



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., veinticinco (25) de septiembre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 13001-23-33-000-2014-00066-01 (22179)
Demandante: ROYAL & SUN ALLIANCE SEGUROS S. A. (COLOMBIA) RSA
ROYAL & SUN ALLIANCE SEGUROS S. A. (COLOMBIA) RSA
Demandado: DIAN
Temas: Sanción por infracción aduanera. Cambio de modalidad de importación temporal a ordinaria. Pago de tributos aduaneros. Póliza de cumplimiento.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 26 de junio de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, que negó pretensiones y se abstuvo de condenar en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante importación temporal a largo plazo, el 24 de noviembre de 2008, Leasing Corficolombiana S. A., a través de una SIA, importó «*una planta eléctrica con motor QSV 91G (...)*» para la industria básica de hidrocarburos, que permanecería en Colombia por 36 meses (f. 4 ca). Dicha declaración fue corregida el 09 de mayo de 2009, a efectos de disminuir el número de cuotas en que se pagarían los tributos aduaneros (f. 3 vto. ca).

A pesar de que los bienes importados estaban excluidos del IVA, conforme al artículo 428-1, letra e) del ET, y también exentos del arancel según la subpartida arancelaria aplicada (art. 9.º, letra h, Dcto 255 de 1992 en concordancia con el artículo 1.º del Dcto. 4743 de 2005), la actora liquidó y pagó en seis cuotas estos tributos, en cuantía total de \$503.133.605.

Las obligaciones adquiridas, de acuerdo con la modalidad de importación, fueron garantizadas mediante la póliza de cumplimiento de disposiciones legales nro. 38283, del 25 de noviembre de 2008, y sus correspondientes adiciones, emitidas por Royal & Sun Alliance (Colombia) S. A. (en adelante RSA o la aseguradora), que es la demandante en el presente proceso (ff. 45 a 47 vto. ca).

La anterior importación debió finalizar el 28 de noviembre de 2011; sin embargo, no se culminó el procedimiento de importación temporal en el plazo autorizado, por lo cual, con miras a sanear la infracción aduanera, la agencia de aduanas Panaduanas Ltda., el 03 de enero de 2012, pagó la multa de \$794.000, equivalente a siete salarios, mínimos, mensuales, legales y vigentes reducidos al 20 % (ff. 34 y 34 vto. ca).

Sumado a este hecho y aun cuando ya había vencido el plazo para finalizar la importación temporal, la importadora presentó declaración, tipo modificación, el 02 de mayo de 2012, en la cual cambió la modalidad de importación de temporal a ordinaria. Respecto de esta declaración, la importadora, a pesar de que liquidó tributos aduaneros por valor de \$294.287.000 (arancel por \$67.497.000 e IVA por \$226.790.000), no los pagó, sino que registró en la casilla «*valor pagos anteriores*» la suma de \$503.133.605, suma que fue liquidada en la primera declaración de importación temporal del 24 de noviembre de 2008 (f. 82 ca).

Ahora bien, la importadora solicitó a la DIAN preferir liquidación oficial de corrección, para que se disminuyera la totalidad de los tributos aduaneros determinados en la declaración presentada el 09 de mayo de 2009 [en esa declaración la demandante había corregido el número de cuotas con las que

se pagarían los impuestos allí liquidados]. Al efecto, a través de la Liquidación Oficial de Corrección nro. 001296, del 24 de mayo de 2012, la Administración disminuyó a \$0 los tributos aduaneros liquidados, por cuanto se verificó que, para la modalidad de importación temporal, la mercancía se encontraba excluida del IVA y, a su vez, de acuerdo con la clasificación arancelaria de los bienes importados, se encontraba exenta del impuesto de arancel (ff. 49 a 52 ca).

Teniendo en cuenta que la Administración disminuyó a \$0 los tributos aduaneros determinados por la contribuyente, dicha importadora —Leasing Corficolombiana— solicitó, el 06 de junio de 2012, la devolución de esos tributos, petición que fue resuelta de forma favorable en la Resolución 442, del 04 de octubre de 2012, en la cual se ordenó devolver la suma de \$503.133.684 (ff. 44 a 46 ca).

