



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de octubre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 20001-23-33-000-2013-00300-01 (22081)
Demandante: CARBONES EL TESORO S.A
Demandado: INDUSTRIA MILITAR – INDUMIL, MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL Y DIAN
Temas : Impuesto social a las municiones y explosivos 2012

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 16 de julio de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Cesar, que negó las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO: Declarar probada la excepción de Legalidad del Acto Acusado, conforme lo señalado en la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO: Negar las pretensiones de la demanda.

TERCERO: Condénese en costas a la parte demandante. Líquidense por Secretaría [...]”

ANTECEDENTES

Carbones El Tesoro S.A. - CET, en desarrollo de su objeto social realizó compras de explosivos a la Industria Militar - INDUMIL en el año 2012, por lo que fueron expedidas dos facturas de cobro.

En la factura 2882710 de 3 de diciembre de 2012, se determinó como impuesto social a las municiones y explosivos \$4.005.600., y en la factura 2882724 de 11 de diciembre de 2012 \$150.231.380².

¹ Folios 377 a 398 del c.p.

² Folios 35 y 37 del c.p.



DEMANDA

Carbones El Tesoro S.A., en ejercicio de acción de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones³:

“Por medio de este escrito, solicito a este Honorable tribunal que se hagan las siguientes o similares declaraciones:

A. Que se declare la nulidad de la Liquidación del Impuesto Social a los Explosivos, contenida en las Facturas de Venta que se relacionan a continuación, expedidas por la Empresa Industrial y Comercial del Estado Industrial Militar – INDUMIL:

Número de Factura	Fecha de la Factura	Fecha de recibo de la factura	Impuesto Social
2882710	3/12/2012	04/12/2012	\$4.005.600
2882724	11/12/2012	12/12/2012	\$150.231.380
TOTAL			\$154.236.980

B. Que como consecuencia de la pretensión anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que CET, no debió pagar suma alguna a INDUMIL por concepto de Impuesto Social a los Explosivos, en relación con las facturas emitidas entre el 3 de diciembre de 2012 y el 11 de diciembre del mismo año.

C. Teniendo en cuenta que la Compañía, incluso sin estar de acuerdo con la liquidación del impuesto, ha hecho un esfuerzo por pagar todas las facturas que se demandan para evitar perjuicios mayores, en virtud del principio de economía procesal solicito a este Honorable Despacho se ordene la devolución de las sumas que hayan sido indebidamente pagadas, con sus correspondientes intereses de mora.

D. De manera subsidiaria, en el evento en que este Despacho no acceda al total de las pretensiones anteriores, solicitamos de declare la nulidad parcial de las facturas ordenando a INDUMIL liquidar nuevamente el Impuesto Social a las Municiones teniendo en cuenta únicamente el valor de los explosivos como lo ordena la Ley 1438 de 2010.

De esta liquidación se derivaría un valor pagado en exceso por parte de CET, pues las facturas ya han sido pagadas, por lo que se solicita respetuosamente se ordene su devolución a favor de la Compañía, con los correspondientes intereses de mora.

E. Que se declare que no corresponde a CET el pago de las costas en que incurra la parte demandada con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.”

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 95, 209, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 3 y 42 de la Ley 1437 de 2011 - CPACA
- Artículos 683 y 742 del Estatuto Tributario.
- Artículo 224 de la Ley 100 de 1993

³ Folios 1 a 19 del c.p.



- Artículos 17, 50 y 51 del Decreto 2535 de 1993

El concepto de la violación se sintetiza así:

Alegó que las facturas acusadas fueron expedidas con ausencia de motivación, actos administrativos demandables ante la jurisdicción contencioso administrativa.

Para que surja la obligación tributaria a cargo del contribuyente, se requiere que se verifique el hecho generador del tributo, que para el impuesto social a las municiones y explosivos, se encuentra estipulado en el artículo 48 de la Ley 100 de 1993 modificado por el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011.

El artículo 48 de la Ley 100 de 1993, las sentencias C-390 de 1996 y C-608 de 2012 de la Corte Constitucional, establecen que el hecho generador del impuesto social a las municiones y explosivos, es el porte de las municiones y de los explosivos, por lo que en el presente caso no se verifica el hecho generador.

Los actos administrativos demandados, solo hacen referencia a la venta de productos explosivos, pero no constituye un permiso de porte de dicho material, el cual solo puede ser expedido por las autoridades militares de acuerdo al Decreto Legislativo 2535 de 1993, por lo que al no existir porte del material explosivo, no se generó el impuesto social a las municiones y explosivos en cabeza de la sociedad demandante.

Explicó que los actos acusados son nulos, por violar el artículo 50 de Decreto Legislativo 2535 de 1993, al liquidar y cobrar el impuesto social a los explosivos sobre elementos que no se ajustan a la definición técnica de explosivos.

Además, se evidencia que en el cálculo de la base del impuesto social a las municiones y explosivos, se incluyeron las emulsiones, mechas y demás elementos necesarios para la detonación de los explosivos, sin tener en cuenta que los artículos 50 y 51 del Decreto Legislativo 2535 de 1993 separa del concepto de explosivo otros elementos como agentes de voladura y detonadores.

Las facturas demandadas al incluir dentro de la base del impuesto social a las municiones y explosivos elementos diferentes a los explosivos, violan la Ley 1438 de 2011 en la que específicamente se ordena que el impuesto enunciado recae sobre explosivos.

Adicionalmente, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado explicó en el Concepto del 9 de diciembre de 1999 que dentro del término explosivo, no se incluyen los agentes de voladura, y las relativas a detonantes, y detonadores, por lo que debieron de ser excluidos del cálculo del impuesto bajo análisis⁴.

La actora alegó que los actos administrativos demandados son nulos, por violación al artículo 17 del Decreto Legislativo 2535 de 1993, ya que la destinación final de los explosivos al ser de carácter industrial se escapa de la finalidad del impuesto social a las municiones y explosivos.

⁴ Concepto de 9 de diciembre de 1999, Rad. 1242. C.P. Luis Camilo Osorio y Radicación 700 de 4 de julio de 1995, C.P. Roberto Suárez Franco.



Adicionalmente, el artículo 17 del Decreto Legislativo 2535 de 1993 establece que el porte de armas y municiones debe ser destinado para la defensa personal, y el artículo 55 de la misma norma dispone que quien requiera utilizar explosivos en actividades comerciales, deben obtener previamente el correspondiente permiso.

Adicionalmente, en los antecedentes de la Ley 1438 de 2011 se evidenció que la intención del legislador fue desincentivar el porte y el uso de armas bélicas para defensa personal, por lo que los explosivos para uso comercial no se enmarcan dentro de tal previsión⁵.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El **Ministerio de Salud y Protección Social, Fondos y Cuentas de la Dirección de Administración de Fondos de la Protección Social**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁶:

Explicó que el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011 regula dos situaciones diferentes, la primera, respecto al porte de armas, que debe ser pagado por quien es autorizado para el porte y el segundo regula el impuesto social a las municiones y explosivos, que se cobra como un impuesto ad valorem con una tasa del 20%.

