



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., once (11) de mayo de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 08001-23-31-000-2007-00468-01(18646)

Demandante: TERMOBARRANQUILLA S.A. E.S.P. – TEBSA. S.A.
E.S.P.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES -DIAN

Impuesto sobre la renta - año gravable 2002

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 6 de octubre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 9 de abril de 2003, el contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2002, en la que registró un saldo a favor de \$10.713.746.000, que fue pedido en devolución el 2 de diciembre de 2003 y reconocido mediante la Resolución 823 del 11 de diciembre de ese año¹.

El 13 de julio de 2004, la Administración de Impuestos de Barranquilla expidió el Auto de Apertura 020632004002079² y el 2 de marzo de 2005, el Emplazamiento para Corregir 02063200500000017³, porque el contribuyente no tenía derecho al descuento del IVA pagado en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas, registrado en la declaración privada.

El 17 de mayo de 2005, la dependencia mencionada profirió el Requerimiento Especial 020632005000060⁴, en el que propuso rechazar el descuento señalado por la suma de \$484.849.000 e imponer una sanción por inexactitud de \$775.758.000. Además, anunció que daría trámite a la sanción prevista en el artículo 660 del Estatuto Tributario a los contadores públicos que firmaron la declaración, una vez quedara en firme la liquidación propuesta en el requerimiento.

El 8 de febrero de 2006, la Administración practicó la Liquidación Oficial de Revisión 020642006000003, que confirmó parcialmente las glosas propuestas en el requerimiento especial señalado, por cuanto consideró que

¹ No se allegó al expediente pero ese hecho fue afirmado en la liquidación oficial de revisión, objeto de la demanda (Fl. 52)

² Folio 154

³ Folios 197 a 202

⁴ Folios 181 a 196

existía una diferencia de criterios y, en consecuencia, no procedía la sanción por inexactitud propuesta⁵.

La sociedad interpuso el recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución 020662007000013 del 27 de febrero de 2007, en el sentido de confirmar el acto recurrido⁶.

DEMANDA

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

*«1. Que se declare la **NULIDAD** de la Liquidación Oficial de Revisión número 020642006000003 de febrero 8 de 2006, notificada por correo certificado el día 14 de febrero de 2006, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2002, presentada electrónicamente el día 2 de abril de 2004, la cual se radicó con el número 90000015605613.*

2. Que es igualmente nula la Resolución número 020662007000013 de 27 de febrero de 2007 expedida por la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos de Barranquilla, por medio de la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la citada liquidación oficial de revisión, resolviendo confirmar en todas sus partes el acto administrativo que es objeto de impugnación por medio de la presente demanda y se agotó la vía gubernativa.

3. Que a título de restablecimiento del derecho, y como consecuencia de la declaratoria de nulidad de la liquidación oficial de revisión antes descrita, se declare la firmeza de la declaración de renta, correspondiente al año gravable 2002, presentada el día 2 de abril de

⁵ Folios 47 a 59

⁶ Folios 60 a 68

2004 por la sociedad **TERMOBARRANQUILLA S.A. EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS, TEBSA S.A. E.S.P.**, la cual fue radicada con el número 90000015605613 y como consecuencia de tales pretensiones se declare que TEBSA no le debe suma alguna a la **DIAN** por concepto del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2002.

4. Que se declare así mismo que en el presente caso no es procedente la aplicación de la sanción prevista en el artículo 660 del Estatuto Tributario aplicable al Contador Público o Revisor Fiscal que firma la declaración correspondiente, previo el agotamiento del procedimiento señalado en el artículo 661 del Estatuto Tributario, pues en el presente caso (sic) no se configuró la inexactitud de los datos contables, y solo se presentó una diferencia de criterios frente a la interpretación del artículo 258-2 del Estatuto Tributario, tal como lo reconoció la misma División de Liquidación Tributaria de la Administración de Impuestos de Barranquilla, en la Liquidación Oficial de Revisión objeto de la presente demanda, al levantar la sanción de inexactitud propuesta en el requerimiento especial proferido por la División de Fiscalización Tributaria».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 258-2, 660 y 661 del Estatuto Tributario y,
- Artículo 27 del Código Civil.

Como concepto de la violación, expuso en síntesis, lo siguiente:

Rechazó que la Administración interprete que el artículo 258-2 del Estatuto Tributario sólo otorga derecho al descuento del IVA pagado en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas, cuando se realiza bajo la modalidad ordinaria, y no en la modalidad temporal, porque el legislador no hizo tal distinción.

