



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

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

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

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 20001-23-33-000-2013-00365-01 (22425)  
**Demandante:** CONSORCIO MINERO UNIDO S. A.  
**Demandado:** INDUSTRIA MILITAR (INDUMIL)  
**Terceros:** MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL Y DIAN

**Tema:** Impuesto social a las municiones y explosivos. Hecho generador.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

---

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Cesar el 28 de enero de 2016 (f. 494), que determinó:

Primero: Declarar probadas las excepciones de “imposibilidad de configurar una causal de nulidad”, propuesta por la apoderada de INDUMIL y, “ausencia de responsabilidad de la demandada”, propuesta por la apoderada del Ministerio de Salud y Protección Social, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: Como consecuencia de la anterior declaración, negar las súplicas de la

demanda.

Tercero: Condénase en costas a la parte demandante. Por Secretaría, una vez ejecutoriada la sentencia se liquidarán.

## **ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Durante los meses de mayo y junio del 2013, Industria Militar —Indumil— emitió las facturas de venta nros. 2882797, del 04 de mayo de 2013; 2941461, del 09 de mayo de 2013; 2941462, del 09 de mayo de 2013; 2941464, del 10 de mayo de 2013; 2882806, del 14 de mayo de 2013; 2941478, del 14 de mayo de 2013; 2941485, del 14 de mayo de 2013; 2941486, del 14 de mayo de 2013; 2941487, del 14 de mayo de 2013; 2941493, del 16 de mayo de 2013; 2882814, del 27 de mayo de 2013; 2882823, del 20 de junio de 2013; 2964194, del 24 de junio de 2013; 2964195, del 24 de junio de 2013; 2964196, del 24 de junio de 2013; y 2882830, del 27 de junio de 2013, a cargo del Consorcio Minero Unido S. A., por concepto de venta de explosivos (ff. 384 a 399).

En todos los documentos reseñados, la empresa vendedora de los explosivos identificó los valores cobrados a la parte actora a título del IVA y del impuesto social a las municiones y explosivos.

## **ANTECEDENTES DEL PROCESO**

### **Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), el actor formuló las siguientes pretensiones ante el tribunal de primera instancia (ff. 1 y 2):

- 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 Industria Militar – Indumil:

Número de Factura	Fecha de la factura	Fecha de recibo de la factura	Impuesto social
2882797	04/05/2013	08/05/2013	\$283.080.896
2941461	09/05/2013	14/05/2013	\$5.980.900
2941462	09/05/2013	14/05/2013	\$15.233.400
2941464	10/05/2013	14/05/2013	\$7.188.000

2882806	14/05/2013	16/05/2013	\$164.080.303
2941478	14/05/2013	16/05/2013	\$520.800
2941485	14/05/2013	16/05/2013	\$19.202.160
2941486	14/05/2013	16/05/2013	\$6.778.260
2941487	14/05/2013	16/05/2013	\$37.388.000
2941493	16/05/2013	17/05/2013	\$7.998.480
2882814	27/05/2013	28/05/2013	\$188.266.133
2882823	20/06/2013	24/06/2013	\$213.900.035
2964194	24/06/2013	26/06/2013	\$39.184.740
2964195	24/06/2013	26/06/2013	\$3.034.620
2964196	24/06/2013	26/06/2013	\$14.379.300
2882830	27/06/2013	28/06/2013	\$269.224.400
TOTAL			\$1.275.440.427

- B. Que como consecuencia de la pretensión anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que CMU, no debió pagar suma alguna a Indumil por concepto de Impuesto Social a los explosivos, en relación con las facturas emitidas entre el 4 de mayo de 2013 y el 27 de junio de 2013.
- 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 intereses de mora.
- D. De manera subsidiaria, en el evento en que este Despacho no acceda al total de las pretensiones anteriores, solicitamos se declare la nulidad parcial de las facturas ordenando a Indumil liquidar nuevamente el Impuestos Social a los Explosivos 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 CMU, 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 CMU el pago de las costas en que incurra la parte demandada con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 95, ordinal 9.º, 338 y 363 de la Constitución; 3.º, ordinales 1.º, 2.º, 3.º, 5.º y 12, del CPACA; 683 y 742 del Estatuto Tributario (ET); 224 de la Ley 100 de 1993; 48 de la Ley 1438 de 2011; y 17, 50 y 51 del Decreto 2535 de 1993. El concepto de violación planteado se sintetiza así (ff. 6 a 18 c 1):