De acuerdo a lo anterior, el Ministerio de Salud y Protección social concluyó que la norma no se refiere al porte de explosivos, sino que de forma independiente regula el porte de armas de fuego y el impuesto social de los explosivos y municiones, en el que el hecho generador no es el porte de explosivos cómo lo alegó la actora.

Precisó: *“Si la empresa demandante para desarrollar su objeto social, compra a INDUMIL explosivos, ese es el hecho generador, pero no como lo quiere hacer ver la actora, argumentando que como no los porta no hay lugar a pagar el impuesto. El porte a que hace referencia la norma, es para ARMAS DE FUEGO, más no para municiones y explosivos”*.

El Ministerio aclara que el concepto de impuesto *Ad-valorem* hace referencia a que el impuesto social de los explosivos y municiones recae sobre la totalidad del valor de la venta del producto, por lo que no se debe especificar otros elementos del material vendido por INDUMIL, como ocurre en el caso del Impuesto al valor Agregado - IVA.

Señaló que el tributo del 20% sobre el valor comercial de armas, explosivos y municiones a favor del Ministerio de Salud y Protección Social – FOSYGA, es legal y lo debe recaudar INDUMIL, en la medida en que la ley que lo creó está vigente.

Adicionalmente propuso la excepción de falta de legitimación en la causa por pasiva, por cuanto el Consejo de Estado al dirimir el conflicto de competencias promovido por INDUMIL⁷, precisó que la DIAN con excepción de la recaudación, es la entidad competente para la administración de los impuestos sociales al porte de armas de fuego y a las municiones y explosivos, en consecuencia, es la encargada de resolver los recursos de apelación interpuestos contra las facturas que expide INDUMIL.

⁵ Proyecto de Ley 160 de 2010

⁶ Folios 61 a 69 del c.p.

⁷ Sentencia de 10 de febrero de 2014, Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, exp. 11001-03-06-000-2013-00381-00. C.P. Augusto Hernández Becerra.



LA INDUSTRIA MILITAR – INDUMIL se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁸:

Luego de hacer un recuento normativo y jurisprudencial sobre la creación del gravamen para armas y explosivos, señaló que el sujeto activo de dicho impuesto es la Nación – Ministerio de Salud, el sujeto pasivo son los contribuyentes o responsables directos que realizan el hecho generador, e INDUMIL es simplemente un facilitador para el recaudo.

Al ser INDUMIL un sujeto únicamente de recaudo del impuesto social a las municiones y explosivos, si existe inconformidad por el valor del tributo, este no es competente para resolver las solicitudes de reproche de los contribuyentes. Además, al ser un impuesto *ad valorem*, INDUMIL solo debe expedir la factura para efectos del recaudo del impuesto, sin que se esté atribuyendo funciones que por ley pertenecen a otra entidad.

La demandada aclaró que su función es igual que en el caso de recaudo de IVA o cuando una empresa realiza retención de un impuesto, en el que solo se recauda con el fin de trasladar los recursos posteriormente y de forma oportuna al fisco. Adicionalmente, los artículos 1 y 4 del Decreto 1321 de 2011, modificado por el artículo 1 del Decreto 4048 de 2008 establece que una de las funciones de la administración de impuestos es el de recaudo.

La demandada argumentó que existe la obligación legal de la actora de pago del impuesto social a las municiones y explosivos, debido a que las sentencias C-390 de 1996 y C-602 de 2012 de la Corte Constitucional, declararon exequible el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011 modificado por el artículo 224 de la Ley 100 de 1993.

En cuanto a las características de los explosivos, la demandada hizo referencia al Código de Materiales Explosivos NFPA 495 versión 2010, que es una norma de carácter internacional y que fue adoptada por INDUMIL, en la que se aclara que los explosivos se encuentran comprendidos por los agentes de voladura y los accesorios de voladura.

Además, el artículo 51 parágrafo 3 del Decreto Ley 2535 de 1993 faculta al Gobierno Nacional para determinar que es explosivo, lo cual se refleja en el Decreto 334 de 28 de febrero de 2002, en el que el Gobierno Nacional facultó a INDUMIL para determinar que se considera explosivo, por lo que los elementos del presente caso como anfo, pentofex, cordón detonante, emulsiones y exe ms, en su totalidad fue considerado explosivo.

INDUMIL con el fin de vender los explosivos adquirió el correspondiente permiso de la autoridad militar contemplado en el artículo 32 del Decreto 2535 de 1993, y es el competente para recaudar el impuesto social a las municiones y explosivos de acuerdo al Decreto 1809 de 1994, Decreto 1283 de 1993, el Decreto 1792 de 2012 y la sentencia C-602 de 2012 de la Corte Constitucional.

La demandada solicitó se vincule al proceso a la DIAN en calidad de litisconsorte, por cuanto la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en providencia del

⁸ Folios 100 a 115 del c.p.



10 de febrero de 2014, dispuso que la DIAN es titular de una competencia residual en la administración de impuestos de orden nacional. Así mismo, indicó que INDUMIL solo recauda y que de acuerdo a la normatividad vigente la DIAN es la titular de una competencia residual en relación con la administración de impuestos de orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, por tanto, le corresponde las otras funciones de administración, vale decir, la fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción y demás aspectos relacionados con el tributo.

En consecuencia, INDUMIL no es la competente para determinar si la sociedad actora está obligada a pagar el impuesto motivo de controversia.

La **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁹:

Los actos administrativos demandados a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, corresponden a varias facturas de venta expedidas por INDUMIL, empresa industrial y comercial del Estado, adscrita al Ministerio de Defensa Nacional, por tanto, quien realizó la venta de los explosivos, liquidó y recaudó el impuesto social de que trata el artículo 224 de la Ley 100 de 1993 fue INDUMIL.

Al expedir INDUMIL una “factura de venta” en donde además de la descripción del artículo vendido y su correspondiente valor, adiciona el impuesto social a las municiones y explosivos, con la expedición de la misma, está haciendo una declaración unilateral de voluntad, como administrador de este impuesto del orden nacional, la expide en ejercicio de su función administrativa, y la misma crea una situación jurídica particular o concreta, constituyéndose en un verdadero acto administrativo de determinación de impuestos, susceptible de control jurisdiccional, al incorporar un pronunciamiento sobre el tipo de gravamen, el concepto y la cuantía del tributo.