Dijo que ante la falta de claridad del artículo referido, que dio lugar a la expedición de tres conceptos de la División de Doctrina de la DIAN, se debe acudir a la interpretación sistemática, como lo prevé el artículo 27 del Código Civil, excluyendo la interpretación gramatical y restrictiva hecha por la Administración.

Señaló que para la cabal comprensión del artículo 258-2 del Estatuto Tributario, se deben atender las modificaciones introducidas por la Ley 223 del 1995 en materia de importación de maquinaria pesada para industrias básicas porque, con anterioridad a esa norma, la importación de los bienes referidos estaba excluida del IVA, siempre y cuando no se produjeran en el país.

Dijo que el artículo 6° de la Ley 223 de 1995 limitó el beneficio de exclusión a la importación temporal de maquinaria no producida en el país, por lo que a partir de la vigencia de esa norma (1° de julio de 1996), tanto la importación temporal de la maquinaria producida en el país, como la ordinaria que se produzca o no en el país, están gravadas con el impuesto sobre las ventas.

Anotó que conforme con el artículo 258-2 del Estatuto Tributario, el derecho a descontar del impuesto de renta el IVA pagado en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas es aplicable para la importación ordinaria de bienes que se produzcan o no en el país, y para la importación temporal de la maquinaria que se produzca en el país, porque ambas modalidades están gravadas con el impuesto sobre las ventas a partir de la Ley 223 de 1995.

En cuanto al IVA generado por la importación de los bienes señalados, explicó que si bien el inciso primero del artículo 258-2 del Estatuto Tributario prevé que debe pagarse en el momento de la importación, el inciso segundo

estableció la posibilidad de pagarlo en forma diferida, y que se tiene el derecho al descuento sobre las importaciones ordinarias o temporales.

Aclaró que los dos primeros incisos del citado artículo 258-2 del Estatuto Tributario no se aplican a las importaciones temporales de maquinaria pesada producida en el país, porque la ley estableció otra forma de pago diferido o por cuotas, que es el aplicado por la sociedad. No obstante, afirmó que los apartes de la norma que se refieren al descuento del IVA pagado en la importación, si se aplican al caso que se decide.

Relató que entre los años 1998 a 2003 la sociedad importó maquinaria pesada para industrias básicas, producida en el país, bajo la modalidad de arrendamiento financiero, que en los términos del artículo 428 del Estatuto Tributario estaba gravada con IVA, y que pidió a la Administración extender el plazo de la importación temporal a 15 años, y que pagó en cuotas trimestrales variables a cinco años los tributos generados.

Criticó que la Administración negara el beneficio tributario argumentando que el descuento del IVA pagado en la importación de los bienes referidos sólo opera en la modalidad de importación ordinaria. Que si bien tanto la importación temporal como la ordinaria de maquinaria industrial producida en el país están gravadas con IVA, a partir de la vigencia de la Ley 223 de 1995 el descuento del impuesto pagado en la importación siempre se debe conceder, pues el único requisito para que proceda el descuento es que el IVA se haya pagado.

Concluyó que: i) la Ley 223 de 1995 estableció que la exclusión del IVA opera en la importación temporal de maquinaria pesada que no se produjera en el país, lo que no fue tratado por el artículo 258-2 del Estatuto Tributario y,

ii) el artículo señalado no excluyó del descuento el IVA pagado de forma diferida en cinco años, ni tampoco distinguió la modalidad de importación que podía acceder al beneficio tributario.

Cuestionó que el Concepto Dian 070217 del 28 de octubre de 2002 y los actos administrativos demandados dieran una interpretación restringida del artículo 258-2 del Estatuto Tributario y otorgaran un tratamiento diferenciado para las importaciones temporales de largo plazo de maquinaria industrial que se produce en el país, respecto de las importaciones ordinarias de esa clase de bienes, porque con ello se desincentiva la importación de maquinaria para industrias básicas producida en el país, al quitarle la posibilidad de la exclusión y del descuento, lo que contraría la intención del legislador.

Manifestó que en el *sub-lite* no se presentan los supuestos previstos por el artículo 660 del Estatuto Tributario para aplicar la sanción al contador público o al revisor fiscal, porque la declaración del impuesto sobre la renta que presentó la sociedad en el año 2002, registró cifras reales, debidamente consignadas en los libros de contabilidad, que no fueron objetadas por la Administración.