El 05 de julio de 2013, previo requerimiento especial aduanero (ff. 213 a 219 ca), la Administración de aduanas emitió la Resolución 1033, con la cual sancionó a la importadora en cuantía de \$3.749.200, por el incumplimiento del régimen de importación temporal a largo plazo. Asimismo, determinó el IVA que se causó por el cambio de modalidad de importación en la suma de \$236.553.912 y dispuso hacer efectiva la póliza de cumplimiento otorgada por Royal & Sun Alliance S. A. (ff. 228 a 237 ca).

Tras la interposición del recurso de reconsideración (ff. 259 a 265 ca), la DIAN confirmó el acto sancionatorio en la Resolución 1555, del 09 de octubre de 2013 (ff. 330 a 346 ca).

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 3 y 4):

3.1 Que con base en las razones de derecho que sustentan esta demanda, se declare, respecto de RSA, la nulidad de las siguientes actuaciones administrativas:

3.1.1 Resolución nro. 1033 del 05 de junio de 2013, proferida dentro del expediente nro. CU 2011 2012 01167, por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena, por medio de la cual se impone una sanción a Leasing Corficolombiana S. A. Compañía de Financiamiento Nit. 800.024.702-8, en el

régimen de importación aplicable únicamente al importador, en relación con la declaración de importación temporal a largo plazo para reexportación en el mismo estado nro. 01204100852227 del 24 de noviembre de 2008, respecto de la cual Royal & Sun Alliance Seguros (Colombia) S. A. emitió seguro de cumplimiento de disposiciones legales mediante la Póliza nro. 38283 del 25 de noviembre de 2008.

3.1.2 Resolución nro. 1555 del 09 de octubre de 2013 mediante la cual la División Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por Royal & Sun Alliance Seguros (Colombia) S. A. en contra de la Resolución nro. 1033 del 05 de julio de 2013.

3.2 Que en consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, se determine que, en el presente asunto, no hay lugar a ejecutar la Póliza nro. 38283 del 25 de noviembre de 2008 emitida por RSA, en la medida en que está demostrado que i) no hay lugar al pago de tributos aduaneros por cuanto no ha existido modificación de la modalidad de importación temporal a largo plazo a importación ordinaria, y ii) existió una indebida tasación de la sanción por extemporaneidad en la terminación de la importación temporal a largo plazo.

3.3 Solicito que se condene en costas a la parte demandada, en el evento de que las anteriores pretensiones sean favorables a mi poderdante.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 y 83 de la Constitución; 3 y 137 del CPACA, y 150, 156 y 482-1 del Decreto 2685 de 1999 (EA). El concepto de violación planteado se sintetiza así:

Aseguró que la demandante emitió póliza de cumplimiento de disposiciones legales a la empresa Leasing Corficolombiana (importadora), con la finalidad de garantizar el cumplimiento de las obligaciones legales del régimen de importación temporal a largo plazo, modalidad con la cual se declaró la importación de «*una planta eléctrica con motor QSV 91G (...)*». Las obligaciones garantizadas por la actora consistieron en: (i) reexportar la mercancía al país de origen, antes del 28 de noviembre de 2011 (3 años contados desde el levante) o, en ese mismo plazo, cambiar la modalidad de importación temporal a ordinaria y (ii) efectuar el pago de los tributos aduaneros correspondientes.

Advirtió que, para esa modalidad de importación, la mercancía se encontraba excluida del IVA (art. 420, letra e) del ET) y, en atención a la subpartida arancelaria empleada, los bienes importados estaban exentos del arancel (art. 9, letra h, del Decreto 255 de 1992). En todo caso, esa circunstancia no fue objeto de discusión por las partes.

Para contextualizar el debate, la demandante advirtió que las mercancías importadas en la modalidad de importación temporal están sometidas a un

plazo, vencido el cual no se podía cambiar la modalidad de importación ordinaria, ya que precluía la oportunidad para variar esa modalidad, según lo previsto en los artículos 150 y 156 del EA. En otras palabras, únicamente dentro del plazo de autorización para finalizar la importación temporal, la importadora podía modificar la modalidad de la importación, esto es, hasta el 28 de noviembre de 2011, de tal manera que fue ineficaz la declaración de importación, tipo modificación, que presentó Leasing Corficolombiana el 02 de mayo de 2012.