Relató que, en desarrollo de su objeto social, durante los meses de mayo y junio de 2013, CMU le compró a Indumil explosivos, entidad que se encargó de transportarlos hasta el punto de consumo. Planteó que tales compras no realizaron el hecho generador del impuesto social a las municiones y explosivos, puesto que este tiene lugar cuando el sujeto pasivo, «*porta*» los

explosivos adquiridos, como lo entendió la Corte Constitucional en la sentencia C – 390 de 1996

Agregó que para poder portar los explosivos es necesario un permiso, que solo pueden otorgar las autoridades militares en los términos del artículo 32 del Decreto Ley 2535 de 1993, de manera que, aunque las facturas de venta reflejan la compra de explosivos, estas no constituyen un permiso para su porte.

Adicionó que, en todo caso, el uso industrial de explosivos no configura el hecho generador del impuesto social a las municiones y explosivos, ya que este solo se concreta por el uso en el campo de la defensa personal.

Por último, censuró que INDUMIL sometiera a imposición los detonadores y los agentes de voladura adquiridos, porque estos bienes no encajan en la definición de explosivos, motivo por el cual solicitó que, en el evento de no accederse a la pretensión principal, se ordene relíquidar el tributo, excluyendo los valores correspondientes a emulsiones, agentes de voladura, detonantes y detonadores.

### **Contestación de la demanda**

Contestaron la demanda tres entidades: Indumil (ff. 215 a 232), el Ministerio de Salud y Protección Social (ff. 166 a 175) y la DIAN<sup>1</sup> (ff. 262 a 268); estas últimas fueron vinculadas como terceras con interés directo en el proceso.

INDUMIL alegó que, en virtud de los artículos 23 y 27 del Decreto 1283 de 1996, 224 de la Ley 100 de 1993 y 3.º del Decreto 1792 de 2012, a esa entidad únicamente le corresponde recaudar el impuesto social a las municiones y explosivos, de manera que carece de competencia para liquidar el tributo y devolver las sumas pretendidas por CMU, para lo cual, se sustentó en el Concepto del 10 de febrero de 2014, de la Sala de Consulta y Servicio Civil de esta Corporación. También, sostuvo que las facturas acusadas fueron emitidas en el marco de actividades industriales y comerciales y que, por ese motivo, se configuraron las excepciones previas de falta de legitimación en la causa por pasiva, inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa y ausencia de acto pasible de control judicial. Agregó que los agentes accesorios de voladura, así como los accesorios para el efecto están clasificados como explosivos. Finalmente, sostuvo que la DIAN, como titular de la competencia residual en materia de impuestos del orden nacional, es el sujeto activo del

---

<sup>1</sup> Por auto del 16 de octubre de 2014 (ff. 250 a 252), el *a quo* determinó que la DIAN tenía interés en el proceso, ordenó notificarla del auto admisorio de la demanda y correrle traslado para contestar.

tributo en discusión.

El Ministerio de Salud y Protección Social- FOSYGA consideró que, de acuerdo con su regulación, el impuesto en discusión es un tributo *ad valorem*, lo que significa que se causa por la compraventa de las respectivas municiones o explosivos. Propuso las excepciones de falta de agotamiento de la conciliación, falta de legitimación en la causa por pasiva, ausencia de responsabilidad de la demandada y la innominada.

La DIAN manifestó que la entidad no tiene interés directo en el resultado del proceso, ya que las facturas enjuiciadas fueron expedidas por otro ente administrativo (*i.e.* Indumil); y, puesto que el recaudo del tributo está destinado al Fondo de Solidaridad y Garantía (Fosyga, hoy Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, Adres), la labor de fiscalización en el caso concreto no le corresponde a la DIAN.