Adicionó la demanda⁷ para señalar que, como consecuencia de la solicitud elevada a la DIAN para reconsiderar el concepto 070217 del 28 de octubre de 2002, se expidió el Concepto 052671 del 12 de julio de 2007 que complementó dicho concepto al indicar que el IVA pagado en la importación temporal de maquinaria pesada para industrias básicas se puede registrar como descuento en el impuesto sobre la renta del periodo gravable de su

⁷ Visible en los folios 101 a 112.

realización. Por lo anterior, asumió que los actos demandados le dieron un alcance indebido al primer concepto referido.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por lo siguiente:

Manifestó que la actora registró en las cuentas denominadas «*Impuesto a las ventas*» el descuento del IVA pagado en la importación temporal de maquinaria pesada para industrias básicas establecido en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario, sin tener derecho a ello, pues sólo procede para la importación ordinaria y no para la importación temporal y porque, además, el pago del impuesto debió hacerse en la forma dispuesta por la norma, esto es, el 40% al momento de la importación y el saldo en dos cuotas a dos años, previo acuerdo de pago suscrito entre el contribuyente y la Administración.

Señaló que el texto del artículo 258-2 del Estatuto Tributario es claro por lo cual se debe aplicar el método de interpretación gramatical, y que el párrafo de la norma estableció la única diferenciación sobre la modalidad de importación, al determinar que la temporal a largo plazo para maquinaria pesada para industrias básicas, que hubiere ingresado al país con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 223 de 1995, continuaba excluida del IVA.

Explicó que el artículo 6° de la Ley 223 de 1995 señaló que la exclusión del IVA, sólo opera para la importación temporal de maquinaria que no se produzca en el país y que el Concepto 070217 de 2002 estableció que el

descuento procede en el caso de la importación bajo la modalidad ordinaria y no bajo la temporal utilizada por el contribuyente.

Concluyó que *«...el legislador excluyó las importaciones temporales de largo plazo de maquinaria pesada para industrias básicas, del descuento del IVA pagado en la importación de la misma»*.

Precisó que la liquidación oficial demandada aceptó que no procede la sanción por inexactitud propuesta y, en cuanto a la sanción al contador público, auditor o revisor fiscal, la División Jurídica manifestó que, conforme al artículo 660 del Estatuto Tributario, agotada la vía gubernativa *«no hay mérito para continuar con el procedimiento para sancionar»*.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Atlántico negó las súplicas de la demanda.

Se refirió al artículo 258-2 del Estatuto Tributario y señaló que el legislador no distinguió la modalidad de importación que tiene derecho al descuento del IVA en la importación de maquinaria pesada para industria básica.

Explicó que el párrafo del artículo 258-2 del Estatuto Tributario estableció la única distinción sobre la modalidad de importación, al señalar que la temporal de largo plazo sobre maquinaria pesada para industrias básicas que hubiere ingresado al país antes de la vigencia de la Ley 223 de 1995, continuaba excluida del IVA.

Manifestó que el mencionado artículo 258-2 prevé que el IVA debe pagarse en el momento de la importación, sin importar si ésta es ordinaria o temporal, salvo el caso en que la mercancía supere determinada cuantía, pues en tal evento se puede pagar en forma diferida.

Consideró que la Administración fundó sus actuaciones en el Concepto 070217 del 28 de octubre de 2002, el cual es de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de la entidad, en el que se indicó que para la procedencia del descuento exige la solicitud de importación bajo la modalidad ordinaria, y no la temporal, como ocurre en el presente caso.

Concluyó que, acorde con la interpretación de la DIAN, *«el legislador excluyó las importaciones temporales de largo plazo de maquinaria pesada para industrias básicas, del descuento del IVA pagado en la importación de la misma, razón por la cual este cargo no está llamado a prosperar»*.

En relación con el artículo 660 del Estatuto Tributario, señaló que la División Jurídica Tributaria de la DIAN expresó que no había mérito para continuar con el procedimiento para sancionar al contador público, auditor o revisor fiscal, por lo que afirmó que *«existe carencia de objeto sobre la censura señalada contra los actos acusados»*.

RECURSO DE APELACIÓN

La sociedad demandante apeló la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico.