Estimó que los impuestos sociales a las armas de fuego y a las municiones y explosivos al tener las características propias de las contribuciones especiales y no de impuestos, no pueden encasillarse dentro de “*los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado*” a los que se refiere el artículo 1º del Decreto 4048 de 2008 y por tanto, no le compete a la DIAN la administración de estas contribuciones.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Cesar, negó las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así¹⁰:

Luego de hacer un recuento normativo sobre el impuesto social sobre las armas, municiones y explosivos, el Tribunal concluyó que según el artículo 23 del Decreto 1283 de 1996, el fin del tributo es financiar la atención de las víctimas de la violencia a la población afiliada al Régimen Subsidiado en los casos no cubiertos por el Plan Obligatorio de Salud de dicha población y de aquella población pobre no asegurada al

⁹ Folios 170 a 180 del c.p.

¹⁰ Folios 377 a 398 del c.p.



Sistema General de Seguridad Social en Salud, por lo que los recursos obtenidos por el mencionado impuesto se destinan al Fondo de Solidaridad y Garantía - FOSYGA.

Adicionalmente, el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011 determina que la base gravable del impuesto en discusión la constituye el valor de los materiales que tengan la naturaleza de municiones y/o explosivos que en ejercicio de su actividad venda la Industria Militar – INDUMIL.

El Tribunal explicó que las facturas demandadas enuncian que el producto comprado por la actora a INDUMIL fue “EMULSIÓN 70/30”, que al compararse con el artículo 4 del Decreto 334 de 2002 que define explosivo de forma legal, se puede concluir que por sí solo no es un explosivo, pero al mezclarse con otros productos cumple con la definición del artículo mencionado como mezcla, por lo que el impuesto social del artículo 48 de la Ley 1438 de 2011 fue bien aplicado.

En cuanto al momento en que se hace efectivo el cobro del impuesto social, el Tribunal concluyó que de acuerdo a la sentencia C-390 de 1996 y el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, el hecho generador se realiza con la consecución del permiso para la compra, en el presente caso, del material explosivo, por lo que no procede el cargo propuesto por la actora.

Además precisó que las facturas cumplen con los requisitos legales al determinar cómo impuesto social a las municiones y explosivos el 20% del valor bruto del producto vendido.

Precisó: *“En la factura de venta No. 2882710 del 3 de diciembre de 2012, INDUMIL detalla la compra por parte de ‘Carbones El Tesoro’, el artículo y/o elemento – material, emulsión 70/30 en cantidad de 12.000, con un valor unitario de \$1.669, para un total bruto de \$20.028.000, y un Impuesto Social de \$4.005.600. Si bien no aparece el porcentaje del impuesto Social impreso en la factura, bien es sabido que a partir de la publicación de la Ley 1438 de 2011 (el 19 de enero de 2011, según Diario Oficial No. 47.957), esta empezó a regir, por lo que el porcentaje a aplicar como impuesto social a la compra de explosivos, sería del 20% del valor bruto de dichos explosivos, y que en el caso de las facturas números 2882710 y 2882724 del 3 y 11 de diciembre de 2012 respectivamente, dicho porcentaje se encuentran ajustados a su valor, pues al realizar la operación matemática, el 20% de la suma de \$20.028.000, corresponde a \$4.005.600, y el 20% de la suma de \$751.156.900, es de \$150.231.380, cifras estas que no reflejan alteración alguna como lo señala el demandante, o que se hayan incluido otros factores para el cálculo de dicho impuesto. Siendo las cosas de esta manera, los argumentos que la parte demandante expresa para indicar la ilegalidad de las facturas mencionadas en cuanto a este aspecto, no se encuentran acreditados, por lo que la Sala, tendrá de igual manera, declarar la legalidad de las mismas”.*

Conforme a lo expuesto estimó que las facturas demandadas se encuentran ajustadas a la normativa que regula el cobro del impuesto social de que trata el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, razón por la que negó las pretensiones de la demanda.

Condenó en costas a la demandante, con fundamento en el artículo 188 del CPACA y el artículo 365 del Código General del Proceso.



RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos:¹¹

La sentencia de primera instancia, desconoce el artículo 50 del Decreto 2535 de 1993, debido a que permite que el impuesto social de los explosivos recaiga sobre elementos que no son explosivos, como emulsiones y demás elementos accesorios.

Además, no tomó en cuenta que la norma mencionada distingue entre explosivos y agentes de voladura, y que el artículo 3 del Decreto Reglamentario 2222 de 1993 y el concepto de 4 de julio de 1995 de la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, precisan una diferencia entre el concepto de explosivos y sus accesorios, por lo que no se puede extender el impuesto sobre elementos que no han sido expresamente gravados por el legislador.

La actora alega que la sentencia de primera instancia debe ser revocada por indebida de motivación, debido a que el hecho generador del impuesto social a las municiones y explosivos es el porte de los mencionados materiales, por lo que de la simple compra no se puede concluir su porte, por lo que el Tribunal no interpretó de forma correcta lo establecido en el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, los artículos 16 y 17 del Decreto 2535 de 1993, y el artículo 32 del Decreto 2535 de 1993.

Del mismo modo, la actora manifiesta que la sentencia de primera instancia violó el debido proceso por ausencia de motivación, ya que solo hace referencia a jurisprudencia y no a las normas aplicables, por lo que existe violación al artículo 29 de la Constitución Política al no tener fundamento claro para su decisión.

La apelante solicita que se levante la condena en costas ordenadas en primera instancia, debido a que no fueron probadas en el expediente y no se demostró que se actuó de mala fe, de acuerdo al artículo 188 del CPACA, y a los artículos 365 y 366 del Código General del Proceso.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró de manera sucinta lo dicho en la demanda y en la apelación, y agregó lo siguiente¹²:

Las facturas de compra-venta demandadas no solo contienen el valor de los explosivos, sino que incluyen otros valores como el transporte de los explosivos, detonadores, agentes de voladura e incluso asistencia en la detonación, debido a que INDUMIL además de la venta incluía los servicios enunciados.

El **Ministerio de Salud y Protección Social, Fondos y Cuentas de la Dirección de Administración de Fondos de la Protección Social**, reiteró los argumentos expuestos en la contestación a la demanda y en los alegatos de conclusión de primera instancia¹³.

¹¹ Folios 405 a 414 del c.p.

¹² Folios 472 a 479 del c.p.

¹³ Folios 438 a 444 del c.p.



La **DIAN**, reiteró los argumentos expuestos en la contestación a la demanda¹⁴.