### **Sentencia apelada**

Previo a sintetizar la sentencia apelada, cabe registrar que, en audiencia inicial del 22 de septiembre de 2015, el *a quo* declaró no probadas las excepciones de falta de legitimación en la causa, inepta demanda por indebido agotamiento de vía administrativa y por no tratarse de actos definitivos, y la de falta de agotamiento de la conciliación, propuestas por la demandada y las terceras en sus escritos de contestación de la demanda (ff. 315 a 321 c 1).

En la sentencia de primera instancia, proferida el 28 de enero de 2016, el *a quo* declaró probadas las excepciones de imposibilidad de configurar una causal de nulidad y ausencia de responsabilidad del Ministerio de Salud y Protección Social. Seguidamente negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandante (ff. 477 a 495), para lo cual:

Hizo un recuento del régimen normativo del impuesto en cuestión, tras lo cual juzgó que el actor adquirió los explosivos de Indumil e incurrió en el hecho generador del tributo. Añadió que todos los bienes relacionados en las facturas encuadran en el concepto de explosivos y que las facturas demandadas incluyeron la información necesaria para determinar la cuantía del tributo y se ajustaron a lo previsto en el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011. Por consiguiente, estimó que en el caso no se materializó ninguna de las causales de nulidad de actos administrativos contempladas en el artículo 137 del CPACA. Por último, condenó en costas a la parte demandante.

### **Recurso de apelación**

La parte demandante apeló la decisión del tribunal y solicitó revocar la sentencia de primer grado, por las mismas razones planteadas en la demanda. En este sentido insistió en que en la medida en que no había portado los bienes gravados, no había realizado el hecho generador del tributo y, subsidiariamente, planteó que algunos de los bienes adquiridos no se subsumían en la definición de explosivos, razón por la cual solicitó que se excluyeran de cualquier liquidación del tributo. Agregó que no estaba probada la causación de las costas impuestas por el *a quo*, por lo que pidió que fueran revocadas (ff. 503 a 516).

### **Alegatos de Conclusión**

La parte actora presentó alegatos de conclusión en los que ratificó los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación. Insistió en que las sustancias adquiridas no podrían ser categorizadas, indistintamente, como explosivos (ff. 565 a 575).

La demandada y los terceros vinculados ratificaron los planteamientos de la contestación de la demanda, y solicitaron la confirmación de la sentencia de primera instancia (ff. 576 a 588, 589 a 600 y 601 a 608).

### **Concepto del Ministerio Público**

El agente del Ministerio Público solicitó que se confirme la sentencia del *a quo* (ff. 609 a 613), salvo en lo relativo a la imposición de costas. Sostuvo que la mercancía adquirida por la demandante corresponde a explosivos y que, en consecuencia, se configuró el hecho gravado por el impuesto social de igual denominación.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- La Sala procede a juzgar la legalidad de las facturas de venta emitidas por Indumil, atendiendo a los cargos de apelación formulados por el actor contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda y la condenó en costas.

En el caso objeto de enjuiciamiento, la parte demandante (quien es apelante única) alega que los negocios jurídicos de compraventa de explosivos celebrados con Indumil no están gravados con el impuesto social a las municiones y explosivos; y, de manera subsidiaria, que no todos los bienes adquiridos están gravados con dicho tributo. Consecuentemente, solicitó ante

la jurisdicción la nulidad de las facturas de venta expedidas por Indumil y la devolución del pago de lo no debido o en exceso que resulte según el caso.

En el extremo pasivo de la *litis*, la demandada y las entidades interesadas en el proceso efectuaron los siguientes planteamientos: (i) Indumil señaló que no tiene competencia para liquidar el tributo y devolver las sumas solicitadas por la demandante; (ii) el Ministerio de Salud y Protección Social manifestó que no hace parte de la relación jurídico tributaria discutida por la demandante; y (iii) la DIAN argumentó que no tiene interés directo en el resultado del proceso, ya que las facturas enjuiciadas fueron expedidas por otra entidad (*i.e.* Indumil) y el recaudo del tributo está destinado al Fondo de Solidaridad y Garantía (Fosyga, hoy Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, Adres), de manera que no tiene la competencia para fiscalizar dicho tributo.