Sostuvo que, si bien la importadora ya no podía modificar la modalidad de la importación temporal, tal facultad permanecía en la DIAN, quien, de oficio, podía variarla al tipo ordinario de importación. Como la autoridad aduanera no ejercitó esa facultad, la demandante consideró que no era posible que se hiciera efectiva la póliza de cumplimiento para obtener el pago del IVA por el cambio de modalidad en la importación, pues, de acuerdo con las primeras declaraciones de importación [la del 24 de noviembre de 2008 y su corrección presentada el 09 de mayo de 2009], las mercancías importadas se encontraban excluidas del IVA, habida consideración de la modalidad de importación temporal.

De acuerdo con lo expuesto, aseguró que los actos acusados incurrieron en falsa motivación y en vulneración de los principios previstos en el artículo 3.º del CPACA, en tanto que la DIAN no ejercitó su facultad oficiosa para modificar la modalidad de importación, conforme lo ha dilucidado la misma Administración en el Concepto nro. 068503, del 24 de agosto de 2009.

Adicionalmente, adujo que los actos tasaron incorrectamente la sanción que procedía conforme al artículo 487-1 del EA, puesto que no se tuvo en cuenta el pago que hizo la importadora —a título de sanción por incumplimiento del régimen de importación temporal— por la suma de \$794.000, correspondiente a la multa de 7 salarios, mínimos, mensuales, legales y vigentes, reducidos al 20 %. Por ello, estimó que si la DIAN consideró que el pago fue inferior al que correspondía, debió detraer la suma pagada por la importadora.

Por otro lado, consideró que la Administración vulneró el debido proceso y el principio de buena fe de la demandante, por cuanto los argumentos relativos a la enervación de la exclusión de los tributos aduaneros son distintos en la resolución sanción y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. En el primer acto, la DIAN aseguró que dichos tributos se adeudan por el cambio de modalidad de la importación a ordinaria, mientras que en el segundo afirmó que los impuestos se debían pagar producto de la declaratoria del incumplimiento del régimen de importación temporal. Para la

actora, esa contradicción le impidió ejercer su derecho de defensa en debida forma.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones (ff. 80 a 89)

Adujo que el cambio de modalidad de importación que hizo la agente de aduanas de Leasing Corficolombiana fue extemporáneo y, además, omitió el pago de los tributos aduaneros liquidados. Debido a ello, la Administración ejerció su potestad sancionadora, prevista en el artículo 150 del EA, consistente en obtener el pago del IVA que surgió por el cambio de modalidad de la importación. Que, si bien los tributos aduaneros inicialmente determinados en la declaración de importación temporal a largo plazo fueron devueltos por la DIAN, lo cierto fue que, con posterioridad, la modalidad de la importación se cambió a la ordinaria y tal situación aparejó que los bienes importados pasaron de estar excluidos del IVA a estar gravados con ese impuesto.

Indicó que la Administración no podía aceptar el pago de la sanción que hizo la importadora en el monto de \$794.000, por cuanto, en virtud del artículo 521 del EA, además del pago de la sanción, debieron sufragarse los tributos aduaneros correspondientes, debido al cambio en la modalidad de la importación.

Atendiendo a las anteriores explicaciones, la DIAN aseveró que las obligaciones afianzadas por la aseguradora —quien interviene en el proceso como demandante— podían satisfacerse al hacerse efectiva la garantía.

En cuanto a la alegada vulneración del derecho de defensa, la Administración consideró que sus actos estuvieron debidamente motivados y respetaron las oportunidades para el ejercicio del derecho de defensa y contradicción, con lo cual no se quebrantaron los mencionados derechos.

Sentencia apelada

Mediante sentencia del 26 de junio de 2015, el Tribunal Administrativo de Bolívar negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones (ff. 116 a 123 vto.):

Precisó que la sanción impuesta por la demandada se fundamentó en el hecho de que la importadora no finalizó la importación temporal en el plazo autorizado. Que, de forma concurrente con la declaración del incumplimiento de esa obligación aduanera, la DIAN podía sancionar a la importadora para obtener el pago del IVA una vez que se hizo el cambio de la modalidad de la importación, puesto que la exclusión del IVA solo aplicaba para la modalidad de la importación temporal y no para la ordinaria.