INDUMIL, reiteró de forma sucinta los argumentos expuestos en la contestación a la demanda.¹⁵

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de las facturas 2882710 de 3 de diciembre de 2012 y 2882724 de 11 de diciembre de 2012, por medio de las cuales **INDUMIL** recaudó el valor del impuesto social a las municiones y los explosivos a la actora.¹⁶

Cuestión previa

Previo a pronunciarse sobre el fondo del asunto, la Sala realiza las siguientes precisiones:

Ante la falta de claridad respecto a la competencia para la administración del tributo, en el año 2012 **INDUMIL** con fundamento en el artículo 21 del CPACA remitió al Ministerio de Salud y Protección Social los rechazos de facturas y los recursos de apelación interpuestos por varias empresas por inconformidades relacionadas con el valor del impuesto social a las municiones y explosivos.

Mediante oficios de enero de 2013, el Ministerio de Salud devolvió a **INDUMIL** los escritos remitidos con el argumento de que el impuesto debe ser recaudado por esta entidad.

Ante esta respuesta, **INDUMIL** con fundamento en el artículo 39 del CPACA solicitó al Consejo de Estado resolver el conflicto negativo de competencias.

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado mediante providencia del 10 de febrero de 2014 Rad. 2013-00381-00 declaró que la **DIAN** es la entidad competente para la administración de los impuestos sociales al porte de armas de fuego y a las municiones y explosivos, establecidos por el artículo 224 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011¹⁷, con excepción de la recaudación que le corresponde a **INDUMIL**.

Con fundamento en la anterior decisión, la **DIAN** mediante la Resolución 124 del 20 de junio de 2014 resolvió designar las dependencias oficiales encargadas de resolver los recursos en materia de los impuestos sociales al porte de armas de fuego y a las municiones y explosivos.

¹⁴ Folios 465 a 471 del c.p.

¹⁵ Folios 482 a 488 del c.p.

¹⁶ Inciso 3º artículo 3º Decreto 1792 de 2012 y artículo 27 del decreto 1283 de 1996.

¹⁷ Sobre el particular La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado precisó: "la función de recaudación de los mencionados impuestos sociales y la obligación de girar su valor al FOSYGA recaen en la Industria Militar – **INDUMIL** y que las otras funciones de administración de tales impuestos, vale decir, la fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción y demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de los mismos recaen en la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –**DIAN**, en virtud de la competencia residual sobre la administración de impuestos nacionales antes anotada".



Lo anterior para precisar que toda vez que para la fecha de expedición de los actos acusados (3 y 11 de diciembre de 2012), esto es, antes de la Resolución 124 del 20 de junio de 2014, no existía claridad respecto de la autoridad competente para la administración del tributo, ni mucho menos claridad respecto de los recursos procedentes contra la factura, la Sala conocerá sobre la legalidad de tales actos.

En cuanto a la factura como acto demandable, la Sala en sentencia de 6 de agosto de 2009, explicó lo siguiente¹⁸:

“ [...] la Sala considera que las facturas demandadas, en esencia, son actos jurídicos derivados de un contrato de suministro de energía eléctrica y que si bien en esas facturas se evidencia una decisión tomada por CORELCA en ejercicio de la función administrativa que asigna la Ley a entidades diferentes a las administradoras del tributo¹⁹, esto no implica que las facturas cambien de naturaleza jurídica y se conviertan en acto administrativo, pues, lo que determina la existencia de un acto administrativo, no es el documento en el que se materialice la decisión sino, la decisión en sí misma de la Administración de crear, modificar o extinguir una situación jurídica concreta, se reitera, independientemente del documento en donde se plasme esa decisión. [...]”

Por lo tanto, bajo la consideración de que la decisión de liquidar y recaudar la contribución también quedó evidenciada en las facturas y que esa decisión, en cuanto creó una situación jurídica particular para el demandante, era demandable, le asiste razón al a quo cuando precisó que, la acción de nulidad y restablecimiento del derecho estaba caducada porque sí, en efecto, la última liquidación de la contribución se consignó en la factura INTE-E-151 y esta fue comunicada el 2 de julio de 1996, era evidente que al 10 de noviembre de 1997, fecha en que se presentó la demanda, la acción estaba caducada. (art. 136 C.C.A). [...]” (Subraya la Sala)

Con fundamento en lo expuesto, la Sala precisa que lo que determina la existencia de un acto administrativo, no es el documento en el que se materialice la decisión sino, la decisión en sí misma de la Administración de crear, modificar o extinguir una situación jurídica concreta, razón por la que no siempre tales actos son susceptibles de control jurisdiccional.

Por otra parte se anota que el artículo 161 del CPACA prevé que cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo particular deberán haberse ejercido y decidido los recursos que de acuerdo con la ley fueren obligatorios.

La norma también señala que “*Si las autoridades administrativas no hubieran dado la oportunidad de interponer los recursos procedentes, no será exigible el requisito al que se refiere este numeral*”. En consecuencia, no es obligatorio agotar la vía gubernativa si la Administración no le permite al administrado interponer los recursos pertinentes.²⁰

¹⁸ Exp. 16045. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Se reitera por la misma Sala en sentencia de 18 de junio de 2014, exp. 17988. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁹ Mediante sentencia C-091 de 1997 la Corte Constitucional dio por sentado que constituye una función administrativa asignada por ley, la de liquidación y recaudo del impuesto de registro a cargo de las cámaras de comercio. En sentido análogo es aplicable tal calificativo al caso concreto.

²⁰ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia del 13 de julio de 2017, exp. 22184 C.P. Milton Chaves García



Se precisa que a partir de la expedición de la Resolución 124 del 20 de junio de 2014, existe claridad respecto a la autoridad competente para resolver los recursos que se interpongan en contra de los actos administrativos que liquiden el impuesto, razón por la que a partir de tal fecha los contribuyentes deben acudir ante la DIAN y generar el acto susceptible de control judicial.

En este caso, toda vez que los actos acusados fueron proferidos antes de la Resolución 124 del 20 de junio de 2014, por no existir claridad respecto de la administración del tributo ni los recursos procedentes contra el acto, la Sala conocerá sobre la legalidad de los actos demandados.

De esta forma la Sala fija su posición en el sentido que a partir del 20 de junio de 2014, a efectos de discutir en sede judicial la determinación del impuesto social a las municiones y explosivos, el interesado debe provocar un pronunciamiento de la DIAN respecto de las cuantías cobradas a través de la factura. De modo que es contra estos actos administrativos de contenido tributario y no contra las facturas emitidas por INDUMIL que procede el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

Violación al debido proceso

La actora alegó que en la sentencia apelada el a quo no efectuó un análisis de fondo de las normas aplicables al caso y únicamente se limitó a transcribir jurisprudencia sin identificar las bases jurídicas y normativas que sustentan las pretensiones de la actora.

