

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

**Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

Bogotá D.C., nueve (9) de abril de dos mil quince (2015).

**Radicación:** 130012331000200100505 01  
**Número interno:** 18966  
**Demandante:** PRODUCTOS FAMILIA S.A.  
**Demandado:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS  
NACIONALES -DIAN  
**Asunto:** IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

## **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 15 de abril de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la sociedad Productos Familia S.A. contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, que declaró la nulidad de los actos administrativos demandados.

La parte resolutive del fallo señaló:

*“1).- Declárase la nulidad de las Resoluciones Nos. 000245 de de (sic) febrero 4 de 2.000 expedida por la División de Liquidación Aduanera de la DIAN Cartagena, y la Resolución No. 003700 de noviembre 22 de 2.000 expedida por el Administrador de Aduanas de Cartagena,*

*mediante las cuales se liquidó el IVA a cancelar por parte de la sociedad PRODUCTOS FAMILIA S.A.*

*2).- A título de restablecimiento del Derecho se ordena a la DIAN que profiera una nueva Resolución liquidando el IVA DIFERIDO que debe cancelar la sociedad PRODUCTOS FAMILIA, en el cual solo debe imponer como sanción, una, en forma proporcional, conforme al grado de cumplimiento que acreditó la Accionante. Y además al liquidar el IVA DIFERIDO debe tener en cuenta la norma que es aplicable, o sea el artículo 6 del Decreto 1909 de 1992, mediante el cual la tasa de cambio para convertir la base gravable de dólares a pesos colombianos, es la vigente a la fecha para cuando se formula petición de Liquidación del IVA.*

*3).- No hay lugar a condena en costas”.*

## **ANTECEDENTES**

La sociedad Productos Familia S.A., en desarrollo de su objeto social, celebró con el Instituto Colombiano de Comercio Exterior – INCOMEX un programa Plan Vallejo de importación – exportación de bienes de capital por un valor aproximado de nueve millones de dólares (US\$9.000.000), clasificado bajo el número PVL 1250, que fue sustituido por el PV BX 0697.

El 5 de agosto de 1999, la sociedad Comercio Exterior Asesores Ltda., actuando como intermediario aduanero de la sociedad señalada y ante la imposibilidad de cumplir con los compromisos de exportación adquiridos ante el INCOMEX por la actora, solicitó la liquidación oficial del Impuesto sobre las ventas de los bienes de capital importados con la declaración de importación 22054 del 20 de noviembre de 1990.

Mediante la Resolución 0245 del 4 de febrero de 2000, la División de Liquidación Aduanera de la Administración Especial de Aduanas de

Cartagena liquidó oficialmente el IVA a cargo de la actora, determinando un valor a pagar de US\$413.410,94 dólares. Frente a este acto la sociedad demandante interpuso el recurso de apelación, resuelto por la Resolución 3700 del 22 de noviembre de 2000, que confirmó dicho acto.

## **LA DEMANDA**

La demandante en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó las siguientes declaraciones:

*“Declarar la nulidad de los actos liquidatorios del IVA diferido y de los demás impuestos que para el efecto contemplaba la Ley 75 de 1.986, las Resoluciones números 000245 de febrero 4 de 2.000, originaria de la División de Liquidación Aduanera de la DIAN en Cartagena y la número 003700 de noviembre 22 de 2.000, expedida por el Administrador de Aduanas de la ciudad de Cartagena, con la cual se confirma la antes citada.*

### **PETICIONES SUBSIDIARIAS CONJUNTAS**

*Que se diga por la Honorable Corporación, que para la liquidación del IVA, al que se refiere la solicitud descrita en el hecho doce, la tarifa a tener en cuenta por la entidad peticionada es el 16%, que era la vigente a la fecha para cuando se formuló la solicitud de liquidación ante la autoridad aduanera y no el 15%, liquidado por la Administración.*

*Que diga la Alta Corporación de justicia administrativa, que en la liquidación de los impuestos a que se contrae la petición de agosto 5, dirigido a la aduana de Cartagena, ya mencionada en este escrito, no hay lugar al cobro de los que estipulaba la ley (sic) 75 de 1.986.*

*Que en igual sentido, no hay lugar al cobro de la sanción, recargo del ciento por ciento de los impuestos citados en la ley acabada de mencionar.*

*Que la liquidación, en caso de considerar el Honorable Tribunal que el acto demandado deba mantenerse, ha de realizarse en la moneda de curso nacional y no en otra.*

*Que el tipo de cambio, pesos por dólar, a tener en cuenta para dicha liquidación, es el vigente para cuando se formuló la petición.*

*Que la Honorable Corporación ordene, que a título de restablecimiento del derecho y mientras esté vigente la prórroga otorgada por el Instituto no hay lugar al cobro de ninguna de las sumas a que se refiere el acto demandado.*

*Así mismo, se le ordene a la Entidad demandada, indemnizar los perjuicios que originó con su equivocada interpretación normativa, que dio lugar a este proceso y que resulten probados.*

*Que se condene en costas a la Entidad Demandada”.*

Invocó como disposiciones violadas, los artículos 4º, 29, 95 y 363 de la Constitución Política; Decretos 1739 de 1.991 y 1909 de 1.992, Estatuto Tributario (no indicó artículos) y; Circular Dian 0085 de 1.992.

### **Concepto de la violación.**

Dijo que la Resolución de liquidación 000245 del 4 de febrero de 2000, solo señaló los fundamentos jurídicos que le otorgan la competencia al funcionario para expedir dicho acto, sin explicar el por qué de los montos parciales y totales liquidados.

Aseveró que la Administración violó el debido proceso al aplicar una normativa derogada conformada por la Ley 75 de 1986 y el Decreto 2666 de 1984, relativos al cobro de impuestos y la imposición de una sanción, respectivamente. Además, cuestionó que los actos demandados liquidaron el

impuesto mediante el tipo de cambio peso/dólar, de un periodo posterior a la formulación de la solicitud.