2- En esencia, la *litis* promovida versa sobre la adecuada liquidación del «*impuesto social a las municiones y explosivos*» establecido en el apartado final del artículo 224 de la Ley 100 de 1993 y la devolución de los montos que, de acuerdo con las pretensiones de la demanda, se pagaron de manera indebida y/o en exceso por concepto de dicho tributo. A tal fin, la actora le solicitó a esta judicatura el control de legalidad de dieciséis facturas emitidas por Indumil en calidad de vendedora de explosivos, en mayo y junio de 2013, las cuales constituyen el fundamento documental de la repercusión del tributo que le hizo esa EICE a la demandante; y, consecuentemente, que se declare la nulidad de esos documentos.

3- Al respecto, la Sala pone de presente que, de manera generalizada, las reclamaciones relativas a la causación del impuesto sobre el que recae el presente proceso no fueron tramitadas en su día por las entidades que tienen asignado algún rol en el esquema indirecto de percepción del tributo en cuestión. En el caso particular, esa circunstancia se evidencia en el sentido de las contestaciones que las distintas entidades que conforman el extremo pasivo de la *litis* le dieron al escrito de demanda.

Tanto así, que las entidades involucradas tramitaron diversos conflictos negativos de competencia, que fueron resueltos mediante decisiones de la Sala de Consulta y Servicio Civil de esta Corporación. Por cuenta de esos pronunciamientos, los obligados tributarios y las dependencias estatales adquirieron consciencia del ente administrativo que ostenta la calidad de sujeto activo del tributo que, en consecuencia, ejercía la competencia para expedir los actos de gestión administrativa tributaria correspondientes.

3.1- Lo determinado por la Sala de Consulta y Servicio Civil en ninguna medida

se puede calificar de novedoso u original, pues se limitó a reproducir los preceptos de derecho positivo que fijan la cláusula residual de competencia para el trámite de procedimientos de gestión administrativa tributaria relativa a impuestos del orden nacional, contenida en el Decreto 4048 de 2008. Según esa normativa, la DIAN es el sujeto activo del impuesto.

Los pronunciamientos de la Sala de Consulta y Servicio Civil llevaron, en primer lugar, a precisar la competencia de la DIAN para desatar los recursos interpuestos contra las facturas emitidas por Indumil; esto, a propósito de un conflicto negativo de competencias administrativas suscitado entre Indumil y el Ministerio de Salud y Protección Social, resuelto en decisión del 10 de febrero de 2014 (expediente: 2013-00381-00(C), CP: Augusto Hernández Becerra).

Posteriormente, se definió en el mismo sentido un conflicto negativo de competencias relativo a la entidad pública encargada de absolver las consultas sobre la interpretación y aplicación de las normas que regulan el hecho generador del *«impuesto social a los explosivos y municiones»*, mediante decisión del 11 de noviembre de 2014 (expediente: 2014-00170-00(C), CP: Germán Bula Escobar). En esa oportunidad se señaló que, al ser la DIAN la entidad titular de las potestades tributarias para *«administrar»* el citado impuesto, también es la competente para absolver las consultas relativas a la realización del hecho generador del mismo.