Respecto de la concordancia entre la motivación del acto sancionatorio y del que desató el recurso de reconsideración, el tribunal halló que estos coincidieron en los hechos que originaron la sanción y en la explicación que se hizo sobre la enervación de la exclusión del IVA. De todas formas, indicó que el acto que resolvió el recurso interpuesto amplió la fundamentación normativa, pero ello no implicó que se hayan variado los aspectos cuestionados desde el acto primigenio.

Recurso de apelación

La demandante apeló la sentencia del tribunal (ff. 127 a 135), en los siguientes términos:

Insistió en que, los bienes importados no están gravados con el IVA, pues, aun cuando hubo incumplimiento de la importación temporal en el plazo autorizado, la Administración no ejerció su potestad oficiosa para variar la modalidad de la importación a la ordinaria y, con ello, enervar la exclusión del IVA de ese tipo de importación. Consideró que, desde ese punto de vista, fue ineficaz el cambio de modalidad de importación que hizo la importadora en la declaración presentada el 02 de mayo de 2012, debido a que, para ese momento, Leasing Corficolombiana no podía modificar el tipo de importación; en cambio, la DIAN sí podía hacerlo (art. 150 del EA). Como la Administración no fue quien modificó la modalidad de la importación, la recurrente aseguró que no surgió la obligación de pagar el IVA, sino que se mantuvo la exclusión del tributo, conforme a las declaraciones de importación temporal que fueron presentadas por la importadora.

De esta forma, concluyó que no podía hacerse efectiva la póliza para obtener el pago del IVA.

Alegatos de conclusión

La parte demandante reiteró lo dicho en el recurso de apelación (ff. 181 a 189).

A su turno, la demandada, insistió en que el incumplimiento del régimen de importación temporal enervó la exclusión del IVA, así que dicho acto hizo resurgir la obligación sustancial de este tributo por cuenta del cambio en la modalidad de importación (ff. 192 a 195).

Concepto del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público guardó silencio en esta oportunidad

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala debe decidir sobre la legalidad de los actos demandados, de conformidad con el cargo de apelación formulado por la parte demandante contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Bolívar, proferida el 26 de junio de 2015, que negó las pretensiones de la demanda.

Concretamente, se deberá establecer si la declaración de importación del 02 de mayo de 2012, que presentó la sociedad Leasing Corficolombiana, por medio de la cual se cambió la modalidad de importación a la ordinaria, conllevó a que los bienes inicialmente excluidos del IVA pasaran a estar gravados con ese tributo.

Al efecto, la demandante —Royal & Sun Alliance— garantizó, mediante póliza de seguro, las obligaciones que eventualmente pudieran surgir del incumplimiento del régimen de importación temporal tramitado por Leasing Corficolombiana. Debido a que la importadora incumplió dicho régimen, la DIAN procedió a sancionar a Leasing Corficolombiana y a determinar el IVA que pasó a gravar los bienes importados, por cuenta del cambio de modalidad de importación a la ordinaria. Seguidamente, en el acto que determinó la infracción aduanera y estableció el monto del IVA adeudado por la importadora, la Administración ordenó hacer efectiva la póliza emitida por la demandante.

En criterio de RSA, a la fecha, los bienes importados en las declaraciones de importación temporal se mantienen excluidos del IVA, pues, vencido el plazo de autorización para permanecer los bienes en esa modalidad, la Administración es la única que puede cambiar la modalidad de la importación aduanera a ordinaria, así que la declaración de importación, tipo modificación, presentada por Leasing Corficolombiana, el 02 de mayo de 2012, no tuvo la entidad de hacer ese cambio. Por lo tanto, sostiene que la modificación de la

modalidad de importación a ordinaria es el único supuesto que enerva la exclusión del IVA y, como ello no ocurrió, los actos acusados no pueden exigírsele a la aseguradora que pague dicho impuesto.

2- A los anteriores efectos, la Sala reiterará, en lo pertinente, la posición de esta Sección en un caso análogo al debatido (sentencia del 25 de julio de 2019, exp. 22175, CP: Milton Chaves García).

El artículo 87 del Decreto 2685 de 1999 (Estatuto Aduanero vigente para la época de los hechos) prevé que la obligación aduanera, en operaciones de importación, nace por la introducción de mercancía de origen extranjero al territorio aduanero nacional. Dicha obligación comprende, entre otros aspectos, la presentación de la declaración de importación y el pago de los tributos y sanciones a que haya lugar.