En cuanto a la falta de motivación de las providencias judiciales, la Corte Constitucional en la sentencia T- 214/2012 señaló:

"4.1. La motivación de los fallos judiciales es un deber de los jueces y un derecho fundamental de los ciudadanos, como posición jurídica concreta derivada del debido proceso. Desde el punto de vista del operador judicial, la motivación consiste en un ejercicio argumentativo por medio del cual el juez establece la interpretación de las disposiciones normativas, de una parte, y determina cómo, a partir de los elementos de convicción aportados al proceso y la hipótesis de hecho que se construye con base en esos elementos, es posible subsumir el caso concreto en el supuesto de hecho de una regla jurídica aplicable al caso. (T-247/06, T-302/08, T-868/09)." (Subraya la Sala)

De acuerdo al criterio expuesto, la motivación en una providencia judicial requiere de interpretación de las normas y de la conexión de elementos de convicción aportados al proceso, y la hipótesis de hechos, con el fin de subsumirlos en una regla jurídica aplicable al caso.

En el presente caso, la Sala observa que el Tribunal en fallo de primera instancia, luego de hacer un recuento normativo, con fundamento en las normas aplicables al caso, y en la sentencia C-390 de 1996 proferida por la Corte Constitucional, motivó de forma adecuada la sentencia apelada.

En consecuencia, no le asiste razón al apelante al afirmar que la sentencia de primera instancia carece de motivación, porque el a quo examinó todos los cargos de ilegalidad planteados en la demanda, analizó las normas aplicables al caso concreto y, valoró los medios de prueba que obraban en el expediente.



Por tal razón se procede a analizar los planteamientos de fondo, que sustentan el recurso de apelación.

Violación al artículo 50 del Decreto 2535 de 1993

La actora en escrito de apelación alegó que la sentencia de primera instancia viola el artículo 50 del Decreto 2535 de 1993, debido a que en las facturas demandadas no solo se liquidó el impuesto social a los explosivos sobre dichos elementos, sino que incluyó las emulsiones y demás accesorios de los explosivos.

Además, la actora explicó que el Tribunal no tomó en cuenta las definiciones previstas en el artículo 3 del Decreto Reglamentario 2222 de 1993²¹ y el concepto de Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado de 9 de diciembre de 2009²² que se pronunció sobre la diferencia entre explosivos propiamente dichos y sustancias aisladas que no tienen dicha calidad.

Señaló que la Ley 1438 de 2011 dispone que el impuesto social recae sobre "los explosivos", éste no puede ser extendido por INDUMIL a los detonadores, ni a los agentes de voladura, por tener naturaleza diferente y porque en materia tributaria no cabe la extensión del tributo a objetos que no han sido señalados expresamente como gravados por el legislador.

La actora referenció los siguientes artículos y apartes del Decreto 2535 de 1993²³:

"Artículo 50. Definición. Se entiende por explosivo, todo cuerpo o mezcla que en determinadas condiciones puede producir rápidamente una gran cantidad de gases con violentos efectos mecánicos o térmicos.

Artículo 51. Venta. La venta de explosivos o sus accesorios se realizará previo el cumplimiento de los siguientes requisitos:
[...]

Parágrafo 3° El Gobierno Nacional, podrá ejercer control sobre los elementos requeridos para uso industrial, que sin serlo individualmente, en conjunto, conforman sustancias explosivas y sobre los elementos que sin serlo de manera original, mediante un proceso pueden transformarse en explosivos. (Subraya la Sala)

La Sala observa que a pesar de que las normas realizan una diferenciación entre explosivos y accesorios, en la definición de explosivos enuncia claramente que son "cuerpo o mezcla", es decir; la definición de explosivo no solo cubre un cuerpo separado, sino la combinación de materiales, que sean susceptibles de producir una gran cantidad de gases con violentos efectos mecánicos o térmicos.

²¹ Artículo 3°. Para efecto del presente Decreto se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

AGENTE DE VOLADURA O AGENTE EXPLOSIVO .Elemento que Funciona igual que un explosivo pero sus compuestos tomados separadamente no constituyen de por sí un explosivo, por ejemplo nitrato de amonio, fuel oil.

DETONADOR COMUN. Es un dispositivo que contiene una pequeña cantidad de carga detonante usada para accionar un explosivo, como son, cápsulas detonantes, fulminantes, detonadores eléctricos de tiempo.

DETONADOR ELECTRICO Accesorio que cumple la finalidad del anterior y además puede utilizarse en series de barrenos con micro-retardos y retardos mediante la aplicación de explosores.

EXPLOSIVO. Sustancia o mezcla de sustancias químicas que tiene la propiedad de descomponerse rápidamente generando altas temperaturas y presiones.

²² Exp. 1242. C.P. Luis Camilo Osorio

²³ Folio 407 del c.p.



En el presente caso, las facturas demandadas precisan que los materiales vendidos fueron “Emulsión 70/30”²⁴. Las emulsiones puede definirse, como²⁵:

“Las emulsiones son materiales explosivos que contienen cantidades importantes de oxidantes disueltos en gotas de agua, rodeados de un combustible que es incapaz de mezclarse” (Subraya la Sala)

A pesar de que las emulsiones pueden considerarse materiales explosivos, se requiere que se realice un proceso de sensibilización, para que las mezclas explosivas puedan explotar en determinadas circunstancias de temperatura, presión etc²⁶.

De acuerdo a lo expuesto, y conforme con la definición de explosivo del artículo 50 del Decreto 2535, que concuerda con la del artículo 4 del Decreto 334 de 2002, se puede concluir que la “Emulsión 70/30”, cumple con las características de ser un explosivo, por lo que contrario a lo alegado por la actora, el producto vendido en la factura no es un accesorio, sino legítimamente es una mezcla que en determinadas circunstancias puede generar una gran cantidad de gases con violentos efectos mecánicos o térmicos²⁷.

Adicionalmente, la Sala observa que en las facturas demandadas, únicamente se registra la venta de “Emulsión 70/30”, su cantidad, su valor unitario, el total, el valor del impuesto social a las municiones y explosivos, y el valor del Impuesto al Valor Agregado – IVA, pero no se discriminan otros valores que alega la actora como transporte, accesorios y demás, por lo que no se puede determinar sin prueba en contrario que los valores en la factura contienen otros elementos diferentes al explosivo²⁸.

En cuanto al artículo 3 del Decreto Reglamentario 2222 de 1993, la Sala observa que contiene definiciones de diferentes elementos utilizados en la manipulación de explosivos, como los agentes de voladura, detonador común, detonador eléctrico y explosivos, pero no desvirtúan la razón que los explosivos pueden ser mezclas, por lo que la “Emulsión 70/30” cumple a cabalidad con la definición normativa.

Adicionalmente, el artículo 5 del Decreto 334 de 2002, que regula de forma exclusiva los explosivos, enuncia lo siguiente:

“Artículo 5°. Clasificación. La Industria Militar será el organismo competente para clasificar como explosivos para todos los efectos legales, las materias primas o insumos que sin ser explosivos individualmente, en conjunto conforman una sustancia explosiva, y de ello informarán al Ministerio de Comercio Exterior, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, y al Departamento Administrativo de Seguridad, DAS.