Criticó que los actos demandados impusieron obligaciones en una moneda diferente a la de curso legal, mediante la aplicación de la Circular Dian 085 de 1992 (Procedimiento para el pago del IVA en las importaciones de bienes de capital Plan Vallejo), ignorando que en el momento en que se elevó la solicitud se encontraba vigente el Decreto 1909 de 1992.

Señaló que la Administración, al aplicar un ordenamiento jurídico que no estaba vigente, violó los artículos 4º y 363 de la Constitución Política, pues liquidó un impuesto inexistente y cobró un recargo del ciento por ciento a título de sanción por incumplimiento, transgrediendo, por demás, el artículo 95 ibídem.

Argumentó que el Decreto 1909 de 1992 parte del procedimiento de la autoliquidación y estableció que la tasa de cambio peso/dólar aplicable no es la vigente en la fecha de elaboración de los comprobantes, sino la correspondiente al momento de formular la solicitud de liquidación. Concluyó que la liquidación debe convertirse en moneda legal y los gravámenes a liquidar deben ser los vigentes al momento de la presentación de la solicitud.

Transcribió apartes de las siguientes sentencias de la Corte Constitucional, relativas al debido proceso en materia administrativa: C-599 de 1992, T-11 de 1992, T13 de 1992, T-552 de 1992, T 576 de 1992, T-201 de 1993, T-404 de 1993, T-458 de 1994 y C-540 (no indicó el año).

## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Explicó que el Plan Vallejo es un sistema especial de importación – exportación que permite el ingreso al territorio aduanero nacional de insumos y bienes de capital bajo la modalidad de importación temporal para perfeccionamiento activo, mediante la obtención de beneficios aduaneros, con el fin de producir bienes que posteriormente son exportados. Que, para esto, los empresarios colombianos debían suscribir un convenio con el INCOMEX en el que se comprometían a exportar un determinado volumen de mercancías.

Relató que la modalidad de importación temporal para perfeccionamiento activo se reguló por el Decreto 2666 de 1984 y por la Resolución 3083 de 1990, la que exigió la presentación de una declaración de despacho para consumo, acompañada de otros documentos<sup>1</sup>.

Destacó que el efecto jurídico que tiene la modalidad de importación aludida, consiste en que las mercancías quedan en disposición restringida, esto es, que tales mercancías no tienen una circulación plena en el territorio nacional, ni tampoco son objeto de libre disposición, pues el importador no puede enajenarlas en razón a que no puede ejercer el pleno derecho de dominio.

Precisó que para que el importador ejerza el derecho pleno de dominio sobre las mercancías debe acreditar el cumplimiento total del compromiso de

---

<sup>1</sup> Conocimiento de embarque, licencia de importación del INCOMEX, factura comercial y póliza de seguros que garantice el cumplimiento de las obligaciones derivadas del sistema especial de importación – exportación.

exportación previsto o, en su defecto, el pago del doble de los impuestos de los que había sido exonerado, previa autorización del INCOMEX.

Afirmó que la Circular DIAN 085 de 1992 estableció el procedimiento a seguir para obtener la libre disposición de las mercancías y que la base imponible se determina por el valor CIF expresada en dólares americanos. Así mismo, anotó que el Decreto 1793 de 1991 estableció la forma en que se deben liquidar los impuestos causados y que la tasa de cambio debe ser la vigente al momento de la aceptación de la declaración correspondiente, pero que en los casos de pago diferido la transformación de la cuotas se hace por la tasa vigente en la fecha de expedición del comprobante de pago.

Adujo que si no se cumplen los compromisos de exportación y se quiere disponer libremente de la mercancía, es preciso pagar los impuestos de los que había sido exonerado el importador, aumentados al doble, a título de sanción.

Manifestó que en el presente caso la actora, al presentar la declaración de importación, fue exonerada del impuesto previsto en el Ley 75 de 1986 y del impuesto sobre las ventas causado, tributos que quedaron suspendidos hasta que cumpliera con el programa denominado "*Plan Vallejo*".

Dijo que el Decreto 1909 de 1992 entró en vigencia el 1º de enero de 1993, pero mantuvo vigente la modalidad de importación para perfeccionamiento activo, así como la forma de dejar la mercancía en libre disposición, razón por la que la Circular DIAN 085 de 1992 continuó regulando el procedimiento para la liquidación del IVA.

Precisó que la base imponible se determina por el valor CIF de la mercancía en dólares americanos, que se convierte a pesos teniendo en cuenta la tasa representativa del mercado informada por la Superintendencia Bancaria para *“...el último día hábil de la semana anterior a la fecha del pago, la liquidación se hace en dólares, los cuales se convierten a pesos colombianos en el momento del pago”*.

Aclaró que: i) en la primera solicitud elevada, el peticionario no estaba legitimado para pedir la liquidación del IVA diferido, porque no tenía el poder requerido para tal efecto; ii) el peticionario no informó las solicitudes presentadas ante el INCOMEX y; iii) ante la prórroga otorgada por el Ministerio de Comercio Exterior, el interesado pudo desistir de la petición, ya que no necesitaba la liquidación de los impuestos suspendidos.

Dijo que no se habían aplicado normas derogadas, como lo sostiene la actora, porque el hecho generador del impuesto liquidado ocurrió durante la vigencia de la Ley 75 de 1986, con la introducción de la mercancía en el territorio nacional, por lo que persistió la obligación de pago de la misma.

Se refirió al Concepto DIAN 091 de 1999, e indicó que es procedente exigir al importador del Plan Vallejo, que no cumplió con la totalidad de los compromisos de exportación, el doble de los impuestos de los que había sido exonerado al momento de la importación.

Arguyó que la Ley 75 de 1986 sustituyó los impuestos existentes por el *“impuesto a las importaciones”*, al que se le asignó una tarifa del 18% del valor CIF de las mercancías importadas y, a pesar de que el Decreto 193 de 1992 sustituyó por gravámenes arancelarios el impuesto a las importaciones,

la tarifa referida resulta aplicable ante el incumplimiento de los compromisos señalados.

Propuso la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa frente a hechos nuevos alegados por la actora, como son las actuaciones adelantadas ante el Ministerio de Comercio que derivaron en las decisiones adoptadas por esta última entidad.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Bolívar anuló los actos administrativos demandados.