Por su parte, el artículo 116 *ibidem* establece las distintas formas o modalidades para importar mercancía al territorio aduanero nacional, dentro de las cuales se encuentra la importación temporal a largo plazo. Esta consiste en «*la importación al territorio aduanero nacional, con suspensión de tributos aduaneros, de determinadas mercancías destinadas a la reexportación en un plazo señalado, sin haber experimentado modificación alguna*» (art. 142 *ibíd.*).

Los bienes que se amparan en esa modalidad de importación deben ser de capital, incluidas las piezas y accesorios que sean necesarios para su normal funcionamiento, siempre que sean allegados en el mismo embarque. Adicionalmente, el término máximo para perfeccionar o finalizar esa importación será de cinco años, contados a partir del levante de la mercancía (art. 143 *idem*).

Al diligenciarse la declaración de importación temporal a largo plazo, deberán determinarse los tributos aduaneros, de conformidad con el artículo 145 *ejusdem*, cuando a ello hubiere lugar, esto es, se liquidarán en dólares de EE. UU. a las tarifas vigentes al momento de su presentación y, además, se señalará el término de permanencia de la mercancía en el territorio aduanero nacional. Dicha norma permite que el contribuyente pague los tributos en cuotas semestrales, distribuidas en el tiempo de permanencia de los bienes importados, para lo cual, los pagos se convertirán a pesos colombianos, con observancia de la tasa de cambio vigente y se harán por cada semestre vencido.

A efectos de esa modalidad de importación se deberá constituir garantía en el equivalente al 150 % de los tributos aduaneros, a fin de respaldar el pago de los impuestos, intereses moratorios y las sanciones a que haya lugar (art. 147 del EA).

Ahora bien, una vez que los bienes han sido importados en esa modalidad, esta deberá finalizarse, bien sea que se reexporte la mercancía o que se decida dejar dentro del territorio, de manera que, en este último caso, antes del vencimiento de la importación temporal, el importador hará el cambio de modalidad a importación ordinaria o con franquicia y pagará los tributos que se establezcan, si fuere el caso, los intereses causados y la sanción correspondiente (art. 150 *ibíd.*). Igualmente, podrá finalizarse la importación temporal a largo plazo cuando, por fuerza mayor o caso fortuito, se destruya la mercancía, cuando se legalice o, finalmente, cuando la Administración modifica, de oficio, la modalidad de la importación, conforme al artículo 150 *ibidem.* (art. 156).

Tratándose de la competencia que tiene la Administración para modificar la modalidad de la importación, el inciso tercero del artículo 150 del EA, prescribe que, en caso de que el importador incumpliere el régimen de importación temporal a largo plazo, la autoridad aduanera proferirá un acto administrativo que declare el incumplimiento del importador y ordenará hacer efectiva la garantía, en el monto correspondiente a las cuotas insolutas de los tributos, más los intereses moratorios y el monto de las sanciones correspondientes previstas en el artículo 482-1 del mismo estatuto.

Nótese que la infracción consiste en que el importador incumpla la finalización de la importación temporal en el término autorizado, pero ello no impide que el importador, aun cuando venciere el plazo otorgado, pueda modificar el tipo de la importación a ordinaria, siempre que la Administración no haya declarado el incumplimiento de ese régimen de importación temporal.

Expedido y ejecutoriado el acto que declara el incumplimiento del régimen de importación temporal, la autoridad que haya otorgado el levante de la mercancía, de oficio, modificará la modalidad de la declaración de importación temporal a importación ordinaria «*a menos que el importador compruebe que en dicho lapso reexportó la mercancía*»; es decir, que aun en el evento en que haya vencido el plazo para finalizar la importación temporal, el importador podrá reexportar la mercancía antes de que la Administración modifique la modalidad de la importación.

Según lo analizado, el importador tiene un límite, en principio, para modificar la modalidad de la importación temporal; que, como ya se dijo, se cumple con la declaración del incumplimiento por parte de la DIAN. Empero, una vez se incumple el plazo de finalización de la importación, la potestad sancionadora de la DIAN se mantendrá, aun cuando el importador modifique la modalidad de la importación o reexporte la mercancía, pues la infracción aduanera se da

por el incumplimiento de la finalización de la importación temporal dentro del plazo conferido, según los supuestos del artículo 482-1 del EA. Con todo, se precisa que, en la presente controversia, la modificación de la modalidad de la importación la efectuó Leasing Corficolombiana antes de que la DIAN declarara su incumplimiento, es decir, este es un caso que refleja, de manera típica, la previsión contenida en el inciso primero del artículo 150 del EA.

