



**Problema jurídico: ¿El Tribunal se centró en analizar la devolución del pago de lo no debido y no los actos demandados que corresponden a la liquidación de la obligación tributaria por concepto del impuesto sobre las ventas del III bimestre de 2010?**

El juez de primera instancia anuló los actos acusados que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 3 del año 2010 y ordenó a título de restablecimiento del derecho, el reintegro del pago no debido, para lo cual hizo referencia, entre otros, al proceso de devolución establecido en el artículo 850 del Estatuto Tributario, a los requisitos que deben cumplirse (Decreto 2277 de 2012) y el término para presentar dicha solicitud. Se advierte que, tal como lo señala la apelante, los actos demandados fueron la liquidación oficial de revisión y la resolución que la confirmó, es decir, los actos de determinación de la obligación tributaria del impuesto sobre las ventas correspondiente al bimestre 3 del año 2010, lo que derivó en el rechazo del saldo a favor registrado por la demandante, el cual había sido trasladado a las declaraciones del cuarto y quinto bimestre del mismo año, de manera que el tema de la devolución frente a la declaración del tercer bimestre no hace parte del proceso. Es importante observar que de acuerdo con los hechos narrados y los antecedentes en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho presentado por OTEK INTERNACIONAL, se informa y consta que la sociedad presentó una solicitud devolución ante la administración de impuestos el 15 de noviembre de 2011 (...), la cual fue radicada respecto de la declaración del impuesto sobre las ventas del V bimestre, solicitud que fue suspendida por la División de Devoluciones mediante el Auto 02 del 24 de enero de 2012, y mediante la Resolución 5642 de 2012 se confirmó la improcedencia provisional de la solicitud de devolución por las actuaciones adelantadas por la División de Fiscalización de Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, por ello los eventuales efectos de dicha devolución con lo decidido en este proceso se regulan por lo dispuesto en el artículo 857-1 del Estatuto Tributario. En esas condiciones, le asiste la razón a la entidad demandada, comoquiera que el Tribunal efectivamente no se centró en el objeto de la *Litis*.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 850 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 857-1 / DECRETO 2277 DE 2012

**Problema jurídico: ¿Se utilizó en debida forma el procedimiento aplicable para ajustar el IVA pagado en la adquisición de bienes excluidos de IVA, en virtud del numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario?**

**CONTROL DE LEGALIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO - Alcance y límites. Reiteración de jurisprudencia. No procede discutir en la vía judicial aspectos que no fueron objeto de debate en sede administrativa y que no hacen parte de los fundamentos del acto administrativo acusado / CORRECCIÓN DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS - Presupuesto de hecho. Supone que el administrado cometió errores al autoliquidar los tributos a su cargo / PROCEDIMIENTO PARA LA CORRECCIÓN DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS / BIENES EXCLUIDOS DEL IVA – Equipos y elementos nacionales o importados destinados al sistema de control y monitoreo ambiental / EXCLUSIÓN DEL IVA SOBRE EQUIPOS Y ELEMENTOS NACIONALES O IMPORTADOS DESTINADOS AL SISTEMA DE CONTROL Y MONITOREO AMBIENTAL – Condiciones. Reiteración de jurisprudencia / CERTIFICACIÓN DEL MINISTERIO DEL MEDIO AMBIENTE SOBRE LA**