Consideró que el acto administrativo mediante el cual el INCOMEX concedió a la actora un plazo adicional de doce (12) meses para cumplir con la totalidad de los compromisos adquiridos, no puede ser objeto de estudio por no haber sido puesto en conocimiento de la DIAN; sin embargo, en la parte resolutive del fallo no declaró probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa.

En lo de fondo, dijo que en el presente caso son dos los problemas jurídicos a resolver: el primero, que consiste en establecer si el incumplimiento total o parcial del convenio implica que el importador – exportador tenga que pagar el doble de los impuestos de los que había sido exonerado, y el segundo, relacionado con la tasa de cambio aplicable para la liquidación del IVA diferido.

Se refirió a las modalidades de importación – exportación previstas por el Decreto – Ley 444 de 1967.

En lo que respecta al primer problema jurídico planteado, aclaró que el Decreto – Ley 444 de 1967 estableció que, si bien la introducción al país de materias primas y otros insumos que van a ser transformados para su posterior exportación, está exenta del pago de derechos aduaneros, el incumplimiento del compromiso adquirido con el Gobierno implica que se haga exigible el pago de los derechos aduaneros causados por el hecho de la importación, con un recargo del 100% de su valor a título de sanción.

No obstante, expresó que el Decreto 2666 de 1984 estableció que en caso de que el usuario aduanero haya cumplido parcialmente el compromiso de exportación, los impuestos aduaneros y los recargos correspondientes serán rebajados proporcionalmente de acuerdo con la certificación que para tal efecto expida el INCOMEX, por lo que la sanción aludida será proporcional al incumplimiento referido.

Frente al segundo problema jurídico, citó apartes de la sentencia del 5 de marzo de 2009 proferida por el mismo Tribunal en el proceso 004-2000-00197-01, para señalar que la tasa de cambio aplicable, en el presente caso, es la informada por la Superintendencia Bancaria al momento de presentar la declaración de importación y no, la vigente al momento de expedir el comprobante de pago respectivo.

Concluyó que los actos demandados deben ser anulados porque la sanción impuesta no tuvo en cuenta el cumplimiento parcial del compromiso de

exportación adquirido por la actora y porque no se aplicó la norma vigente para determinar la tasa de cambio aplicable.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La DIAN apeló la sentencia de primera instancia.

Se opuso a que el *a-quo* afirmara que el cumplimiento parcial del compromiso de exportación implicaba la imposición de una sanción proporcional, pues entendió que la misma debe consistir en el pago del doble de los impuestos de los que había sido eximido inicialmente el importador, tema sobre el que citó apartes del Concepto DIAN 091 del 1º de octubre de 1999.

Señaló que el Decreto 2666 de 1984 estableció que para solicitar el despacho de bienes de capital para consumo, el interesado debe acreditar el cumplimiento total de los compromisos de exportación o el pago del doble de los impuestos excusados, previa autorización del INCOMEX.

Concluyó que, en el presente caso, la actora nunca informó a la autoridad aduanera sobre las solicitudes presentadas ante el INCOMEX, por lo que esta certificación no fue objeto de discusión en la vía gubernativa.

Sobre la tasa de cambio aplicable para la liquidación del IVA diferido en los casos de exportaciones de bienes de capital al amparo del Plan Vallejo, dijo que el Decreto 1909 de 1992 se remitió al Decreto 2666 de 1984, en lo que respecta a la modalidad de importación temporal para perfeccionamiento

activo, norma que fue reglamentada por la Circular 085 de 1992, que estableció el procedimiento a seguir para el pago del IVA en los casos de importaciones de bienes de capital y que, por lo tanto, resulta aplicable al presente caso.

Explicó que según los Conceptos DIAN 026537 de 1990 y 13891 de 1992, el impuesto sobre las ventas se causa al momento de la nacionalización de los bienes y no por el ingreso de los bienes de capital bajo el régimen suspensivo de importación temporal para perfeccionamiento del activo (Plan Vallejo), pues en este último caso, el tributo se generará cuando ocurra el despacho para consumo (hoy importación ordinaria), ya que en ese momento los bienes adquieren su estado de libre circulación, trámite que está regulado por la Circular DIAN 085 de 1992. Que lo anterior se traduce en la aplicación de la tarifa del IVA vigente para el momento de presentación de la solicitud de liquidación por parte del importador - exportador.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La actora** reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

**La demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

**El Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sala decidir si es nula la Resolución 000245 del 4 de febrero de 2000 y su confirmatoria, la Resolución 003700 del 22 de noviembre de ese mismo año, que liquidaron el IVA y el impuesto a las importaciones de las mercancías descritas en la Declaración de Importación 22054 del 15 de diciembre de 1989, en la suma de US\$413.410.94.

### **Marco general**

Los Sistemas Especiales de Importación y Exportación – Plan Vallejo fueron incorporados al ordenamiento interno por la Ley 1 de 1959, con el fin estimular las importaciones mediante la liberación arancelaria de los insumos importados por las empresas que celebraran contratos de exportación con el Gobierno Nacional.

El Decreto – Ley 444 de 1967 implementó otras formas de estímulos que se concretaron en la suspensión total o parcial de los tributos aduaneros (derechos de aduanas e impuesto sobre las ventas) sobre la importación de materia prima, insumos<sup>2</sup>y bienes de capital<sup>3</sup>, cuyo uso se destinara a la elaboración de productos relacionados con las exportaciones. Para esto, los importadores beneficiados debían celebrar compromisos con la Superintendencia de Comercio Exterior, en los que se obligaban a exportar total o parcialmente la producción obtenida con la intervención de los bienes

---

<sup>2</sup> “Artículo 172 Las personas naturales o jurídicas que tengan el carácter de empresarios productores o de empresas exportadoras, podrán celebrar con el Gobierno contratos para introducir, exentos de depósito previo, de licencia y de derechos consulares y aduaneros, las materias primas y los demás insumos que hayan de utilizarse en la producción de artículos exclusivamente destinados a su venta en el extranjero.