Relató que el Tribunal, a pesar de que aceptó que el legislador no distinguió la modalidad de importación que tiene derecho al descuento del IVA en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas, y que el

contribuyente, para acceder a ese requisito, podía acogerse a una forma de pago diferente de la establecida en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario, decidió denegar las súplicas de la demanda.

Se opuso a que el Tribunal fundara su decisión en un concepto de la DIAN, por ser obligatorio para los funcionarios de esa entidad, porque los jueces sólo están sometidos al imperio de la ley. Insistió en que la sentencia impugnada, al compartir los argumentos indicados en el párrafo anterior, debió acceder a las súplicas de la demanda.

Reiteró que, con anterioridad a la Ley 223 de 1995, la importación de maquinaria pesada para industrias básicas estaba excluida del IVA, y que el artículo 6º de la norma limitó la exclusión a la importación temporal de los bienes que no se produjeran en el país. Que con la entrada en vigencia de esa ley, las demás importaciones, sean temporales u ordinarias, están gravadas con IVA, lo que conforme con el artículo 258-2 del Estatuto Tributario les da derecho al descuento.

Asumió que el Tribunal no podía inferir que el descuento sólo opera para la importación ordinaria, porque el inciso primero del artículo 258-2 del Estatuto Tributario señala que el IVA debe pagarse con la declaración de importación, sin importar su modalidad, y en ese inciso el legislador, al anotar que el valor del tributo «*podrá*» utilizar la modalidad de pago prevista en la norma, previó la existencia de otras formas de pago que también son objeto del beneficio del descuento.

Aseguró que la exposición de motivos de la Ley 223 de 1995 no dijo que el descuento del IVA pagado en la importación de maquinaria pesada para industria básica, sólo opera para la importación ordinaria, y que no se podía

aplicar a la importación temporal de largo plazo, o que estuviera supeditado al plazo en que se pagó el tributo.

Manifestó que el Tribunal no tuvo en cuenta la adición de la demanda, en la que se anexó copia del Concepto Dian 52671 del 12 de julio de 2007, que complementó el concepto 070217 de 2002, en el sentido de aclarar que en este último la Administración «*no se había pronunciado sobre el tratamiento del IVA pagado en la importación temporal de largo plazo de maquinaria pesada que se producía en el país*», lo cual indica que la Administración y el Tribunal le dieron un alcance que el mencionado Concepto 070217 no tenía.

Que el concepto complementario se pronunció de forma expresa sobre el tratamiento del IVA pagado en la importación temporal de maquinaria pesada para industrias básicas producida en el país, concluyendo que en esa clase de importaciones también opera el beneficio del descuento tributario, y que el juez de instancia no valoró las pruebas del proceso y violó el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo.

Argumentó que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se limitó a señalar que procedía a dar aplicación al artículo 660 del Estatuto Tributario, sin concluir expresamente que la sanción prevista en la norma no opera en este caso, como lo afirmó el Tribunal, por lo que solicitó al Consejo de Estado declarar que dicha sanción es inaplicable.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El Ministerio Público solicitó que se confirme la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

Explicó que los actos administrativos demandados negaron el descuento del IVA pagado en las declaraciones de importación, porque el contribuyente no demostró el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 258-2 del Estatuto Tributario.

Señaló que la Resolución 054 del 13 de octubre de 1995 se refiere a la importación temporal por un plazo de 15 años y el pago de tributos diferidos en un plazo igual, lo cual indica que el contribuyente no acreditó los plazos de pago del tributo, pues no podía solicitar un monto determinado sin explicar el periodo al cual corresponde, si solicita descuento por la importación que se realizó o aprobó en 1995, antes de la vigencia del beneficio y sin discriminar el periodo y pago del valor de IVA por el cual solicitó el descuento.

Aclaró que el artículo 258-2 del Estatuto Tributario indicó que el descuento sólo se aplica a las importaciones realizadas a partir del 1º de julio de 1996 y que, según los actos administrativos demandados, el contribuyente solicitó el descuento del IVA pagado por 56 declaraciones de importación, 11 de las cuales se realizaron antes de esa fecha, por lo que, para solicitar el descuento, el contribuyente debió demostrar que el pago se había hecho en el año 2002.