3- En el *sub lite*, el debate se concentra en el pago del IVA que reclama la Administración, a través de la póliza de cumplimiento otorgada por la demandante a Leasing Corficolombiana.

Como fue explicado en los antecedentes procesales, Leasing Corficolombiana importó, en la modalidad temporal, bienes destinados a la industria básica de los hidrocarburos, de tal manera que estos estarían excluidos del IVA, de conformidad con el artículo 428, letra e) del ET y, además, exentos del arancel (art. 9, letra h del Dcto 255 de 1997 y 4743 de 2005). No obstante, de manera equivocada, la importadora liquidó y pagó los tributos aduaneros en un total de \$503.133.605 (f. 4 ca).

La Sala observa que, con ocasión de la anterior declaración, la importadora efectuó dos actuaciones que a continuación se describen:

3.1- En cuanto a los tributos que de forma equivocada la importadora liquidó y pagó, se observa que, el 23 de junio de 2011, dicha sociedad solicitó a la DIAN que, mediante liquidación oficial, corrigiera la declaración de importación temporal inicialmente presentada, comoquiera que se habían liquidado y pagado los tributos aduaneros, siendo que los bienes estaban excluidos del IVA y exentos del arancel (f. 49 ca).

En atención a esta solicitud, la Administración expidió la Liquidación Oficial de Corrección nro. 001296, del 24 de mayo de 2012, que disminuyó a \$0 los tributos aduaneros determinados por la importadora en la declaración presentada el 09 de mayo de 2009 (ff. 49 a 52 ca). A continuación, Leasing Corficolombiana solicitó la devolución del pago en exceso de \$503.133.684, los cuales fueron devueltos por la Administración, mediante la Resolución 442, del 04 de octubre de 2012 (ff. 44 a 46 ca).

3.2 Por otra parte, respecto de las obligaciones originadas en la modalidad de importación temporal, la Sala observa que el plazo para finalizarla culminó el 28 de noviembre de 2011; pero, llegada esa fecha, la importadora no reexportó ni cambió la modalidad de la importación, conforme al artículo 156 del EA. En cambio, desde el 23 de junio de 2011, había solicitado a la DIAN que expidiera

liquidación oficial de corrección, para que se disminuyeran a \$0 los tributos aduaneros liquidados en la declaración inicialmente presentada.

Pese a que se había vencido el plazo para finalizar la importación temporal, la importadora, el 02 de mayo de 2012, presentó la declaración de importación nro. 13303090169711, mediante la cual modificó la modalidad de la importación temporal a la ordinaria. En esta ocasión, liquidó tributos aduaneros por valor de \$294.287.000 (arancel por \$67.497.000 e IVA por \$226.790.000), mas no los pagó, pues registró en la casilla «*pagos anteriores*» la suma de \$503.133.685 (f. 47 ca).

Fue con posterioridad a la anterior declaración de importación que la DIAN emitió la Liquidación Oficial de Corrección nro. 001296, del 24 de mayo de 2012, con la cual se disminuyeron a \$0 los tributos inicialmente declarados y, por cuenta de este acto, la Administración devolvió la suma de \$503.133.685, a través de la Resolución 442, del 04 de octubre de 2012.

3.3- Sin embargo, resulta que, a la luz del artículo 150 del EA, el cambio de modalidad de la importación a la ordinaria conllevaba a que desapareciera el supuesto fáctico y jurídico que mantenía la exclusión del IVA, pues dicha exclusión operaba mientras se tratara de una importación temporal de maquinaria pesada para la industria básica y, debido a que la propia importadora modificó la modalidad de la importación a ordinaria, se enervó la exclusión del IVA, así que debía pagarse el tributo.