<sup>3</sup> “Artículo 174. Cuando se obtenga financiación externa para el montaje o ensanche de empresas productoras de artículos exportables, podrán celebrarse contratos con la Superintendencia de Comercio Exterior en los cuales se estipule: a) La importación de los bienes de capital respectivos sin sujeción a la licencia previa; (...)”.

referidos; además, no pagaban los derechos de aduanas y el impuesto sobre las ventas al momento de presentar la declaración inicial.

El artículo 176 del decreto señalado<sup>4</sup> también previó que ante el incumplimiento de los compromisos de exportación adquiridos, si el interesado optaba por nacionalizar materias primas e insumos debía obtener las licencias de importación y de cambio correspondientes y, además, pagar los derechos de aduana correspondientes con un recargo equivalente al 100% de esos derechos.

Con la expedición del Decreto 631 de 1985, los estímulos se ampliaron a los repuestos que se utilizaran en “...*el proceso de producción de bienes de exportación o que se destine a la prestación de servicios directamente vinculados a la producción o exportación de estos bienes*”<sup>5</sup>, en cuyo caso el valor de la exportación debía ser, como mínimo, tres veces el valor importado. Además, la norma referida reiteró que el Instituto Colombiano de Comercio Exterior – INCOMEX, era la entidad encargada de autorizar y vigilar el desarrollo de los compromisos referidos.

Para lo que interesa al proceso, el artículo 231 del Decreto 2666 de 1984 definió la modalidad de importación temporal para perfeccionamiento activo, así:

---

<sup>4</sup> “**Art. 176.** Si por causas justificativas las materias primas u otros insumos importados bajo el régimen que reglamenta el artículo 172 o los productos fabricados con ellos no llegaren a exportarse y, vencido el término de la garantía o de sus prórrogas, el interesado deseara nacionalizarlos, deberá obtener las licencias de importación y de cambio que este estatuto exige y pagar los derechos de Aduana correspondientes con un recargo equivalente al 100 %. Si aquellas licencias no fueren otorgadas, por no convenir ello a los intereses de la economía nacional, la reexportación será forzosa”.

<sup>5</sup> Art. 11.

*“Art. 231 Definición.- Se entiende por importación temporal para perfeccionamiento activo, el régimen que permite recibir dentro del territorio aduanero colombiano, con suspensión total o parcial de derechos de importación, mercancías específicas destinadas a ser reexportadas total o parcialmente en un plazo determinado, después de haber sufrido transformación, elaboración reparación, así como los insumos necesarios para estas operaciones. Bajo este régimen podrán importarse también las maquinarias, equipos, repuestos y las partes o piezas para fabricarlos en el país, que vayan a ser utilizadas en producción y comercialización, en forma total o parcial, de bienes y servicios destinados a la exportación.”*

*El Régimen de Importación Temporal para perfeccionamiento activo se regirá por las normas de Comercio Exterior y exenciones que regulen los sistemas especiales de importación – exportación”. (Se subraya).*

Por ende, los bienes de capital, repuestos e insumos previstos en los artículos 172 y 174 del Decreto – Ley 444 de 1967, se importan por la modalidad de importación temporal para perfeccionamiento activo.

De igual forma, el artículo 236 del decreto referido limitó la circulación y la libre disposición (enajenación) de los bienes de capital y repuestos importados al amparo de los programas Plan Vallejo, hasta que se cumplieran los compromisos de exportación adquiridos, es decir, cuando la División de Control y Seguimiento del INCOMEX expidiera la certificación correspondiente.

Así mismo, el artículo 235 del mencionado Decreto 2666 de 1984 estableció que para solicitar el despacho para consumo de los bienes de capital o repuestos importados al amparo del Decreto – Ley 444 de 1967 (art.174), se debía acreditar el cumplimiento del compromiso de exportación o el pago del doble de los impuestos que fueron exonerados, y en caso de que el usuario aduanero hubiera cumplido parcialmente los compromisos, los impuestos de

aduana y sus recargos correspondientes, se rebajarían proporcionalmente, de acuerdo con la certificación expedida por el INCOMEX. Para esto señaló:

*“Artículo 235. Despacho para consumo de bienes importados al amparo del artículo 174 del Decreto-ley 444 de 1967. Para solicitar el despacho para consumo de bienes de capital o repuestos importados al amparo del artículo 174 del Decreto-ley 444 de 1967, o las normas que lo modifiquen o sustituyan, el interesado deberá acreditar el cumplimiento total del compromiso de exportación previsto **o el pago del doble de los impuestos exonerados, previa autorización del INCOMEX.***

*Si el usuario hubiere cumplido parcialmente con el compromiso de exportación, los impuestos de aduana y sus recargos correspondientes serán rebajados proporcionalmente de acuerdo con la certificación que para tal efecto expida el INCOMEX”.* (Se subraya y resalta).

Este procedimiento fue ratificado por el Decreto 1909 de 1992, al señalar en el artículo 48 que: *“Sin perjuicio de lo previsto en el Título I de este Decreto<sup>6</sup>, la modalidad de importación temporal para perfeccionamiento activo de mercancías, se someterá a lo dispuesto en los artículos 231 a 241 del Decreto 2666 de 1984 y a las demás normas que regulan la materia”* (Se subraya).

En el nuevo decreto, el despacho para consumo de bienes de capital previsto en el artículo 235 del Decreto 2666, pasó a llamarse importación ordinaria, figura que fue definida en el artículo 20 como la *“(...) introducción de mercancía destinada a permanecer indefinidamente en el territorio nacional*

---

<sup>6</sup> Enajenación o cambio de destinación en la modalidad de importación con franquicia de derechos (inciso 3 del art. 35), prórroga del plazo de las importaciones temporales (art. 43), sustitución del importador de la importación temporal (art. 44) y, modificación de la modalidad de importación para reexportación en el mismo estado a importación ordinaria (art. 45).