Finalmente, la competencia de la DIAN se reiteró con ocasión de la decisión de un conflicto negativo de competencias relativo a la entidad a la que le correspondería tramitar y decidir las solicitudes de devolución del impuesto que nos ocupa (decisión del 07 de diciembre de 2015, expediente: 2015-00158-00, CP: Álvaro Namén Vargas). Esta Corporación indicó entonces que la competencia para decidir sobre tales solicitudes le corresponde a la DIAN, no a Indumil, ni al Ministerio de Salud y Protección Social, por cuanto la primera es la que *«administra»* el tributo según el Decreto 4048 de 2008. Según la admonición del Consejo de Estado, la DIAN tiene la competencia de tramitar y decidir las solicitudes de devolución por ese impuesto y no existe *«vacío alguno de tipo procedimental que impida a la DIAN ejercer adecuada y oportunamente esta competencia»*; a lo cual añadió que *«la doctrina expuesta por la Sala es clara, uniforme y reiterada en el sentido de que todas las atribuciones y tareas involucradas en la función de administrar los impuestos “sociales” a las armas de fuego y a las municiones y explosivos, corresponden legalmente a la DIAN»*.

3.2- Como las decisiones de la Sala de Consulta y Servicio Civil dejaron claro que la DIAN es la entidad pública competente para adelantar la gestión

administrativa del impuesto debatido, esa unidad administrativa especial profirió la Resolución nro. 124, del 20 de junio de 2014, por medio de la cual designó las dependencias que se encargarían de resolver los recursos en materia de los impuestos sociales al porte de armas de fuego y a las municiones y explosivos.

3.3- En consonancia con los sucesos relatados en torno a las dificultades que aquejaron a las partes, en este y en otros procesos similares, para determinar el ente administrativo al que le correspondía atender las reclamaciones jurídicas formuladas por los obligados tributarios, esta Sección definió que dictará sentencia de fondo en los procesos seguidos contra las facturas de venta por medio de las cuales se repercutió el «*impuesto social a las municiones y explosivos*», siempre y cuando hayan sido emitidas hasta la fecha en que la DIAN asumió sus competencias, a través de la Resolución nro. 124, del 20 de junio de 2014. Para las operaciones facturadas con posterioridad a esa fecha, la discusión en sede judicial del citado tributo solo procederá respecto de los actos administrativos de contenido tributario que haya proferido la DIAN.

3.4- La determinación adoptada por la Sala supone que en el presente caso corresponde emitir un pronunciamiento sobre el fondo del asunto, toda vez que las facturas sobre las cuales versa la controversia son anteriores al 20 de junio de 2014, pues señaladamente corresponden a mayo y junio de 2013.

4- Como primera medida, la parte actora planteó como cargo de nulidad, tanto en la apelación como en la demanda, que los negocios jurídicos que desarrolló con Indumil no estaban gravados con el «*impuesto social a las municiones y explosivos*» porque no *portó* los bienes sometidos a imposición, acción que, a su entender, era indispensable para que se realizara el hecho generador previsto en el artículo 224 de la Ley 100 de 1993.

El planteamiento conecta con la disposición que regula el hecho generador del tributo en cuestión, que viene a ser el artículo 224 de la Ley 100 de 1993, que para la época de los hechos del caso ya había sido modificado por el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011 en el sentido de incrementar la tarifa al 20 %.

Textualmente, el primer inciso del precepto consagra (subrayas añadidas por la Sala):

Artículo 224. A partir del 1o 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.

De la lectura del artículo se extrae que en él se establecieron dos tributos diferenciados, para cada uno de los cuales se señalaron los elementos de la estructura del hecho imponible correspondiente, así: Por un lado, está el «*impuesto social a las armas de fuego*», que tiene como hecho generador la expedición de permisos para el porte de armas de fuego y sus elementos de cuantificación están determinados como una cuota fija. Por otro lado, está el «*impuesto social a las municiones y explosivos*», que, en la medida en que está configurado como un impuesto «*ad valorem*», tiene como hecho generador las operaciones de venta de esa clase de bienes y sus elementos de cuantificación están determinados como una cuota variable que surge de aplicar un porcentaje fijo (el 20%) al monto de la operación de venta (que es la base gravable).

