispuso que se le aplicaran las normas en materia del impuesto sobre las ventas vigentes al momento de su introducción al territorio nacional.

Por otra parte, el artículo 14 de la Ley 223 de 1995, que modificó el artículo 468 del E.T., referido a las tarifas del impuesto sobre las ventas, en el parágrafo 4 dispuso:

***“ARTÍCULO 14.*** *El artículo 468 del Estatuto Tributario quedará así:*

***“ARTÍCULO 468. TARIFA GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.***

*(...)*

***PARÁGRAFO 4o.*** *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”.*

En ese contexto, la Sala precisa que a las operaciones ***“gravadas con el impuesto sobre las ventas”*** que se realicen en virtud de contratos con entidades públicas cuyas licitaciones hayan sido adjudicadas con anterioridad a la Ley 223 de 1995, se les aplicarán las tarifas vigentes a la fecha de adjudicación de la licitación. En ese sentido se pronunció la Sala en la sentencia del Consejo de Estado del 12 de diciembre de 2006, C. P. Germán Ayala Mantilla, que citó el demandante.

Así mismo, si en ejecución del contrato adjudicado se importa maquinaria pesada para industria básica, de conformidad con el parágrafo del artículo 50 de la Ley 223 de 1995 esa maquinaria seguirá con el régimen de la exclusión del

impuesto sobre las ventas si se introdujo al territorio nacional antes de la entrada en vigencia de la Ley 223 de 1995 e independientemente de la modalidad de importación que haya declarado, esto es, importación temporal o importación ordinaria.

### **El caso concreto**

En el caso concreto se encuentra probado lo siguiente:

- La sociedad actora presentó las siguientes declaraciones de importación<sup>12</sup>, en las que liquidó por concepto de IVA la suma de \$117.656.945, por la importación de maquinaria pesada para industria básica no producida en el país. Además, se encuentra probado que esa maquinaria se declaró, inicialmente, bajo la modalidad de importación temporal, modalidad que fue modificada por el importador a importación ordinaria.

<b><u>Declaración inicial</u></b>	<b><u>Modificaciones</u></b>
2384703063853-6 del 15 de abril de 1998	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	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 con corrección No. 2383003084812-4 del 13 de marzo de 1998.	0901911024584-5, del 20 de noviembre de 2000 y 0901912051446-5 del 15 de mayo de 2002.

- Mediante escrito del 14 de mayo de 2003, la Constructora Norberto Odebrecht S.A. solicitó a la Administración Local de Impuestos de Cartagena la devolución del IVA que liquidó y pagó, por esas declaraciones de importación. Para justificar la petición, aportó la certificación del Ministerio de Comercio Exterior No. 2-2003-009849 del 10 de abril de 2003. Conforme con esa certificación, para la fecha en que ingresaron los bienes que se relacionan en la certificación, el Ministerio no tenía registrada producción nacional. Así mismo, certificó que los bienes poseen la calidad de partes y piezas para maquinaria pesada, que se utilizarán en el proyecto Hidroeléctrico de la MIEL I, enmarcado dentro de Industria básica de generación y transmisión de energía eléctrica.
- El 25 de junio de 2003, la Administración Local de Aduanas de Cartagena profirió la Resolución No. 1142 del 25 de junio de 2003<sup>13</sup>, en la que rechazó la devolución solicitada,

---

<sup>12</sup> Folios 63 a 65 c.p.

<sup>13</sup> Folios 104 a 112 c.p.

- El 21 de julio de 2003<sup>14</sup>, el representante legal de la contribuyente presentó recurso de reconsideración contra la resolución mencionada, adicionado mediante petición del 15 de octubre de 2003<sup>15</sup>.
- El 16 de octubre de 2003, la Administración de Aduanas de Cartagena, mediante Resolución No. 2123<sup>16</sup>, confirmó el rechazo de la devolución solicitada.

Conforme con los hechos probados, la Sala pasa a resolver los seis cargos de inconformidad que planteó la demandante contra la sentencia del Tribunal a quo, en el recurso de apelación.

La demandante está inconforme con la sentencia de primera instancia porque el Tribunal a quo consideró que no se configuró la falsa motivación en que habría incurrido la DIAN en los actos administrativos demandados. Insistió en que ni el Decreto 1803 de 1994 ni el artículo 121 del Estatuto Aduanero establecen la obligación de presentar el certificado del Incomex al momento del levante de la mercancía.

Sobre el particular, conforme lo explicó la Sala, sí constituye un requisito para acreditar la exclusión del impuesto sobre las ventas por la importación de maquinaria pesada para industria básica, obtener, previo a la presentación de la declaración de importación y para efectos del levante, el certificado de la Dirección de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (antes INCOMEX) que certifique que el bien a importar tiene las condiciones que prevé el Estatuto Tributario para gozar de la exclusión.