*en libre disposición, con el pago de los tributos aduaneros a que hubiere lugar...”.*

Por otro lado, para efectos de determinar los impuestos exonerados a los que se refiere el citado artículo 235 del Decreto 2666 de 1984, se debe señalar que el Decreto –Ley 444 de 1967 fue reglamentado por el Decreto 631 del 28 de febrero de 1985, “*Por el cual se dictan normas referentes a los Sistemas Especiales de Importación Exportación*”, que en el artículo 15 indicó:

*“Art. 15.- De acuerdo con las normas sobre la materia, los bienes de capital y repuestos importados en aplicación del artículo 174 del Decreto – Ley 444 de 1967, estarán exentos de depósito previo, licencia de importación y de los impuestos establecidos en el artículo 1° de la ley 68 de 1983, y 6° del Decreto 2366 de 1974 y en las normas que adicionen y modifiquen las disposiciones anteriores”.* (Se subraya).

Los impuestos señalados como exentos por la norma transcrita fueron sustituidos por el impuesto a las importaciones de que trata el artículo 95 de la Ley 75 de 1986, que en lo pertinente señaló:

*“ARTICULO 95.- Sin perjuicio de lo dispuesto en tratados internacionales, los gravámenes de que tratan los artículos 229 del Decreto 444 de 1967; 20 del Decreto 688 de 1967; 6° del Decreto 2366 de 1974; 14 de la Ley 2a. de 1976: numeral 37; 1° de la Ley 68 de 1983, y 9° de la Ley 50 de 1984, sustitúyense por un impuesto a las importaciones equivalente al dieciocho por ciento (18%) de su valor CIF.*

*El impuesto contemplado en el inciso anterior será del cinco por ciento (5%) para la importación de fertilizantes o de sus materias primas, siempre y cuando en este último caso la importación sea realizada por entidades públicas o por empresas productoras de fertilizantes. Dicho impuesto será del diez por ciento (10%) para las siguientes importaciones:*

1. Premios y distinciones obtenidos en concursos o certámenes nacionales e internacionales de carácter científico, literario, artístico y deportivo, reconocidos por el Gobierno Nacional.

2. Papel destinado a la impresión de periódicos o a la edición de libros y revistas de carácter científico o cultural.

3. Libros y revistas de carácter científico o cultural clasificados por los códigos NABANDINA 49.01.89.00 y 49.02.89.00 del Arancel de Aduanas.

4. Bienes de capital clasificados por los siguientes códigos NABANDINA del Arancel de Aduanas: 84.06.03.01, 84.24.01.00, 84.25.02.00, 84.25.05.00, 84.25.90.99, 84.28.03.00, y 88.03.02.01 84.21.01.00, 84.24.02.00, 84.25.03.01, 84.25.90.01, 84.26.00.00, 84.28.90.00, 84.21.90.01, 84.24.90.00, 84.25.03.99, 84.25.90.02, 84.28.01.00, 87.01.02.01, 84.21.90.05, 84.25.01.00, 84.25.04.00, 84.25.90.11, 84.28.02.00, 88.02.02.01

5. Alimentos, que realice el Instituto de Mercadeo Agropecuario, IDEMA, distintas de las indicadas en el numeral 4º del artículo siguiente de esta ley.

Parágrafo 1. Ninguna mercancía podrá nacionalizarse o ser despachada para consumo, sin el pago previo de este impuesto salvo que su importación esté exenta del mismo por el artículo siguiente

*Parágrafo 2. Por el término de dos años contados a partir de la fecha de vigencia de la presente Ley facultase al Presidente de la República para reducir uniformemente para todas las posiciones del arancel de Aduanas, el valor del impuesto previsto en este artículo salvo que se trate de plaguicidas y de los principales activos para la preparación de los mismos con destino a ser utilizados en el sector agropecuario en cuyo podrá efectuarse una disminución independiente, de las demás posiciones de arancel.*

*Parágrafo 3. La tasa de cambio para la Liquidación de este impuesto será la misma que fije el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para la liquidación de los demás derechos de aduana. Nota: Ver Ley 84 de 1988, artículo 10". (Se subraya).*

Nótese como la norma transcrita, en el párrafo 1º fue clara al ordenar que ninguna mercancía podría nacionalizarse o ser despachada para consumo sin el pago previo del impuesto a las importaciones, salvo el caso en que su importación esté exenta por parte del artículo “siguiente”; esto es, el artículo 96, que anotó:

*“ARTÍCULO 96.- Las siguientes importaciones estarán exentas del impuesto de que trata el artículo anterior;*

*1. Las que realicen los miembros de misiones diplomáticas o consulares acreditadas ante el Gobierno de Colombia y las de los representantes de las organizaciones y entidades a que se refiere el ordinal g) del artículo 73 del Decreto 444 de 1967.*

*2. Las efectuadas dentro de los sistemas especiales de importación de que trata la Sección 2 del Capítulo X del Decreto 444 de 1967 (...).*  
(Se subraya).

Se extrae, entonces, que los bienes de capital y repuestos importados en aplicación del artículo 174 del Decreto - Ley 444 de 1967 estaban exentos de la licencia de importación y del impuesto a las importaciones equivalente al 18% del valor CIF de la mercancía. Sin embargo, cabe anotar que los derechos arancelarios no estaban exentos y debían pagarse al momento de la importación y el IVA generado se suspendía.

No obstante, la tarifa del impuesto a las importaciones de la Ley 75 de 1986, que se cobraba sobre el 18% del valor CIF de las mercancías, fue disminuida progresivamente por los Decretos 2183 de 1990, 1689 de 1991 (Decreto – ley), 1692 de 1991, 2097 de 1991, 2865 de 1991 y 2922 de 1991, hasta que en el año de 1992, el Decreto 193, expedido por el entonces Ministerio de

Gobierno sustituyó la tarifa del gravamen referido por gravámenes arancelarios.

En artículo 1º del Decreto 193 de 1992, señaló que “*En virtud de lo dispuesto en el Decreto–ley 1689 de 1991, sustitúyase por gravámenes arancelarios la tarifa del impuesto a las importaciones de que trata el artículo 95 de la Ley 75 de 1986*”

Por lo mismo, el impuesto a las importaciones de que trata el artículo 95 de la Ley 75 de 1986 fue sustituido por el de gravámenes arancelarios y estuvo vigente hasta el momento de expedición del Decreto 193 del 3 de febrero de 1992.