**DESTINACIÓN DE LOS EQUIPOS Y ELEMENTOS NACIONALES O IMPORTADOS AL SISTEMA DE CONTROL Y MONITOREO AMBIENTAL PARA LA EXCLUSIÓN DEL IVA - Finalidad y alcance / CERTIFICACIÓN DEL MINISTERIO DEL MEDIO AMBIENTE SOBRE LA DESTINACIÓN DE LOS EQUIPOS Y ELEMENTOS NACIONALES O IMPORTADOS AL SISTEMA DE CONTROL Y MONITOREO AMBIENTAL PARA LA EXCLUSIÓN DEL IVA - Expedición y validez / DEVOLUCIÓN AL ADQUIRENTE DEL IVA PAGADO SOBRE BIENES EXCLUIDOS – Improcedencia de la corrección de las declaraciones de IVA presentadas en los periodos en los que se efectuó la enajenación cuando la certificación del Ministerio del Medio Ambiente sobre la destinación de los elementos y equipos al sistema de control y monitoreo ambiental se obtiene con posterioridad a la compraventa de los mismos / AJUSTE DEL IVA POR ANULACIÓN, DEVOLUCIÓN, RESCISIÓN O CAMBIO DE LA SITUACIÓN FISCAL DE UN BIEN O SERVICIO – Oportunidad. Los ajustes se deben reconocer y efectuar en el periodo en el que se presentan o en el que ocurre el hecho que los genera / PROCEDIMIENTO APLICABLE PARA LA RECUPERACIÓN DEL IVA PAGADO SOBRE BIENES EXCLUIDOS - Cuando la afectación del IVA generado en una operación se derive de una situación sobreviniente como la anulación, devolución, rescisión o cambio de la condición fiscal de un determinado bien o servicio y no de un error en la liquidación privada no hay lugar a la corrección de la declaración y el correspondiente ajuste se tendría que reflejar en la declaración del período de su ocurrencia / APLICACIÓN DE LA EXCLUSIÓN DEL IVA SOBRE EQUIPOS Y ELEMENTOS NACIONALES O IMPORTADOS DESTINADOS AL SISTEMA DE CONTROL Y MONITOREO AMBIENTAL – Primacía del derecho sustancial y del principio de justicia para la efectiva materialización de la exclusión. Reiteración de jurisprudencia**

Se destaca que en sede administrativa no se discutió la vigencia de la certificación, pues desde el requerimiento especial, la Administración señaló que se cumplían los requisitos del Decreto 2532 de 2001 y en los actos demandados se limitó a señalar que aunque dicho documento se puede aportar con posterioridad a las operaciones debe solicitarse en un término que permita modificar o corregir las declaraciones de los periodos correspondientes a las operaciones de venta de los respectivos bienes, es decir, sólo se cuestionó el procedimiento adelantado por la demandante frente a la corrección de una sola declaración (bimestre 3 de 2010). Por tal razón no resulta procedente estudiar el cargo expuesto en la oposición a la demanda y en la apelación relacionado con el hecho de que el certificado había perdido su vigencia el 3 de diciembre de 2010, comoquiera que esto no fue fundamento para modificar la liquidación oficial de revisión. Respecto de la improcedencia de discutir en esta instancia aspectos que no fueron objeto de debate en sede administrativa, se pronunció esta Sección en sentencia del 28 de abril de 2022 (exp. 24354, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto) (...) Así las cosas, la Sala no se pronunciará sobre la vigencia de la certificación, al tratarse de un cargo no cuestionado en los actos demandados. (...) La legislación tributaria consagra el procedimiento para enmendar las inexactitudes cometidas por el contribuyente o responsable al elaborar su declaración privada. Así, las rectificaciones de errores de las que se derivaba un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor se regulan por el artículo 588 del estatuto Tributario y podían ser efectuadas, para la época de los hechos, dentro de los 2 años siguientes del vencimiento para declarar. Por su parte, la corrección de errores en las que se disminuía el valor a pagar o aumentaba el saldo a favor,