Conforme se precisó, el hecho de que la DIAN pueda, de manera selectiva, exigir los documentos soporte de la declaración de importación, no constituye un aval para que el importador los obtenga cuando a bien tenga. El Decreto 1803 de 1994, el Decreto 1909 de 1992, en su momento, y el Decreto 2685 de 1999, en la actualidad, consagraron la obligación de manera clara, al punto que, como lo reconoce la demandante, su incumplimiento deriva en la no aceptación de la declaración de importación hasta que se entregue el documento o se corrija la declaración de importación en el sentido de liquidar el impuesto correspondiente.

En el caso concreto, está probado que la demandante presentó las declaraciones de importación en el año 1998 bajo la modalidad de importación temporal y que luego las modificó a importación ordinaria en el año 2002.

También está probado que la DIAN aceptó las declaraciones y autorizó el correspondiente levante, porque para ninguna de las dos modalidades, la demandante invocó el beneficio. Por eso, también está probado que la demandante no obtuvo el certificado correspondiente antes de presentar las respectivas declaraciones, como era su deber, sino que lo hizo posteriormente, para efectos de solicitar la devolución.

---

<sup>14</sup> Folios 113 a 124 c.p.

<sup>15</sup> Folios 125 a 131 c.p.

<sup>16</sup> Folios 133 a 150 c.p.

En ese estado de cosas, es evidente que la DIAN no estaba en la obligación de exigir certificación alguna, sino de verificar que los impuestos declarados eran los correspondientes. Por lo tanto, la decisión de la Administración no vulneró, por falta de aplicación los artículos 209 de la Constitución Política, 3 del C.C.A y 2 del Decreto 2685 de 1999, porque precisamente, en virtud del principio de coordinación de la función pública, el Decreto 1803 de 1994 ordenó que el importador obtuviera la certificación ante el Ministerio de Comercio y la presentara ante la DIAN, para que ésta entidad, en coordinación con el Ministerio, verificara el cumplimiento de los requisitos legales para tener derecho a la exclusión.

Tampoco se incurrió en falsa motivación, porque conforme se precisó, la demandante sí estaba obligada a presentar la certificación del INCOMEX al momento de presentar las declaraciones de importación.

Ahora, no obstante lo anterior, la demandante también insistió en que no existe norma que castigue el hecho de no haber presentado la certificación al momento del levante y que, por tanto, no resulta válido derivar efectos no estipulados en la ley *“por un error de apreciación de la demandante respecto del verdadero alcance de los deberes impositivos.”*

Respecto de este argumento, la Sala reitera que si bien no existe norma que establezca la pérdida del beneficio, no es pertinente alegar que un pago se hizo de manera indebida cuando éste se paga *a sabiendas* de que no se debe. Conforme al régimen general de las obligaciones, se reitera, el error en materia de derecho, constituye una presunción de mala fe, que no admite prueba en contrario.

Por lo tanto, el derecho a la devolución sólo surge a partir del momento en que quien recibe de buena fe, se entera que recibió un pago no debido.

En esa medida, se procede a analizar si para el caso concreto era procedente la devolución y para el efecto, se analizarán los restantes cargos de inconformidad.

La demandante manifestó su inconformidad con el fallo del Tribunal a quo, porque concluyó que en el caso concreto la demandante modificó las declaraciones de importación temporal a importación ordinaria. La inconformidad radica en la interpretación que el Tribunal hizo de la Ley 223 de 1995 y los artículos 145 y 150 del Decreto 2685 de 1999.

Insistió en que para el caso concreto las normas sobre el impuesto sobre las ventas que se aplican al caso concreto son las vigentes al momento en que se le adjudicó la licitación Pública MI-100 Hidromiel S.A. al Consorcio MIEL.

Que lo anterior implica que la demandante tenía el derecho a la exclusión del IVA, independientemente de la modalidad de importación, porque la Licitación Pública se adjudicó antes de la vigencia de la Ley 223 de 1995 y, por tanto, al caso concreto se le aplica el parágrafo 4 del artículo 14 de esa ley y el artículo 150 del Decreto 2685 de 1999.

La Sala considera que no le asiste razón a la demandante, porque si bien demostró que la licitación Pública MI-100 proyecto Hidroeléctrico MIEL I le fue adjudicada al Consorcio MIEL, ese hecho solo es relevante para probar el derecho a que se le respetara el régimen de tarifas del impuesto sobre las ventas para *“operaciones gravadas”*, conforme a las normas vigentes a la fecha de adjudicación.

En cambio, para probar el derecho a la exclusión del IVA, sea por la importación temporal o por la importación ordinaria de la maquinaria pesada para industria básica, respecto de la que pagó el impuesto, debía probar que la maquinaria se introdujo antes de la vigencia de la Ley 223 de 1995. Sin embargo, de las declaraciones de importación que se aportaron como prueba quedó en evidencia que la maquinaria se introdujo al País después de la vigencia de esa Ley, exactamente en el año 1998.

Por eso, para este caso no es aplicable la sentencia del Consejo de Estado del 12 de diciembre de 1996, que la demandante invocó en la demanda como aplicable al caso.