De otro lado, el artículo 5º del Decreto 1739 de 1991<sup>7</sup> estableció que la base gravable de los derechos de importación y del impuesto sobre las ventas se calcula en dólares americanos y se convierte a pesos colombianos, aplicando la tasa de cambio vigente al momento de aceptación de la declaración; aclaró, además, que en los casos de pago diferido, el cambio a la moneda local se hace con la tasa vigente a la fecha en que se expide el comprobante de pago respectivo.

Con fundamento en la norma transcrita y para establecer el procedimiento a seguir para liquidar los tributos pertinentes, la DIAN expidió la Circular 085 del 3 enero de 1992, que precisó:

---

<sup>7</sup> “Artículo 5º. Tipo de cambio aplicable. Los derechos de importación, impuesto a las ventas y cualquier otro gravamen que aplique la Aduana en los despachos con pago normal, se calcularán en dólares de los Estados Unidos de América y se transformarán en pesos colombianos para su cobro, aplicando el tipo de cambio vigente al momento de la aceptación de la declaración correspondiente. Igualmente, en los casos de pago diferido, la transformación de las cuotas se hará con el tipo de cambio vigente a la fecha en que se extiende el respectivo comprobante de pago.  
PARAGRAFO. Para este efecto, se utilizará el tipo de cambio que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público”.

1.- *Recibida la solicitud de liquidación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), el funcionario aduanero procederá a verificar que se encuentre anexa la autorización expedida por el Incomex y la copia del Documento de Importación, solicitará al Archivo División Legal y Secretaría, el original del Documento de Importación para efectos de confrontación de los datos suministrados por el importador.*

2.- *La base imponible se determinará sobre el valor CIF, de conformidad con lo establecido en el Decreto 298/89 reglamentada con la Instrucción 16 de 1989, expresada en dólares de los Estados Unidos de América, liquidada a la tasa de cambio representativa del mercado, informada por la Superintendencia Bancaria, correspondiente al día hábil anterior a la fecha de elaboración del comprobante de pago, de conformidad con lo establecido en la Resolución 5041 del 3 de diciembre de 1991". (Se subraya).*

Se advierte que la circular anotada señaló que la base imponible expresada en dólares americanos, se convierte a pesos colombianos aplicando la tasa de cambio correspondiente al día hábil anterior a la elaboración del comprobante de pago, previsión que fue modificada por el artículo 6° del Decreto 1909 de 1992 que estableció que la tasa de cambio es la vigente al último día hábil de la semana anterior a la cual se presenta la declaración de importación:

*"Artículo 6°. Base gravable. La base gravable, sobre la cual se liquidan los derechos de aduana, está constituida por el valor de la mercancía, determinado según lo establezcan las disposiciones que rijan la valoración aduanera.*

*La base gravable para el impuesto sobre las ventas será la establecida en el Estatuto Tributario y en las demás disposiciones que lo modifiquen o complementen.*

*Para efectos aduaneros, la base gravable, expresada en dólares de los Estados Unidos de Norte América, se convertirá a pesos*

colombianos, teniendo en cuenta la "tasa de cambio representativa de mercado" que informe la Superintendencia Bancaria, para el último día hábil de la semana anterior a la cual se presenta la declaración de importación". (Se subraya).

Dado que el Decreto 1909 de 1992 es norma posterior al Decreto 1739 de 1991, el artículo 111 del mismo<sup>8</sup> derogó tácitamente el artículo 5 del Decreto 1739 al expresar que derogaba las disposiciones que le fueran contrarias, por lo que, a partir de su entrada en vigencia, la conversión de dólares americanos a pesos colombianos de la base gravable descrita, corresponde a la informada por la entonces Superintendencia Bancaria, hoy Superintendencia Financiera de Colombia, para el último día hábil de la semana anterior a la que se presenta la declaración de importación.

A esta conclusión llegó la Sala en la sentencia 18967 del 11 de julio de 2013, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, al analizar un caso con supuestos fácticos análogos, en el que la sociedad demandante, bajo la vigencia del Decreto 1909 de 1992, solicitó la liquidación oficial del IVA para dejar en libre circulación un bien importado al amparo del Plan Vallejo. En esa oportunidad la Sala señaló:

"Si bien el artículo 5 del Decreto 1739 del 4 de julio de 1991 disponía que: "... en los casos de pago diferido, la transformación de las cuotas se hará con el tipo de cambio vigente a la fecha en que se extiende el respectivo comprobante de pago", dicha norma fue derogada tácitamente por el Decreto 1909 de 1992, que en su artículo 111 dispuso: (...)

Ello es así, porque existe una clara contradicción entre el artículo 5 del Decreto 1739 de 1991, que consagra que en los casos de pago

---

<sup>8</sup> "Artículo 111. Derogatorias. Deróganse las siguientes disposiciones: (...) y las demás normas que sean contrarias al presente Decreto". (Se subraya).

diferido la transformación de las cuotas se hará a la tasa de cambio vigente a la fecha en que se extiende el respectivo comprobante de pago, y el artículo 6 del Decreto 1909 de 1992, que dispone que para efectos aduaneros la base gravable, expresada en dólares americanos se convertirá a pesos colombianos, teniendo en cuenta la "tasa de cambio representativa de mercado" que informe la Superintendencia Bancaria, para el último día hábil de la semana anterior a la cual se presenta la declaración de importación. En consecuencia, debe aplicarse lo dispuesto en el Decreto 1909 de 1992 por ser norma especial y posterior al Decreto 1739 de 1991. (...)

*Así pues, en el caso concreto operó la derogatoria tácita del artículo 5 del Decreto 1739 del 4 de julio de 1991 por parte del artículo 6 del Decreto 1909 de 1992". (Se subraya).*

Por lo tanto, bajo la vigencia del Decreto 1909 de 1992, en los casos de pago diferido del impuesto sobre las ventas, la tasa de cambio aplicable es la informada por la Superbancaria para el último día hábil de la semana anterior a la presentación de la declaración de importación.