Cuestionó que la actora centrara sus argumentaciones en la remisión hecha por la Administración al Concepto 070217 de 2002, y omitiera mencionar

que, además de las 11 declaraciones presentadas con anterioridad al 1º de julio de 1996, las demás declaraciones corresponden a los años 1995 a 1998, y que el descuento solo fue pedido en el año 2002.

En cuanto a la sanción del artículo 660 del Estatuto Tributario, anotó que no es cierto que la Administración haya concluido que la sanción no era aplicable; que sin embargo, de aplicarse dicha sanción, sería objeto de un proceso diferente al que se decide, pues los actos demandados solo señalaron que el proceso sancionatorio debía continuar en los términos del artículo 661 del Estatuto Tributario.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir si son nulos los actos demandados que desconocieron el descuento tributario registrado en la declaración de renta del año gravable 2002, presentada por TEBSA S.A. E.S.P.

En primer término, debe precisarse que la controversia en sede administrativa se concretó así:

En el requerimiento especial, la Administración precisó que *«en el caso que nos ocupa se pudo corroborar que la modalidad de las importaciones solicitadas en descuento tributario, tal como lo certifica el jefe de división de servicio de aduanas (...), se encuentran en modalidad temporal con un plazo especial concedido para quince años. Como quiera que no se cumple éste último requisito en el caso en estudio (Importación ordinaria – artículo 117 del Estatuto Aduanero), no se puede predicar entonces que le es aplicable al contribuyente el descuento solicitado»*⁸.

⁸ FI. 194.

En la liquidación oficial, la demandada indicó que: *«Ahora bien, la Administración desconoce el descuento con base en la modalidad de importación utilizada por el contribuyente, esto es discriminando la importación temporal que fue la realizada por el contribuyente con base en el Concepto No. 07027 de Octubre 28 del 2002 expedido por la División de Doctrina, que es muy claro en el sentido de establecer que al momento de analizar la norma establece una salvedad que es muy concreta en afirmar que para que proceda el descuento solicitado debe haberse solicitado la importación bajo la modalidad de ordinario y no bajo el sistema temporal, que fue lo que sucedió en el caso que nos ocupa, para lo cual nos permitimos transcribir el aparte pertinente (...)»*⁹.

Con ocasión del recurso de reconsideración, la Administración reiteró los argumentos que sustentaron el rechazo del descuento¹⁰ y que, como se vio, se contraen a que la demandante importó los bienes bajo la modalidad de importación temporal, lo cual, a juicio de la DIAN, hace improcedente el beneficio previsto en el artículo 258-2 E.T.

Marco general

Para fijar el alcance del descuento previsto en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario para la importación de maquinaria pesada para las industrias básicas, es preciso establecer el tratamiento fiscal que, en materia del impuesto sobre las ventas, tienen dichos bienes.

Con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 223 de 1995, el literal e) del artículo 428 del Estatuto Tributario dispuso:

⁹ De acuerdo con la Liquidación Oficial de Revisión objeto de demanda. (Fl. 239)

¹⁰ Fl. 160

<<Art. 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>>. (Se subraya).

Según la norma transcrita, la importación de maquinaria pesada para las industrias básicas, que no se produzca en el país e independientemente de la modalidad de importación utilizada, no causa el impuesto sobre las ventas; así mismo, precisa lo que debe considerarse como «*industria básica*».

No obstante, el artículo 6º de la Ley 223 de 1995 modificó el literal e) del artículo 428 del Estatuto Tributario, al señalar:

<<Art. 6º. Importaciones que no causan Impuesto. Modifíquese el literal e) del artículo 428 del Estatuto Tributario e inclúyase un nuevo literal f), así:

"e) La importación temporal de maquinaria pesada para industrias básicas, siempre y cuando dicha maquinaria no se produzca en el país. Se consideran industrias básicas las de minería, hidrocarburos, química pesada, siderurgia, metalurgia extractiva, generación y transmisión de energía eléctrica y obtención, purificación y conducción de óxido de hidrógeno. El concepto de maquinaria pesada incluye todos los elementos complementarios o accesorios del equipo principal. (...)

Parágrafo 2º transitorio. La modificación prevista para el literal e) de este artículo regirá únicamente a partir del primero de julio de 1996>>.
(Se subraya).

De la norma señalada se destaca que, a partir del 1º de julio de 1996, el beneficio fiscal de la exclusión del impuesto sobre las ventas, se limitó a las

importaciones temporales de maquinaria pesada para industrias básicas que no se produjera en el país.