²⁴ Folios 35 y 37 del c.p.

²⁵ http://www.academia.edu/24261468/CLASIFICACION_Y_CARACTERISTICAS_DE_LOS_EXPLOSIVOS, consultado el 22 de octubre de 2018.

²⁶ <https://www.indumil.gov.co/wp-content/uploads/2016/02/Emulsiones-Encartuchadas.pdf>, consultado el 22 de octubre de 2018.

²⁷ Decreto 334 de 2002, Art. 4 “Artículo 4°. Definición. Conforme al artículo 50 del Decreto-ley 2535 de 1993, se entiende por explosivo, todo cuerpo o mezcla que en determinadas condiciones puede producir rápidamente una gran cantidad de gases con violentos efectos mecánicos o térmicos.”

²⁸ Folios 35 y 37 del c.p



De acuerdo a lo expuesto por la norma transcrita, INDUMIL tiene la facultad de determinar que se considera explosivo, por lo que en el presente caso y de acuerdo a su conocimiento técnico y apegándose a la normatividad existente, le confirió el carácter de explosivo a la "Emulsión 70/30" en la venta a la actora.

La Sala aclara, que lo resuelto en concepto de 4 de julio de 1995 por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, fue el efecto de un análisis respecto a si INDUMIL podía constituir contratos de asociación con otras empresas, con el fin de fabricar explosivos, pero no se hizo un estudio específico para determinar que son en realidad explosivos o no²⁹.

Además, respecto al análisis sobre el nitrato de amonio que se realizó en el concepto mencionado se observa que por medio de los artículos 17 y 18 del Decreto 334 de 2002 se determinó cuando dicho componente se considera explosivo y cuando no, de acuerdo a la concentración de nitrógeno del producto, por lo que es un caso aislado y específico. No prospera el cargo.

Indebida motivación por ausencia de los elementos constitutivos del impuesto social a los explosivos

El apelante alegó que la sentencia de primera instancia erró al determinar que el hecho generador del impuesto social a las municiones y explosivos es el permiso de porte de material explosivo, debido a que la factura no representa un permiso de porte, por lo que nunca se materializó el hecho generador por la compra del material descrito en las facturas.

En el fallo de primera instancia, el Tribunal para determinar los elementos del impuesto social a las municiones y explosivos, hizo referencia a la sentencia C-390 de 1996 de la Corte Constitucional, en la que se aclaró que los sujetos pasivos son los tenedores de las municiones y explosivos, exceptuando a las entidades de seguridad del Estado, en el que se parte del supuesto de que el portador tiene el permiso de la autoridad competente, porque el cobro del impuesto se concreta al expedirlo o renovarlo.

Adicionalmente, el Tribunal concluyó que de acuerdo con el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011 al hacer referencia al tenedor de las municiones y/o explosivos, debe entenderse como el propietario de los bienes sobre los que recae el tributo, independientemente de que los porte o no, por lo que el hecho generador del tributo bajo análisis es la consecución del permiso para la compra de explosivos³⁰.

La Sala aclara que el impuesto social a las municiones y explosivos fue creado mediante el artículo 224 de la Ley 100 de 1993, y posteriormente fue modificado mediante el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, que en estricto sentido únicamente aumentó el valor de la tarifa del tributo enunciado³¹.

El artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, enuncia lo siguiente:

"Artículo 48. Impuesto social a las armas y municiones. Modifíquese el artículo 224 de la Ley 100 de 1993, el cual quedará de la siguiente manera:

²⁹ Exp. 700, C.P. Roberto Suarez Franco

³⁰ Folios 394 y 395 del c.p.

³¹ Ponencia Proyecto de Ley 160/2010



“Artículo 224. Impuesto social a las armas y municiones. A partir del 1° de enero de 1996, créase el impuesto social a las armas de fuego que será pagado por quienes las porten en el territorio nacional, y que será cobrado con la expedición o renovación del respectivo permiso y por el término de este. El recaudo de este impuesto se destinará al fondo de solidaridad previsto en el artículo 221 de esta ley. El impuesto tendrá un monto equivalente al 30% de un salario mínimo mensual. Igualmente, créase el impuesto social a las municiones y explosivos, que se cobrará como un impuesto ad valorem con una tasa del 20%. El gobierno reglamentará los mecanismos de pago y el uso de estos recursos: el Plan de Beneficios, los beneficiarios y los procedimientos necesarios para su operación.”

Parágrafo. Se exceptúan de este impuesto las armas de fuego y municiones y explosivos que posean las Fuerzas Armadas y de Policía y las entidades de seguridad del Estado”. (Subraya y resalta la Sala)

La Sala advierte, que respecto a los elementos del impuesto social a las municiones y explosivos, la Corte Constitucional se pronunció en la sentencias C-390 de 1996 y que posteriormente reiteró su posición en la Sentencia C-608 de 2012, en las que aclaró respecto a los elementos del tributo bajo análisis, lo siguiente:

“[...] En relación con el impuesto social a las municiones y explosivos, la Sala encontró que el precepto acusado definía sus elementos así: [...]

“Los sujetos pasivos del impuesto son, al tenor de la norma, los tenedores de municiones y explosivos, distintos de los expresamente exceptuados, que lo son las Fuerzas Armadas y de policía y las entidades de seguridad del Estado.”

Puesto que se trata de un impuesto ‘ad valorem’, la base gravable está constituida por el valor económico de la cantidad de elementos gravados que se porten, es decir, las municiones y explosivos en poder del contribuyente, a quien le corresponderá pagar como tarifa una tasa del 5% sobre la indicada base.”

Desde luego, al igual que en el gravamen ya examinado, se parte del supuesto de que el portador de las municiones y los explosivos obtendrá el permiso de la autoridad competente, pues el cobro del impuesto se concreta al expedirlo o renovarlo. [...]”

De acuerdo con lo expuesto, la Corte Constitucional concluyó que los sujetos pasivos son los tenedores de municiones y explosivos, por lo que el hecho generador se concreta cuando el sujeto pasivo obtiene el permiso de porte por la autoridad competente, posición que el Tribunal retomó en fallo de primera instancia.

La Sala advierte que en la sentencia C-390 de 1996, la Corte Constitucional analizó en conjunto los elementos del impuesto social a las armas de fuego y del impuesto social a las municiones y explosivos de acuerdo al artículo 224 de la Ley 100 de 1993. Así mismo, en la sentencia C-608 de 2012, analizó el procedimiento legislativo por el que fue expedido el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, en el que hizo referencia a los elementos del impuesto social a las municiones y explosivos a título explicativo, como *obiter dictum* de la sentencia³².