se regulan por el artículo 589 del Estatuto Tributario y podían ser efectuadas dentro del año siguiente al vencimiento del plazo para declarar, previo proyecto de corrección. A partir de ello, la Sección ha señalado que el mecanismo de la corrección de los denuncios privados parte de un supuesto de hecho común: que el administrado cometió errores al autoliquidar los tributos a su cargo. En ese sentido, si el contribuyente o responsable no incurre en yerro alguno al autoliquidar la obligación tributaria no existe el presupuesto de hecho que da lugar a utilizar los mecanismos antes descritos. Una vez precisado lo anterior, resulta menester remitirnos a las condiciones para acceder a la exclusión del IVA previstas en el numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario (...) A partir de esto, ha precisado esta Sección que para que proceda este beneficio, es necesario que se cumplan las siguientes tres condiciones: «1. *Que se trate de equipos y elementos nacionales o importados destinados a la construcción, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo ambiental.* 2. *Que sean necesarios para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales vigentes.* 3. *Que se acredite su destinación mediante la certificación expedida por el Ministerio de Ambiente*». A estos efectos, el artículo 3 del Decreto 2532 de 2001, reglamentario de la disposición, establece que el Ministerio del Medio Ambiente certificará en cada caso los equipos o elementos destinados a la construcción, instalación, montaje y operación de sistema de control y monitoreo para el cumplimiento de los estándares ambientales. Según el artículo 9 ibídem, dicha certificación constituye el soporte de la operación excluida del impuesto sobre las ventas y, por lo mismo, los vendedores de los bienes objeto de certificación, deben conservar copia. Esta Corporación, en sentencia del 25 de noviembre de 2004 (exp. 13533, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié), reiterada, entre otras, en las sentencias del 23 de abril de 2009 (exp. 16269, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y del 28 de noviembre de 2013 (exp. 18539, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), estableció que no se deduce de precepto legal alguno que la certificación que debe expedir el Ministerio de Medio Ambiente no pueda ser presentada y, a su vez, recibida en etapa posterior. (...) Nótese que, aunque el análisis de la sentencia que antecede se centró en la procedencia de la exclusión del IVA cuando la certificación del Ministerio del Medio Ambiente es expedida con posterioridad a la importación de los elementos y equipos de que trata el numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario, lo cierto es que «*esta misma conclusión es aplicable a los casos en los que las compras se realicen en el territorio nacional en la medida en que el soporte jurídico es el mismo*». En línea con lo expuesto, en esta oportunidad, la Sala también precisa que no existe norma de orden legal o reglamentaria que exija que la certificación del Ministerio del Medio Ambiente deba ser solicitada antes de la venta o importación de los bienes de que trata el artículo 424-5 del Estatuto Tributario o de manera concomitante a la realización de esas operaciones. De manera que la administración no puede exigir esta condición. Se tiene, entonces, que hasta que no se obtenga la certificación del Ministerio del Medio Ambiente, los bienes de que trata el numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario tienen el carácter de gravados con el impuesto sobre las ventas y, por lo tanto, el vendedor responsable deberá generar, recaudar, declarar y consignar el impuesto. Empero, comoquiera que el adquirente de los bienes puede obtener la certificación con posterioridad a la venta y, con ello, acceder a la exclusión, es necesario establecer si, en esos casos, el responsable está obligado a corregir las declaraciones presentadas en aras de devolverle al adquirente o sujeto pasivo económico el IVA pagado. Pues bien, en casos como el que se cuestiona, cuando la certificación del Ministerio del Medio Ambiente se obtiene con posterioridad a la compraventa de los elementos y



equipos de que trata el numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario, considera la Sala que el responsable del IVA no estaría obligado a corregir las declaraciones presentadas en los períodos en los que efectuó las correspondientes enajenaciones, comoquiera que las declaraciones en las cuales generó el IVA no contienen un error o inexactitud susceptible de enmendarse, puesto que los correspondientes bienes tenían la calidad de gravados, connotación que solo se modificó con la obtención de la certificación del ministerio. No puede perderse de vista que el reconocimiento de la calidad de excluidos de los bienes se encuentra condicionado a la certificación del ministerio. Por consiguiente, es a partir de ese momento que pueden ser reclamados como excluidos. Dicho de otra forma, la obtención de la certificación constituye un hecho sobreviniente, cuyos efectos (ajuste del impuesto sobre las ventas) deben reconocerse en el período en el que ocurre el hecho que, para el caso, sería la solicitud al responsable de IVA que presenta el adquirente de los bienes, soportado en la respectiva certificación. La situación es asimilable a los eventos de devolución o anulación de una operación, circunstancias que por ocurrir con posterioridad a la operación gravada, los ajustes del impuesto sobre las ventas deben ser efectuados en el período en el que se presentan, no comportan la obligación de corregir la declaración en la que se registró el IVA generado por la venta del producto devuelto, justamente porque no se presenta un error susceptible de ser enmendado o corregido. No se corrige lo que se declaró correctamente. Así, en la medida que la afectación del IVA generado en una operación se derive de una situación sobreviniente (v.g. anulación, devolución, rescisión o cambio de la condición fiscal de un determinado bien o servicio) y no de un error en la liquidación privada, no habría lugar a la corrección de la declaración. El correspondiente ajuste tendría que ser reflejado en la declaración del período de su ocurrencia. No le asiste entonces razón a la administración al exigir que la actora corrigiera las declaraciones correspondientes a los períodos en los que se efectuaron las operaciones de compraventa, en tanto, el IVA declarado no fue erróneo, no se derivó de un error o inexactitud, sino de la situación tributaria aplicable a los bienes antes de que el adquirente obtuviera la certificación del Ministerio. Así, resulta irrelevante el hecho de que las compraventas se hubiesen realizado desde el año 2007, pues como lo ha dicho la Sala, la certificación podía ser aportada con posterioridad a la realización de las operaciones. Adicionalmente al requerir la DIAN la corrección de las declaraciones correspondientes a los períodos en los que fueron realizadas las operaciones, implícitamente condiciona la efectividad de la exclusión del IVA prevista en el numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario a que el adquirente de los bienes le allegue al responsable la certificación del Ministerio del Medio Ambiente dentro del término del artículo 589 *ibídem* para corregir las declaraciones, requerimiento que no está previsto en la ley ni en el reglamento y cuyo cumplimiento, además, no depende del responsable, sino del adquirente o sujeto pasivo económico, que es finalmente quien goza del beneficio tributario. Pues bien, en el *sub examine*, no es objeto de discusión la exactitud, existencia o realidad de los \$1.282.415.000 que la actora registró en el renglón 55 «IVA resultante por devoluciones en ventas anuladas, rescindidas o resueltas» de la declaración del impuesto sobre las ventas del 3 bimestre del año 2010 y que dio lugar a un mayor saldo a favor en ese período. Tampoco se debate que ese valor corresponda al IVA pagado en la venta de bienes excluidos, a la luz del numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario, cuya venta se verificó en los bimestres 1 a 5 del año 2007, 3, 4 y 6 del año 2008 y 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año 2009. Con fundamento en todo lo anterior, encuentra la Sala procedente el ajuste del IVA efectuado por la actora en el período en el cual