De otro lado, el artículo 50 de la mencionada Ley 223 de 1995, adicionó el artículo 258-2 del Estatuto Tributario y estableció la posibilidad de descontar en el impuesto sobre la renta, el IVA causado con la importación de maquinaria pesada para las industrias básicas, al señalar:

<<Art. 50. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

Art.258-2. Impuesto sobre las ventas en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas. El impuesto sobre las ventas que se cause en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas, deberá liquidarse y pagarse con la declaración de importación.

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

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

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

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

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

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

Para dilucidar la presente controversia en relación con el alcance de la norma transcrita, resulta relevante remitirse a los antecedentes legislativos del artículo 258-2 del Estatuto Tributario, introducido por el artículo 50 de la Ley 223 de 1995, los cuales además fueron aportados con la demanda.

La Sala advierte que en la exposición de motivos del proyecto de ley presentado por el Gobierno Nacional y que finalmente se convirtió en la Ley 223 de 1995, al referirse a los *OBJETIVOS Y JUSTIFICACIÓN DEL PROYECTO*, dentro del acápite de «*ASPECTOS PRINCIPALES DEL PROYECTO*», resaltó lo siguiente:

«A. Impuesto sobre las ventas. IVA.

4).- Se hace equitativo el tratamiento de los bienes de capital, de manera que **en todos los casos se pague el IVA, y al mismo tiempo, sea posible siempre acreditarlo en el impuesto de renta de los siguientes años**. Esta medida comienza a operar a partir del 1º de enero de 1996». (Se resalta).

Ahora bien, en el tránsito de las discusiones del proyecto de Ley, se propuso la redacción del siguiente artículo:

<<Art. 55.- Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

Artículo 258-2. Impuesto Sobre las Ventas en la Importación de Maquinaria Pesada para Industrias Básicas. El impuesto sobre las ventas que se cause en la importación de maquinaria pesada para

industrias básicas, deberá liquidarse y pagarse con la declaración de importación.

Cuando la maquinaria importada tenga un valor CIF superior a quinientos mil dólares (US\$500.000.00) el pago del impuesto sobre las ventas podrá realizarse de la siguiente manera: 40% con la declaración de importación y el saldo en dos (2) cuotas iguales dentro de los dos años siguientes. Para el pago de dicho saldo el importador deberá suscribir acuerdo de pago ante la Administración de Impuestos y Aduanas respectiva, en la forma y dentro de los plazos que establezca el Gobierno Nacional.

El valor del impuesto sobre las ventas pagado por el importador, podrá descontarse del impuesto sobre la renta a su cargo, correspondiente al periodo gravable en el que se haya efectuado el pago y en los cuatro (4) periodos siguientes.

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

Este descuento sólo será aplicable a importaciones realizadas a partir del 1º de enero de 1996. (Se subraya).

De la norma transcrita se evidencia que las discusiones se centraron en los periodos en que era procedente aplicar el descuento del IVA por la importación de la maquinaria y si bien el legislador quiso limitar el beneficio a que el descuento se realice en determinados periodos gravables¹¹, tal circunstancia no fue incluida en el texto final del artículo, que corresponde al transcrito inicialmente y que permite el descuento en el periodo en que se realizó el pago y «en los periodos siguientes». En cualquier caso, este aspecto no fue objetado por la DIAN en los actos demandados.

¹¹En el que se pagó el impuesto y en los 4 periodos siguientes.

Ahora bien, de la interpretación teleológica del artículo 258-2 del Estatuto Tributario, la Sala concluye que el fin previsto por el legislador fue hacer «*equitativo el tratamiento*» a los bienes de capital y únicamente someterlos a que «*en todos los casos se pague el IVA*» y «*al mismo tiempo, sea posible siempre acreditarlo en el impuesto de renta de los siguientes años*».

En esas condiciones, la Sala estima que el descuento del IVA procede, tanto para las importaciones ordinarias como para las importaciones temporales de maquinaria, pues ni de las discusiones ni del texto definitivo del artículo 258-2 del Estatuto Tributario, se puede concluir que la norma hizo solo referencia a una determinada modalidad de importación. En todo caso, se precisa que el beneficio es aplicable a las importaciones temporales a largo plazo, pues en estos casos sí están sometidas al pago de tributos aduaneros.