³² Corte Constitucional, sentencia C-621 de 2015 definió “Ratio decidendi”: “ [...]la diferencia entre *decisum*, *ratio decidendi* y *obiter dicta*, ratificando la obligatoriedad no solo de la parte resolutive sino de los contenidos de la parte motiva de las sentencias, en el control abstracto de constitucionalidad como en el concreto, que son determinantes



El control realizado por la Corte Constitucional al ejercer control de constitucionalidad, es de manera abstracta, general y con efectos erga omnes para determinar que la norma exceptuada es constitucional o no³³.

Por su parte, el Consejo de Estado como tribunal supremo de lo contencioso administrativo, y la Sección Cuarta como juez natural en materia tributaria, debe pronunciarse de manera concreta sobre temas referentes a impuestos, contribuciones fiscales y parafiscales³⁴.

De acuerdo a lo expuesto, si bien la Corte Constitucional realizó un análisis abstracto para determinar los elementos del tributo, la Sala procederá a realizar un análisis en concreto sobre ellos, conforme al artículo 48 de la Ley 1438 de 2011.

En la exposición de motivos del Proyecto de Ley 155 de 1992, que posteriormente le dio vía a la Ley 100 de 1993, no contenía en su articulado los impuestos sociales a las armas de fuego, municiones y explosivos.

Sin embargo, el Congreso de la República, en el trámite legislativo de la Ley 100 de 1993, se refirió únicamente al impuesto social al porte de armas de fuego. En debate de la Cámara de Representantes de 3 de diciembre de 1993, y en posteriores debates se incluyó el impuesto social a los explosivos y municiones, por lo que es evidente que el legislador desde un principio planteó dos impuestos diferentes, plasmados finalmente en el artículo 224 de la Ley 100 de 1993³⁵.

Para el caso del impuesto social a las municiones y explosivos, tal como lo explicó la Corte Constitucional en sentencia C-390 de 1996, la tarifa aplicable es del 20% que se cobrará como un impuesto *ad valorem* de acuerdo al artículo 48 de la Ley 1438 de 2011.

El artículo 48 de la Ley 1438 de 2011 enuncia la expresión de “*impuesto ad valorem*”, que se puede definir como³⁶:

“Impuesto que se fija en función del precio del producto o servicio que se está gravando. La cuantía de la obligación tributaria se determina aplicando una cantidad porcentual al valor del hecho que es gravable.”

De acuerdo con el criterio expuesto, los impuestos *ad valorem* son tributos que recaen sobre un producto o servicio gravado, y la cuantía se calcula de acuerdo con un porcentaje que recae sobre el hecho gravable.

para la decisión o constituyen la ratio decidendi del fallo; y (iii) las características de la ratio decidendi y, por tanto, de la jurisprudencia como fuente de derecho, por cuanto “la ratio decidendi de las sentencias de la Corte Constitucional, en la medida en que se proyecta más allá del caso concreto, tiene fuerza y valor de precedente para todos los jueces en sus decisiones, por lo que puede ser considerada una fuente de derecho que integra la norma constitucional”.

³³ Sentencia C-122/11

³⁴ Artículo 237 de la Constitución Política y artículo 13 del Acuerdo 58 de 1999.

³⁵ Gaceta 434 de 3 de diciembre de 1993

³⁶http://diccionarioempresarial.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4slAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNTM3MjtbLUouLM_DxblwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoAqCGw8zUAAAA=WKE. Consultado el 5 de febrero de 2019



La segunda expresión relevante que el legislador contempló en el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011 es el de “cobrar”, que se define como³⁷:

“Verbo activo transitivo. Se trata de coger, aceptar, recibir y tomar el dinero como pago de una obligación de tipo financiero y ya sea de una deuda. [...]”
(Resalta la Sala)

De acuerdo con la definición de cobro transcrita, se parte de la existencia de una transacción, sobre la que se persigue el pago de una deuda.

En el caso de los impuestos *ad valorem*, el tributo recae sobre una transacción, que para el caso de los explosivos, la transacción se encuentra compuesta por varios elementos.

Los explosivos tienen una restricción por parte de la Constitución Política, consistente en que solo el gobierno los puede “introducir al país” y fabricarlos, por lo que los particulares solo pueden poseerlos o portarlos con permiso expedido con base en la potestad discrecional de la autoridad competente.³⁸

El Decreto Legislativo 2535 de 1993 expedido por el Ministerio de Defensa³⁹, dispone lo siguiente:

“ARTICULO 2º. Exclusividad. Sólo el Gobierno puede introducir al país, exportar, fabricar y comercializar armas, municiones, explosivos y las materias primas, maquinaria y artefactos para su fabricación y ejercer el control sobre tales actividades.

ARTICULO 3º. Permiso del Estado. Los particulares, de manera excepcional, sólo podrán poseer o portar armas, sus partes, piezas, municiones, explosivos y sus accesorios, con permiso expedido con base en la potestad discrecional de la autoridad competente.” (Subraya la Sala)

El artículo 51 del mismo decreto, contempla ciertos requisitos que deben ser cumplidos con el fin de realizar transacciones con explosivos, como solicitud, pruebas para lo que se va a emplear el explosivo y justificación, pero la decisión de la transacción es de la autoridad militar, que deberá tener en cuenta la situación de orden público del lugar en que se transa el producto explosivo y sus accesorios⁴⁰.

³⁷ <https://definiciona.com/cobrar/#definicion>. Consultado el 26 de octubre de 2018

³⁸ “Art. 223. Sólo el Gobierno puede introducir y fabricar armas, municiones de guerra y explosivos. Nadie podrá poseerlos ni portarlos sin permiso de la autoridad competente.”

³⁹ Por el cual se expiden normas sobre armas, municiones y explosivos

⁴⁰ “La venta de explosivos o sus accesorios se realizará previo el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Diligenciamiento de la respectiva solicitud;
- b) Prueba de la actividad para la cual se requiere el explosivo;
- c) Justificación de la cantidad de explosivos y accesorios solicitados;
- d) El certificado judicial del solicitante;
- e) Los medios de que dispone la persona o entidad que adquiere los explosivos, para ejercer el control que sobre los mismos exijan las autoridades militares competentes.

PARAGRAFO 1o. La venta de explosivos será potestad discrecional de la autoridad militar competente, debiendo tenerse en cuenta la situación de orden público reinante en la zona donde se vaya utilizar el material y la conveniencia y seguridad del Estado.

La venta podrá ser permanente cuando se acredite sus usos para fines industriales.

PARAGRAFO 2o. Previa coordinación, se podrá autorizar la fabricación y venta de explosivos en el sitio de trabajo.

PARAGRAFO 3o. El Gobierno Nacional, podrá ejercer control sobre los elementos requeridos para uso industrial, que sin serlo individualmente, en conjunto, conforman substancias explosivas y sobre los elementos que sin serlo de manera original, mediante un proceso pueden transformarse en explosivos.”