le fue solicitada la devolución del IVA sustentada en el correspondiente certificado expedido por el Ministerio (bimestre 3 del 2010) que, para este caso, constituía el hecho sobreviniente. Sumado a lo expuesto, la Sala considera que, al igual que lo ha hecho en oportunidades anteriores al analizar la exclusión del IVA bajo análisis, debe primar el derecho sustancial y la materialización del derecho a la exclusión del IVA prevista en el numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario, así como el principio de justicia.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 424-5 NUMERAL 4 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 588 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 589 / DECRETO 2532 DE 2001 – ARTÍCULO 3 / DECRETO 2532 DE 2001 - ARTÍCULO 9

**Problema jurídico:** ¿El juez de primera instancia excedió del objeto de la *Litis* al ordenar la devolución del mayor saldo a favor registrado en la declaración del IVA del bimestre 3 del año 2010, junto con los intereses liquidados de conformidad con los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario?

**CONTROL DE LEGALIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO DE DETERMINACIÓN DEL IVA DEL BIMESTRE 3 DE 2010 - Alcance.** Improcedencia de la devolución del saldo a favor que fue imputado hasta el 5 bimestre del mismo año, porque no fue el objeto de debate en el proceso / **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO EN PROCESO DE CONTROL DE LEGALIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE DETERMINACIÓN DEL IVA DEL BIMESTRE 3 DE 2010 - Corresponde a la declaratoria de firmeza de la declaración cuestionada y no a la devolución del saldo a favor del bimestre 5 del 2010, que arrastró el saldo a favor del bimestre 3, cuya legalidad se confirmó**

La entidad apelante considera que el juez de primera instancia desbordó el objeto de la *Litis* al ordenar, a título de restablecimiento del derecho, la devolución del pago de lo no debido por valor de \$1.282.415.000, junto con los intereses, liquidados conforme con el artículo 863 del Estatuto Tributario. La demandante se opone a tal planteamiento, pues considera que los actos acusados incidieron en el proceso de devolución del saldo a favor registrado en la declaración del bimestre 5 del año 2010, que es resultado de la imputación del saldo a favor declarado en los actos aquí demandados, devolución que, según lo informado en la demanda, se encuentra suspendida. A estos efectos, advierte la Sala que, los actos demandados se derivaron del proceso de determinación respecto del tercer bimestre de 2010, su contenido no versaba sobre la solicitud del saldo a favor que fue imputado hasta el 5 bimestre del mismo año. De manera que no puede accederse a la pretensión de devolución porque se repite, no fue el objeto de debate. El análisis de la devolución correspondiente al bimestre 5 del 2010, que arrastró el saldo a favor que fue confirmado en esta instancia, debe sujetarse a lo previsto en el artículo 857-1 del Estatuto Tributario (...) Por las razones expuestas, prospera el cargo de apelación. En consecuencia, la Sala modificará el ordinal segundo de la sentencia impugnada. En su lugar, a título de restablecimiento del derecho, declarará la firmeza de la declaración del IVA de la actora correspondiente al bimestre 3º del año gravable 2010.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 857-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 863