Precisamente, en el Concepto Tributario 052671 del 12 de julio de 2007, cuando se le solicitó reconsiderar el Concepto 070217 de octubre 28 de 2002 en el que se fundamentaron los actos, indicó:

«A diferencia de lo tratado en el concepto antes citado (Concepto 070217 de 2002), el consultante en esta oportunidad hace mención al tratamiento del IVA pagado en la importación temporal a largo plazo de bienes que se producen en el país, caso en el cual es preciso manifestar, que el impuesto sobre las ventas pagado en la importación temporal de maquinaria pesada para las industrias básicas, se puede tratar como descuento tributario del impuesto sobre la renta a su cargo correspondiente al periodo gravable en el que se haya efectuado el pago y en los siguientes, de acuerdo a lo previsto en el artículo 258-2 del Estatuto tributario, sin perjuicio del cumplimiento de las exigencias que la misma norma establece para la oportunidad y forma de pago del impuesto». (Se subraya).

Como se advierte, la Administración igualmente interpretó que el IVA pagado en las importaciones temporales a largo plazo también podía tomarse como descuento tributario en el impuesto sobre la renta y precisó que en el Concepto 070217 de octubre 28 de 2002, no se había hecho referencia a este tipo de importación, porque no había sido mencionada por el consultante.

Sobre la forma de pago del IVA en la importación y el periodo en el que se solicitó el descuento, como se vio, no fueron objeto de cuestionamiento por la DIAN en los actos acusados y, por ende, no resulta procedente que la demandada se haya referido a la forma de pago del impuesto como motivo de rechazo del beneficio con ocasión de la contestación de la demanda.

En efecto, en la Liquidación Oficial de Revisión y frente al requisito de la forma de pago, la Administración señaló que *«si bien es cierto el inciso primero de la norma en cuestión [art. 258-2] consagró que el IVA se pagará con la declaración de importación, el inciso segundo señala que el importador “podrá” pagar el IVA en forma diferida en dos años, lo cual no significa que si el contribuyente se acoge a un medio de pago diferido tenga que ser en forma exclusiva en los términos establecidos en la norma en cuestión, por cuanto la norma establece la expresión “podrá” como opción de pago»*.

En consecuencia, la Sala advierte que el descuento del IVA pagado por la importación de maquinaria pesada para industria básica, previsto en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario, procede tanto para las importaciones ordinarias como para las temporales a largo plazo.

Caso concreto

De los antecedentes administrativos se establece que la demandante importó en la modalidad de importación temporal a largo plazo, maquinaria pesada para industrias básicas, entre el 24 de noviembre de 1995 y el 24 de julio de 2008, según se desprende de 56 declaraciones de importación y por las cuales se pagó por concepto de IVA un total de \$14.130.800.178. El listado de las importaciones y el valor del tributo fue incluido en el emplazamiento para corregir y en el requerimiento especial, información que no fue controvertida por la actora¹².

Según se advierte de la liquidación oficial de revisión, mediante Resolución 054 del 13 de octubre de 1995, el Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales de Barranquilla aprobó la importación temporal de la maquinaria por un periodo de 15 años y para diferir el pago a un plazo de cinco años¹³, hecho que la actora acepta en la demanda.

En la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2002, la demandante solicitó un descuento por la suma de **\$484.849.000** con fundamento en lo previsto en el artículo 258-2 ET.

En este punto precisa la Sala que, si bien como lo advirtió el Ministerio Público, las once primeras declaraciones de importación relacionadas por la Administración son anteriores al 1º de julio de 1996 [24-11-95 al 19-06-96], fecha a partir de la cual se podía hacer uso del descuento, lo cierto es que en la declaración de renta del año 2002 la sociedad registró como <<DESCUENTO IVA BIENES DE CAPITAL>> la suma de \$484.849.000, cuyo monto es inferior al total en pesos de las declaraciones señaladas, por valor de \$14.130.800.178.

¹² Fls. 186 y 187.

¹³ Aunque la Resolución 054 de 1995 no obra en el expediente, se tomaron los datos referidos en la liquidación oficial de revisión. (fl. 238)

Lo anterior indica que de las sumas descontadas en la declaración del impuesto sobre la renta no necesariamente corresponden a las once primeras declaraciones señaladas, pues de una parte, la actora no solicitó como descuento el valor total pagado por concepto de IVA en las 56 declaraciones a que se ha hecho referencia y, de otra parte, no existe certeza sobre cuáles declaraciones se pidió el descuento. Por lo demás, la Sala advierte que la Administración no cuestionó este requisito específico.