## **Caso particular**

La sociedad Productos Familia S.A., amparada en los Sistemas Especiales de Importación y Exportación Plan Vallejo, importó legalmente los bienes de capital amparados en la Declaración de Importación 22054 del 22 de noviembre de 1990<sup>9</sup> entre los que se encuentra el equipo para la preparación de pasta de papel a base de desperdicio altamente contaminado. En esa declaración aparece como valor de la mercancía la suma de US\$ 1.015.421.

---

<sup>9</sup> Visible en el folio 158 del cuaderno principal.

En el momento de la importación pagó derechos arancelarios por un valor de \$11.622.958, como se observa en el manifiesto de importación del 20 de noviembre de 1990, que obra en el expediente<sup>10</sup>.

Ante la imposibilidad de cumplir con los compromisos adquiridos, el 5 de agosto de 1999, esto es, durante la vigencia del Decreto 1909 de 1992, la Sociedad de Intermediación Aduanera Comercio Exterior Asesores Ltda., solicitó la liquidación oficial del IVA correspondiente<sup>11</sup>.

Ante la falta de respuesta de la Administración a la solicitud referida, el 29 de septiembre de 1999 la mencionada SIA reiteró lo pedido. La Administración, mediante el Oficio 006A-64-009 del 12 de enero de 2000<sup>12</sup> indicó que no se acreditó el interés jurídico para hacerlo, razón por la cual la mencionada sociedad, mediante escrito del 14 de enero de 2000, remitió el mandato y el certificado de existencia y representación legal de la actora<sup>13</sup>.

Se advierte que a pesar de que la Sociedad de Intermediación Aduanera Comercio Exterior Asesores Ltda. formuló la solicitud de liquidación oficial del IVA diferido el 5 de agosto de 1999, lo hizo sin acreditar el interés jurídico que le asistía, circunstancia que sólo fue subsanada el 14 de enero de 2000 con el envío del mandato y del certificado de existencia y representación legal de Productos Familia S.A., momento en el que estaba en vigencia del artículo 6º del Decreto 1909 de 1992.

---

<sup>10</sup> Visible en el folio 159 del C.P.

<sup>11</sup> Visible en el folio 155 del C.P.

<sup>12</sup> Visible en el folio 163 del C.P.

<sup>13</sup> Visible en los folios 171 a 178 del C.P.:

Por lo tanto, no son correctas las afirmaciones hechas por la Administración, según las cuales la base imponible “...expresada en dólares de los Estados Unidos de América que se convertirán en pesos Colombianos teniendo en cuenta la tasa de cambio representativa del mercado que informe la Superintendencia Bancaria para el último día hábil de la semana anterior a la cual se elabore el comprobante de pago<sup>14</sup>”.

Así las cosas, en el *sub-lite*, la tasa de cambio aplicable para determinar la base gravable es la certificada por la otrora Superintendencia Bancaria, hoy Superintendencia Financiera de Colombia, para el último día hábil de la semana anterior al viernes 14 de enero de 2000, fecha en la que la demandante presentó en debida forma la solicitud de liquidación oficial del IVA diferido, tema sobre el que la Sala, en la sentencia antes referida, anotó:

*“En suma, toda vez que la solicitud de liquidación del IVA diferido no puede considerarse como una declaración de importación porque no contiene los requisitos del artículo 22 del Decreto 1909 de 1992, no procede la aplicación literal del artículo 6 del mismo decreto, razón por la cual debe tomarse tal solicitud como documento sustituto de la declaración, pues se trata de la manifestación de voluntad del interesado de importar definitivamente las mercancías, en oposición a la opción que tiene de finalizar la importación temporal para perfeccionamiento activo mediante la reexportación de las mercancías”.* (Se subraya).

En lo que atañe al impuesto a las importaciones de que trata el artículo 95 de la Ley 75 de 1986, la Sala observa que a pesar de que la actora argumentó en la demanda que la Administración aplicó una normativa derogada, como es la contenida en esa norma, el *a-quo* nada dijo sobre ese planteamiento.

---

<sup>14</sup> Folio 211 del C.P. correspondiente a la Resolución 003700 del 22 de noviembre de 2000.

Para la Sala, el Tribunal no se podía relevar del estudio del cargo formulado, por la importancia que reviste en el caso *sub-examine*, pues de éste dependía la aplicación del artículo 235 del Decreto 2666 de 1984, que repercute directamente en la liquidación del impuesto a las importaciones practicada por la Administración y en la sanción impuesta en la misma.

Cabe recordar que el artículo 304 del Código de Procedimiento Civil estableció que la motivación de la sentencia deberá “...limitarse al examen crítico de las pruebas y a los razonamientos legales, de equidad y doctrinarios estrictamente necesarios para fundamentar las conclusiones...”; que la parte resolutive “...deberá contener decisión expresa y clara sobre cada una de las pretensiones de la demanda” y, el estudio del cargo referido era necesario para la adopción de la decisión que ahora cuestiona la Administración. Además, acorde con lo dicho, el artículo 305 *ejusdem* precisó que la sentencia debe estar en consonancia con los hechos y pretensiones aducidas en la demanda.

En consecuencia, para el efecto de garantizar el debido proceso de la parte demandante, la Sala se pronunciará sobre el cargo señalado, sin que exista limitación al respecto.

En ese sentido, la Sala advierte que para el 14 de enero del año 2000, fecha en la que se solicitó la liquidación del IVA diferido, el impuesto a las importaciones establecido en el artículo 95 de la Ley 75 de 1986 no estaba vigente, pues, como se dijo en su momento, fue sustituido por los “*gravámenes arancelarios*” referidos por el Decreto 193 de 2002 y, por esto, no era procedente su liquidación en los términos establecidos por el artículo 235 del Decreto 2666 de 1984.

Si bien en los eventos en los que se modifique la modalidad de importación temporal para perfeccionamiento activo por la de importación ordinaria de las mercancías, se debe acudir a las previsiones establecidas en el artículo 235 del Decreto 2666 de 1984, según el cual, para solicitar el despacho para consumo de bienes de capital o repuestos importados al amparo del artículo 174 del Decreto-Ley 444 de 1967, el interesado deberá acreditar el cumplimiento total del compromiso de exportación previsto o el pago del doble de los impuestos que exonerados, previa autorización del INCOMEX, estos últimos gravámenes deben estar vigentes en el momento en el que se modifica la modalidad de importación, lo cual no ocurre en el *sub-lite*, ya que como se anotó, fueron sustituidos por los gravámenes arancelarios.