A este respecto, la Sala insiste en que, de acuerdo con el inciso primero del artículo 150 del EA, el importador podrá modificar la declaración de importación temporal a ordinaria, aun cuando haya finalizado el plazo autorizado y previo a la declaratoria del incumplimiento del régimen de importación. Más aún, el inciso tercero del artículo 150 *ibidem*, prescribe que, en caso de que se declare el incumplimiento del régimen de importación temporal, el importador podrá reexportar la mercancía, siempre que la Administración, en uso de sus facultades oficiosas, aún no haya expedido el acto que modifica la declaración de importación a ordinaria. Todo lo anterior, sin perjuicio de que subsista la infracción aduanera del artículo 482-1, toda vez que uno de los tipos infractores consiste en «*[n]o terminar la modalidad de importación temporal para reexportación en el mismo Estado antes del vencimiento del plazo de la importación, aun cuando se hubiese pagado oportunamente las cuotas de los tributos aduaneros correspondientes*».

Teniendo en cuenta que en el presente asunto Leasing Corficolombiana cambió la modalidad de la importación a ordinaria, lo cual acaeció con posterioridad al plazo autorizado —i. e. 28 de noviembre de 2011—, le

correspondía a la importadora pagar el IVA correspondiente, pero lo que ocurrió fue que esa sociedad presentó sin pago la declaración, a pesar de que registró un arancel por \$67.497.000 e IVA por \$226.790.000. Ello fue así, debido a que, para esa fecha, la importadora tenía a su favor la suma de \$503.133.685 que había pagado por tributos aduaneros, con ocasión de la declaración de importación temporal.

La importadora, el 06 de junio de 2012, a sabiendas de que cambió la modalidad de la importación a ordinaria y que ello conllevaría la obligación de pagar el IVA, optó por solicitar la devolución de la totalidad de lo pagado en la declaración de importación temporal presentada el 09 de mayo de 2009. Por su parte, la Administración bien pudo rechazar la solicitud de devolución, teniendo en cuenta que la actora había modificado la modalidad de importación y que dicha declaración fue presentada sin pago, pero, en vez de imputar lo correspondiente para cubrir ese tributo, la DIAN devolvió la suma de \$503.133.685 (ff. 44 a 46 ca).

Conforme a lo analizado, la Sala encuentra que el acto sancionatorio está afincado en el incumplimiento del régimen de importación aduanera de Leasing Corficolombiana, quien no finalizó la importación temporal en el plazo autorizado, razón por la cual se multó en el equivalente a siete salarios mínimos, mensuales, legales y vigentes (numeral 1.3, art. 482-1 EA). Además, como la importadora no pagó los tributos determinados en dicho acto, la DIAN decidió ordenar el pago del IVA y hacer efectiva la póliza de cumplimiento para satisfacer las obligaciones aduaneras incumplidas.

Ahora bien, esta corporación considera que, contrario al planteamiento de la apelante, la importadora sí podía modificar la modalidad de la importación después del vencimiento del plazo autorizado para finalizar la importación temporal, lo que en efecto ocurrió. En el momento en que Corficolombiana cambió la modalidad de importación a la ordinaria (02 de mayo de 2012), se enervó la exclusión del IVA que aplicaba a los bienes importados temporalmente, de conformidad con la letra e) del artículo 428 del ET. De esta forma, correspondía a la importadora liquidar y pagar el tributo a la tarifa del 16 % sobre el valor de aduanas.

Al hilo de lo expuesto, sí procedía hacer efectiva la garantía emitida por la demandante. Por consiguiente, no prospera el cargo de apelación y, en consecuencia, se confirmará la sentencia del tribunal, pero por las razones antes expuestas.

4.- La Sala se abstendrá de analizar la solicitud de aplicación del principio de favorabilidad en materia tributaria, que presentó la demandante el 14 de

diciembre de 2017 (ff. 221 y 222). Ello, por cuanto este memorial, a pesar de que fue dirigido al presente proceso, relaciona una discusión jurídica sobre una devolución improcedente sancionada con base en el ET, siendo que en el *sub lite* se dirime una controversia de naturaleza sancionatoria aduanera (sentencia del 25 de julio de 2019, exp. 22175, CP: Milton Chaves García).

5.- Finalmente, se señala que no se impondrá condena en costas en esta instancia, en la medida en que no se observa ningún elemento de prueba que demuestre su procedencia.

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,

F A L L A

- 1- **Confirmar** la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
- 2- Sin condena en costas en esta instancia.
- 3- **Reconocer** personería a los abogados David Humberto García Morales y Herman Antonio González Castro, para actuar en representación de la demandante y demandada, respectivamente, en los términos de los poderes visibles en los folios 219 y 247.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