Por consiguiente, la modalidad de importación utilizada por la demandante no impedía a la actora acceder al descuento previsto en el artículo 258-2 ET, pues como se explicó, tanto de la interpretación gramatical como teleológica, la norma no condicionó el beneficio únicamente a las importaciones en la modalidad ordinaria, como se señaló en los actos demandados.

Ahora bien, el Concepto DIAN 070217 del 28 de octubre de 2002, que sirvió de soporte de los actos administrativos demandados, se refirió i) a la exclusión del IVA para las declaraciones de importación por la modalidad temporal de bienes no producidos en el país, a la que se refiere el literal e) del artículo 428 ET y ii) al descuento del IVA pagado en las declaraciones de importación bajo la modalidad ordinaria en el impuesto sobre la renta, sin señalar que el beneficio sólo operaba para esta última modalidad de importación, como lo entendió la Administración. El concepto señaló:

«La importación por modalidad temporal de maquinaria pesada para industrias básicas que no se produzca en el país, a que hace referencia el literal e) del artículo 428 del Estatuto Tributario, goza de exclusión del impuesto sobre las ventas y para ello, solamente se requiere consignar estas condiciones en los documentos que la soportan, los que se deberán conservar para posteriores verificaciones de la Administración, durante el término que establece la Ley para el efecto. Con relación a la condición de no producirse en Colombia la maquinaria, el inciso 2° del artículo 482-1 del mismo Estatuto prevé:

“Cuando en cualquier caso se requiera certificación de la no existencia de producción nacional, para que no se cause el impuesto sobre las ventas en las importaciones, dicha certificación deberá expedirse por parte del Incomex” Actualmente, la certificación se dará por la dependencia del Ministerio de Comercio Exterior que tenga asignada esta función.

El beneficio referente a la importación por la modalidad ordinaria, de maquinaria pesada para industrias básicas, está contenido en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario. Se contrae al descuento en el Impuesto sobre la Renta correspondiente al periodo gravable en el que se haya efectuado el pago y en los periodos siguientes, del Impuesto sobre las Ventas pagado en la importación de este tipo de bienes, efectuada a partir del 1º de julio del año 1996 cuando la maquinaria importada tenga un valor CIF superior a quinientos mil dólares (US\$500.000), y a la posibilidad de que este pago pueda realizarse: el 40% con la declaración de importación y el saldo en dos (2) cuotas iguales dentro de los dos años siguientes, para lo cual, el importador deberá suscribir acuerdo de pago con la Administración». (Se subraya).

Así las cosas, la Sala advierte que la Administración le dio un alcance indebido al Concepto Dian 070217 del 28 de octubre de 2002, el cual, se insiste, fue el que sirvió de fundamento a los actos administrativos demandados.

Por lo demás, como se indicó, el concepto transcrito fue complementado por el Concepto 052671 del 12 de julio de 2007, en los términos ya explicados, en los que se interpretó que el descuento también era aplicable al IVA pagado por la importación temporal a largo plazo de maquinaria básica pesada de bienes producidos en el país, porque los no producidos están excluidos.

De otro lado, en relación con la sanción al contador prevista en el artículo 660 del Estatuto Tributario, la Sala advierte que esta procede cuando «en la

providencia que agote la vía gubernativa, se determine un mayor valor a pagar por impuesto o un menor saldo a favor, en una cuantía superior a (590 Uvt) originado en la inexactitud de datos contables consignados en la declaración tributaria». Sin embargo, al declararse la nulidad de los actos demandados queda sin sustento fáctico que la Administración adelante la actuación correspondiente para la imposición de la sanción anunciada.

En esas condiciones, la Sala revocará la sentencia del 6 de octubre de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo de Atlántico, que negó las súplicas de la demanda y, en su lugar, anulará los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, declarará en firme la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2002, presentada por TEBSA S.A. E.S.P.

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 6 de octubre de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, objeto de apelación. En su lugar,

SEGUNDO.- DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 020642006000003 del 8 de febrero de 2006 y de la Resolución 020662007000013 del 27 de febrero de 2007 expedidas por la Administración Local de Impuestos de Barranquilla.

TERCERO.- A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2002, presentada por TEBSA S.A.

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

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