Cabe anotar que el artículo 1° del Decreto 2666 de 1984 estableció que el impuesto sobre las ventas no hace parte de los derechos de aduana y por tanto, sobre ese tributo no resulta aplicable el artículo 235 *ejusdem*. En consecuencia, el IVA para la importación ordinaria de bienes de capital se rige por las reglas generales del Estatuto Tributario y se causa a la tarifa plena, que para la fecha en que se entiende presentada la solicitud (año 2000) correspondía al 15%, como lo estableció el artículo 46 de la Ley 488 de 1998.

En ese orden de ideas y comoquiera que la actora no cuestionó las cifras liquidadas por la Administración, la Sala procederá a liquidar el IVA diferido determinado en dólares americanos, a la tasa de cambio certificada para el viernes 7 de enero de 2000, último día hábil de la semana anterior a la fecha en que se entiende presentada la solicitud de importación (14 de enero de

2000) y que corresponde a la suma de \$1.911.33 pesos<sup>15</sup>, conforme con lo dispuesto por el artículo 6º del Decreto 1909 de 1992.

La liquidación practicada por la Administración fue:

| Descripción   | Con depreciación | Sin depreciación |
|---|------------------|------------------|
| Declaración de Importación                          | 22054            | 22054            |
| Registro de importación                             | 001269           | 001269           |
| Subpartida arancelaria declarada                    | 3431.01.00       | 3431.0100        |
| Subpartida arancelaria actual                       | 8439.10.00.00    | 8439.10.00.00    |
| Valor FOB US\$ declarado                            | 1.015.421,00     | 1.015.421,00     |
| Coeficiente de depreciación                         | 0.38742          | 1.00000          |
| Valor FOB US\$ fijado                               | 393.394,40       | 1.015.421,00     |
| Fletes y otros gastos                               | 54.726,01        | 54.726,01        |
| Seguros y otros gastos                              | 5.077,11         | 5.077,11         |
| Valor CIF US\$ base gravable – valor aduana         | 453.197,52       | 1.075.224,12     |
| Gravamen Ad-valorem%                                | 2.00             | 2.00             |
| Valor arancel US\$                                  | 9.063.95         | 21.504,48        |
| Base gravable IVA US\$                              | 462.261,47       | 1.096.728,60     |
| Tarifa IVA %  | 15               | 15               |
| Valor a pagar IVA US\$                              | 69.339,22        | 164.509,29       |
| Ley 75 de 1986 16% por dos (sanción)                | 344.071,72       | 344.071,72       |
| Valor Total a pagar por IVA US\$ más Ley 75 de 1986 | 413.410,94       | 508.581,01       |

La liquidación del Consejo de Estado es la siguiente:

<sup>15</sup> www.superfinanciera.gov.co

| Descripción  | Liquidación DIAN  | Liquidación Consejo de Estado |
|--|-------------------|-------------------------------|
| Declaración de importación   | 20054             | 20054                         |
| Valor FOB US\$ declarado   | 1.015.421.00      | 1.015.421.00                  |
| Valor a pagar Ley 75 de 1986 correspondiente al 16%. Por dos <sup>16</sup> , como sanción según el artículo 235 del Decreto 2666 de 1984 | 344.071,72        | \$0                           |
| Valor a pagar IVA \$US <sup>17</sup>   | 69.339,22         | 69.339,22                     |
| <b>Total determinado US\$</b>  | <b>413.410,94</b> | <b>69.339,22</b>              |

## TRM

|   |                         |
|---|-------------------------|
| Valor a pagar US\$                          | 69.339,22               |
| TRM certificada para el 7 de enero de 2000. | \$1.911.33              |
| <b>Total a pagar en pesos</b>               | <b>\$132.530.131,36</b> |

Por las razones expuestas, la Sala revocará la sentencia impugnada que anuló las Resoluciones 000245 del 4 de febrero de 2000 y su confirmatoria, la número 003700 del 22 de noviembre de 2000 expedidas por la Administración Especial de Impuestos y Aduanas de Cartagena, que liquidaron el IVA y el impuesto a las importaciones de las mercancías

<sup>16</sup> La base gravable del impuesto a las importaciones establecido en la Ley 75 de 1986 corresponde al valor CIF, que comprende el valor FOB declarado (\$1.015.421.00) más fletes y otros gastos (\$54.726,01), más seguros y otros gastos (\$5.077,11) para un valor total de US\$1.075.224.12.

<sup>17</sup> El IVA liquidado corresponde al 15% de la base gravable determinada en la suma de US\$462.261,47, porcentaje que correspondía a la tarifa vigente para el momento en que se entiende presentada la solicitud de importación ordinaria de los bienes de capital. La DIAN tomó como base gravable del IVA el valor CIF depreciado.

descritas en la Declaración de Importación 22054 del 15 de diciembre de 1989, en la suma de US\$413.410.94.

En su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, fijará como total a pagar a cargo de la actora la suma de \$132.530.131,36 pesos m/cte. Se negarán de demás pretensiones de la demanda.

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**

**PRIMERO.- REVÓCASE** la sentencia del 15 de abril de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, objeto de apelación.

**SEGUNDO: DECLÁRASE** la nulidad parcial de las Resoluciones 000245 del 4 de febrero de 2000 y su confirmatoria, la Resolución 003700 de noviembre 22 de 2000 expedidas por la Administración Especial de Impuestos y Aduanas de Cartagena.

A título de restablecimiento del derecho **FÍJASE** como total a pagar a cargo de la parte demandante, la suma de **CIENTO TREINTA Y DOS MILLONES QUINIENTOS TREINTA MIL CIENTO TREINTA Y UN PESOS (\$132.530.131 M/cte)**, según la liquidación practicada en la parte motiva del presente proveído.

**TERCERO: NIEGANSE** las demás pretensiones de la demanda.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Presidenta

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**