A partir de la literalidad de la norma transcrita, carece de fundamento el cargo de la apelante, pues no es cierto que el hecho generador del segundo de los mencionados tributos requiera el porte o autorización de porte de los bienes gravados. Dicha autorización de porte constituye el hecho generador del primer tributo, del denominado «*impuesto social a las armas de fuego*», que no es el tributo que se le exigió a la apelante a través de las facturas que aquí funcionan como documentos demandados.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe advertir que la Corte Constitucional, al juzgar la adecuación del artículo 224 de la Ley 100 de 1993 al Texto Supremo, contempló en la sentencia C-390 de 1996 (MP: José Gregorio Hernández Galindo), que los sujetos pasivos del tributo que nos ocupa eran «*los tenedores de municiones y explosivos*», que la base gravable estaba representada por «*el valor económico de los elementos gravados que se porten*» y que «*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*». Esas alusiones efectuadas por el máximo intérprete de la Constitución respecto del sujeto pasivo, la base gravable y la causación del tributo, parecen recaer en la misma argumentación planteada por la apelante única en el caso objeto de enjuiciamiento, en el sentido de que el nacimiento de la obligación tributaria en cuestión requiere el porte de las municiones y explosivos.

Pero sucede que la propia literalidad de la norma devela, como se indicó arriba,

que el permiso para el porte solo se incluye en la estructura del hecho imponible del «*impuesto social a las armas de fuego*». No está presente en la expresión legal del «*impuesto social a las municiones y explosivos*», que no depende de la autorización para portar, sino de la adquisición de los bienes que resultan gravados *ad valorem*, mediante compra que, por prescripción legal, que deriva de manera natural del artículo 223 constitucional, solo se puede hacer a Indumil.

Las manifestaciones de la Corte Constitucional en la parte considerativa de la sentencia no bastan para darle prevalencia a la tesis planteada por la demandante, que contraría la norma estudiada. Se trata de manifestaciones de pasada, accidentales dentro del fallo, desprovistas de valor jurídico normativo, pues no están incorporadas en el «*decisum*» de la sentencia.

Al respecto, destaca la Sala que de conformidad con el ordinal 1.º del artículo 48 de la Ley 270 de 1996, Estatutaria de la Administración de Justicia, las sentencias de constitucionalidad tienen efecto *erga omnes* solo en su parte resolutive, pues la parte motiva constituye un «*criterio auxiliar para la actividad judicial y para la aplicación de las normas de derecho en general*». Tanto así, que en la propia sentencia en la que se juzgó la constitucionalidad de la Ley Estatutaria de Justicia (C-037 de 1996, MP: Vladimiro Naranjo Mesa), el máximo intérprete de la Constitución advirtió que «*salvo las decisiones que hacen tránsito a cosa juzgada, las interpretaciones de la Corte constituyen para el fallador valiosa pauta auxiliar, pero en modo alguno criterio obligatorio, en armonía con lo establecido por el artículo 230 Superior*»

Así, pese a la innegable relevancia del criterio auxiliar invocado por la apelante, la Sala toma partido por la formulación del hecho imponible del «*impuesto social a las municiones y explosivos*» que está consagrada en la norma que regula dicho tributo, *i.e.* el artículo 224 de la Ley 100 de 1993, sin las alusiones que de manera incidental se hicieron al porte de tal clase de bienes en la parte motiva de la sentencia de constitucionalidad C-390 de 1996. No procede el cargo de apelación.

5- A modo de cargo subsidiario, la apelante planteó que, en cualquier caso, no podrían someterse a imposición con el «*impuesto social a las municiones y explosivos*» los detonadores y los agentes de voladura adquiridos porque se trataría de bienes que no encajan en la definición de elementos explosivos. Por ende, solicitó que se excluyeran de la liquidación del impuesto los valores correspondientes a emulsiones, anfo y mezclas, detonantes y detonadores.