En esa sentencia, la Sala declaró la nulidad del párrafo del artículo 1° del Decreto Reglamentario 074 de 1996<sup>17</sup>, bajo el entendido de que restringía el beneficio que previó el párrafo 4 del artículo 14 de la ley 223 de 1995, pero esa sentencia se refirió, exclusivamente, al régimen tarifario en las importaciones, no al régimen de exclusiones, el que, se reitera, está regido por el literal e) del artículo 428 y el artículo 258-2 del E.T.

Ahora bien, aunque para el año 1998 la *importación temporal* de maquinaria pesada para industria básica estaba excluida del impuesto sobre las ventas, la demandante reconoce que no invocó el beneficio en las declaraciones presentadas bajo esa modalidad, ni presentó la correspondiente certificación, porque no conocía el alcance del beneficio.

Consecuente con lo anterior, también reconoce que pagó el impuesto en cuotas periódicas, conforme a las reglas de la importación temporal de largo plazo vigentes para el año 1998<sup>18</sup>. En esa medida, cuando la demandante modificó las declaraciones, lo pertinente era pagar, únicamente, las cuotas insolutas, conforme lo indica el artículo 150 del Decreto 2685 de 1999.

La demandante interpretó que en virtud de lo previsto en el artículo 150 del Decreto 2685 de 1999 tiene derecho a la exclusión, porque conforme con esa norma, cuando se modifica la declaración de importación temporal de largo plazo a ordinaria, se conserva el régimen jurídico tributario vigente al momento de la declaración inicial.

Sobre el particular, la Sala precisa que si bien es cierto que cuando se invoca la modalidad de importación de largo plazo los tributos aduaneros corresponden a los vigentes al momento de la presentación y aceptación de la declaración de importación (Art. 145 Decreto 2685 de 1999), de tal manera que cuando se modifica la declaración a importación ordinaria, por regla general se deben pagar, únicamente, las cuotas insolutas (Art.150 ibídem); por excepción, tratándose del impuesto sobre las ventas, la Ley 223 de 1995 dispuso otra regla, porque gravó la importación ordinaria de la maquinaria pesada para industria básica. En consecuencia, en esos eventos se aplica de preferencia esa Ley.

---

<sup>17</sup> “Párrafo. Cuando para el cumplimiento de los contratos sea necesaria la importación de bienes, la tarifa del impuesto sobre las ventas será la vigente en el momento de la importación.”

<sup>18</sup> Para el año 1998, el artículo 41 del Decreto 1909 de 1992.

En cuanto al cargo de violación del principio de equidad tributaria, la Corte Constitucional ha precisado que este principio es “(...) *la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribire formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual. (...)*”<sup>19</sup>

La Sala precisa que en el caso concreto los actos demandados no vulneraron el principio de equidad tributaria, porque fue la Ley la que excluyó del impuesto a las importaciones temporales.

Precisamente, conforme lo afirmó la demandante, en virtud del principio de reserva de ley, le corresponde al legislador determinar en qué condiciones se otorga un beneficio tributario y en qué condiciones lo modifica.

Para el caso concreto, es claro que no fueron los conceptos que se invocaron en los actos demandados, ni los actos en sí mismos, los que modificaron las condiciones de la exclusión. Las condiciones de la exclusión las modificó el legislador, mediante la Ley 223 de 1995, Ley que además estableció unas condiciones favorables para aquellos importadores que pretendieran despachar para consumo la maquinaria pesada para industria básica y, reguló un régimen de transición para los que habían importado con el tratamiento especial, antes de la vigencia de la Ley.

Por lo tanto, la demandante no tenía derecho a la devolución. En esa medida, tampoco se vulneró el principio de justicia, porque la demandante pagó el impuesto que por ley le correspondía.

En consecuencia, tampoco prospera el cargo.

Por último, la Sala no hará referencia al cargo sobre la violación de los artículos 84 del C.C.A, 195 y 491 del ET, 1715 del C.C y 83 de la Constitución Política, porque conforme con ese cargo, la demandante pretendía justificar el derecho a obtener la devolución de por lo menos el 65% de lo pagado por concepto de impuesto sobre las ventas, en virtud de que admitió que llevó ese impuesto, en la contabilidad, como mayor valor del activo y que, por tanto, compensó, vía deducción, la parte proporcional a la tarifa en renta, el impuesto sobre las ventas que pagó en las importaciones. Habida cuenta de que la Sala concluyó que la devolución no era procedente porque la importación ordinaria de maquinaria pesada para industria básica no está excluida sino gravada, no es necesario ahondar en el cargo propuesto.<sup>20</sup>

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:**

---

<sup>19</sup> Sentencia C-664 de 2009

<sup>20</sup> En el mismo sentido se pronunció la Sala en las sentencias del 5 de mayo de 2010, expedientes 17192 y 17444, CP. William Giraldo Giraldo.

**CONFÍRMASE** la sentencia del 1° de octubre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, por lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen.

Cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente de la Sección

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**