En el presente caso, la actora presentó ante INDUMIL una solicitud de transacción con explosivos, la que de acuerdo al artículo 11 del Decreto 1809 de 1994 debe cumplir con los siguientes requisitos:

"Para la compra de explosivos en la Industria Militar, a que se refiere el artículo 51 del Decreto 2535 de 1993, el interesado deberá cumplir con lo siguiente: [...]
b) Personas Jurídicas de Derecho Privado.

1. Solicitud en los términos de que trata el literal a) numeral 1 del presente artículo, indicando:

- a) Clase, cantidad de explosivos y accesorios que necesita;*
- b) Justificación de la cantidad de explosivos y accesorios solicitados;*
- c) Prueba de la actividad para la cual se requiere el explosivo;*
- d) Formas y Seguridad de almacenamiento;*
- e) Ubicación exacta del lugar donde se utilizarán.*

2. Constancia expedida por la autoridad militar de la zona o lugar donde se van a emplear los explosivos: nombre de las personas designadas para su control y forma de empleo.

3. Certificado de existencia y representación legal.

4. Certificado judicial nacional vigente del representante legal.

5. Licencia de exploración, explotación y permiso funcionamiento otorgado por las autoridades competentes.

6. Libro de control y movimiento de explosivos y accesorios.

7. Cuadro mensual de consumo de explosivos y accesorios. [...]" (Subraya la Sala)

Según la norma transcrita, la transacción no se realiza únicamente del producto explosivo, sino que incluye los accesorios y la designación de una persona para el control de su empleo. Además, como los explosivos se consideran un material peligroso, para su transporte, el artículo 18 del Decreto 1809 de 1994 contempla lo siguiente:

"Para la aplicación del artículo 54 del Decreto 2535 de 1993, el transporte de explosivos y sus accesorios deberá sujetarse a los siguientes requisitos.

TERRESTRE, MARITIMO Y FLUVIAL.

– Autorización de la venta de los explosivos y sus accesorios.

– Permiso para transporte de los mismos, expedido por la autoridad militar respectiva.

– Factura de pago suministrada por la Industria Militar.

– Solicitud escrita a la autoridad militar de la jurisdicción de la escolta respectiva, sin la cual no podrá trasladar el material.



– Certificación de la entidad transportadora en la que se responsabilice el transporte y custodia del material, del lugar de origen hasta su destino final. [...]

Según lo expuesto, para que la transacción sobre explosivos se concrete, se requiere de un servicio de escolta para el transporte autorizado, que incluye tanto los explosivos como sus accesorios.

En consecuencia, la transacción que se realice sobre explosivos no puede realizarse únicamente de un material explosivo, sino que se requiere que sea vendido de manera conjunta, con los accesorios, el servicio de escolta, la persona designada para su control y demás elementos que integran la transacción, por lo que el impuesto *ad valórem* a los explosivos recae sobre el valor económico de los elementos gravados.

En este orden de ideas, el legislador estableció en el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011 respecto al impuesto social a las municiones y explosivos, lo siguiente:

"[...] igualmente, créase el impuesto social a las municiones y explosivos, que se cobrará como un impuesto ad valórem con una tasa del 20%. [...]"

La Sala advierte, que el impuesto bajo análisis al ser cobrado *ad valórem*, determinó que la tarifa del 20% recae sobre una transacción, por lo que en el caso del impuesto social a las municiones y explosivos, el sujeto pasivo es el que paga por las municiones o los explosivos y el hecho generador, la transacción de las municiones o explosivos, que en el presente caso es la compra venta de dichos productos, de acuerdo a lo establecido por el legislador⁴¹.

En el presente caso, la actora adquirió explosivos de INDUMIL, por lo que en la factura 2882710 se calculó el valor total del producto vendido en \$20.028.000 y se aplicó la tarifa del 20% del artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, por lo que se determinó como impuesto social a las municiones y explosivos \$4.005.600, cumpliendo con lo establecido en la norma enunciada⁴².

De la misma manera, la demandada expidió la factura 2882724 en la que se calculó el total del precio del producto en \$751.156.900 y se aplicó el 20% en \$150.231.380 de impuesto social a las municiones y explosivos, por lo que no se evidencia violación a la norma analizada, ya la transacción incluyó en legal forma el valor económico de los elementos gravados⁴³.

En este orden de ideas, no prospera el cargo.

Condena en costas

La Sala no condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

⁴¹ Auto de 2 de diciembre de 2015, Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp. 19798. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁴² Folio 35 del c.p.

⁴³ Folio 37 del c.p.



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

FALLA

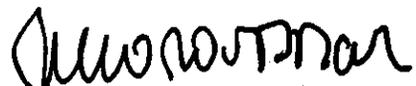
PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva.

SEGUNDO: Sin condena en costas en ambas instancias.

TERCERO: RECONOCER personería a Tatiana Orozco Cuervo para actuar como apoderada de la DIAN en los términos del poder conferido a folio 546 del cuaderno principal y a Juan Rafael Pino para actuar como apoderada de la Administradora de los Recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud – ADRES (Anteriormente Fondos y Cuentas de la Dirección de Administración de Fondos de la Protección Social) en los términos del poder conferido a folio 583 del cuaderno principal.

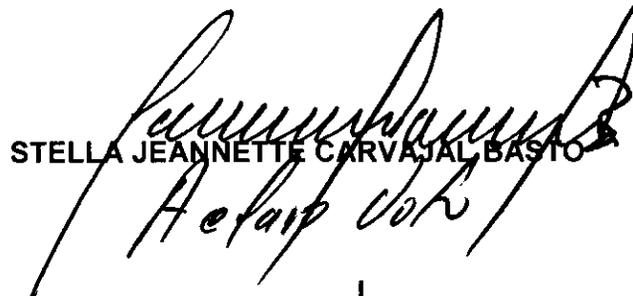
Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

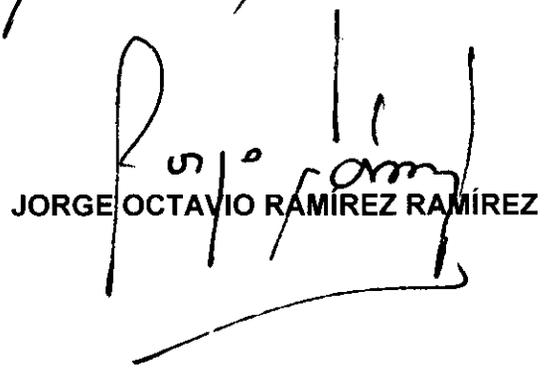
La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.


JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

ACLARO VOTO


MILTON CHAVES GARCÍA


STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO


JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