5.1- La atención de ese cargo lleva a la Sala a considerar las disposiciones pertinentes del Decreto Ley 2535 de 1993, «*por el cual se expiden normas*

*sobre armas, municiones y explosivos».*

De modo particular, el artículo 50 del mencionado Decreto aporta la siguiente 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».*

Bajo esos parámetros, lo determinante para que un bien o sustancia sea calificado jurídicamente como un explosivo son los efectos físicos que produce. La norma advierte que tales efectos pueden ser generados, ya sea por un cuerpo individual o por una mezcla de cuerpos que individualmente no logren producir los efectos exigidos, pero sí logren hacerlo en su conjunto, razón por la cual se subsumen en la definición de explosivos cuerpos individuales o mezclas de cuerpos individuales que produzcan los efectos indicados.

Es por esto último que la reglamentación de la norma mencionada, efectuada en el Decreto 334, del 28 de febrero de 2002, *«por el cual se establecen normas en materia de explosivos»*, regula en el Capítulo II (artículos 4.º y 5.º) las *«materias primas y sustancias que sin ser individualmente explosivas, en conjunto, conforman sustancias explosivas y elementos que sin serlo de manera original, mediante un proceso pueden transformarse en explosivos»*; lo anterior por cuanto, tal y como se advierte en los considerandos de ese reglamento, *«el Decreto-ley 2535 de 1993 en su artículo 51 parágrafo 3º, faculta al Gobierno Nacional para ejercer el control sobre los elementos 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».*

Al efecto, prescribe el artículo 5.º del reglamento que *«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».*

Las referidas disposiciones dejan en claro que existen bienes que por sí mismos no son explosivos, en la medida en que individualmente no logran *«producir rápidamente una gran cantidad de gases con violentos efectos mecánicos o térmicos»*, pero que agregadas a otras sí generan esos efectos y en consecuencia conforman, en conjunto, sustancias explosivas. Es competencia de Indumil identificar esos elementos que sin ser originalmente

explosivos pueden transformarse en tales bajo mezcla.

5.2- Cuando se contrasta el alcance normativo de las disposiciones aplicables, con la circunstancia de hecho planteada por el apelante único, observa la Sala que los materiales transados en las facturas demandadas constituyen «*explosivos*», ya sea originalmente o porque mezclados con otros adquieren esa condición, según determinación técnica efectuada por Indumil en ejercicio de las competencias que tiene asignadas en el ordenamiento y ello fue reafirmado en el Concepto Técnico nro. 01.726.059, del 28 de septiembre de 2015 (ff. 335 a 339 c 2), elaborado por el Ing. Luis Alberto Garzón Rodríguez, en virtud del decreto de pruebas efectuado en la audiencia inicial (ff. 315 a 321 c 1).

De modo que los argumentos de la apelante desconocen la definición legal de explosivo, pues se fija en las características individuales de los productos sobre los que versa su censura y no en el hecho de que normativamente está contemplada la posibilidad de que esos mismos productos adquieran la calidad de explosivos por determinación de Indumil, habida cuenta su potencialidad de conformar mezclas explosivas. No procede el cargo de apelación.

6- Para decidir sobre las costas de primera instancia, que también fueron apeladas, la Sala observa que en el plenario no se probaron gastos o expensas del proceso ni agencias en derecho, razón por la cual no se encuentran acreditadas las exigencias que hace el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA) para que proceda la condena en costas. En consecuencia, procede el cargo de apelación.

Por la misma razón, la Sala se abstendrá de condenar en costas en la segunda instancia.

7- En suma, se revocará el ordinal 3.º —relativo a condena en costas— del fallo apelado, para ajustarlo a lo decidido en la presente providencia. En lo demás, se confirmará, pero por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

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**

1- **Revocar** el ordinal tercero de la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

*Tercero. Sin condena en costas en primera instancia.*

2- **Confirmar**, en lo demás, la sentencia apelada.

3- **Reconocer** personería a la abogada Tatiana Orozco Cuervo, para que actúe en el presente proceso como apoderada de la DIAN, de conformidad con el poder conferido (f. 621).

4- **Reconocer** personería al abogado Pedro Jovanny Tenjo Sánchez, para que actúe en el presente proceso como apoderado de Indumil, de conformidad con el poder concedido para el efecto (f. 539).

5- Sin condena en costas en esta instancia.

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  
Aclaración de Voto

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**