**Problema jurídico: ¿Procede la condena en costas en contra de la parte demandada?**

**CONDENA EN COSTAS DE PRIMERA INSTANCIA – Revocatoria / CONDENA EN COSTAS – Integración / FALTA DE PRUEBA DE LA CAUSACIÓN DE LA CONDENA EN COSTAS**

Acorde con el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación. Una vez revisado el expediente se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas (gastos del proceso y agencias del derecho) a cargo de la parte demandada, razón por la cual se deben revocar.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

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

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIERREZ ARGÜELLO**

**Bogotá D.C., doce (12) de mayo de dos mil veintidós (2022)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	05001-23-33-000-2014-01103-01(24155)
<b>Actor</b>	O-TEK INTERNACIONAL S.A.
<b>Demandado</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
<b>Temas</b>	Impuesto sobre las ventas. Año 2010. Procedimiento para recuperación del IVA pagado sobre bienes excluidos a la luz del artículo 424-5 del Estatuto Tributario.

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 22 de agosto de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Segunda de Oralidad, que resolvió:

*«PRIMERO: **DECLARAR** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412013000001 del 4 de enero de 2013, proferido (sic) por la División de Gestión de Liquidación de la DIAN, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al 3er bimestre del año gravable 2010, y de la Resolución No. 900.043 del 18 de febrero de 2014 “Por medio de la cual se falla un recurso de reconsideración”.*



**SEGUNDO:** Como restablecimiento del derecho, se ordena a la **U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN** devolver a **OTEK INTERNACIONAL S.A.**, la suma de **\$1.282.415.000**.

Acorde con lo expuesto en la parte motiva, se causarán intereses corrientes según lo previsto en el artículo 864 del E.T, desde la fecha de notificación del acto que rechazó la devolución, hasta la ejecutoria de esta providencia e intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de esta sentencia hasta la fecha de la consignación.

**TERCERO: CONDENAR EN COSTAS A LA PARTE DEMANDADA**, conforme a los artículos 188 del C.P.A.C.A. Y 365 del CGP, así como lo dispuesto en los Acuerdos 1887 y 2222 de 2003, emanados de la Sala Administrativa del Consejo de Superior de la Judicatura.

Los gastos del proceso se liquidarán por secretaría y se fijan como agencias en derecho, en primera instancia, la suma de SEIS MILLONES CUATROCIENTOS DOCE MIL PESOS (6'412.000)

**CUARTO.** En firme este proveído, archívese la actuación».

## ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 16 de julio de 2010, la actora presentó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al bimestre 3 del año gravable 2010 liquidando saldo a favor por valor de \$2.728.905.000<sup>1</sup>, la cual fue corregida para aumentarlo a la suma de \$4.011.320.000, mediante Liquidación Oficial de Corrección Nro. 1124120110000279 del 27 de mayo de 2011<sup>2</sup>, que aceptó la solicitud elevada por la demandante el 15 de abril de 2011.

Paralelamente, la demandante solicitó la corrección de las declaraciones de los bimestres 4 y 5 de 2010, las cuales fueron aceptadas mediante liquidaciones oficiales de corrección. Con fundamento en la liquidación del bimestre 5, la actora presentó petición de devolución y/o compensación del saldo a favor, la cual fue resuelta mediante Resolución Nro. 5642 del 7 de junio de 2012, declarando la improcedencia provisional con fundamento en el proceso de fiscalización de dicho período<sup>7</sup>.

El 3 de noviembre de 2011, la demandante corrigió nuevamente para reducir el saldo a favor a la suma de \$3.986.648.000<sup>3</sup>.

Previo requerimiento especial, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 112412013000001 del 4 de enero de 2013<sup>4</sup>, por medio de la cual modificó la declaración de IVA del tercer bimestre del año gravable 2010, en el sentido de desconocer \$1.282.415.000 registrados en el renglón 55 «IVA resultante por devoluciones en ventas anuladas, rescindidas o resueltas», que derivó en la disminución del saldo a favor a la suma de \$2.704.233.000. En este acto se determinó que no había lugar a imponer sanción de inexactitud.

Contra este acto oficial de determinación<sup>5</sup>, se interpuso recurso de reconsideración por parte de la demandante, el Consorcio Cartagena Siglo XXI, Aguas de Cartagena S.A. E.S.P. y el Distrito de Cartagena<sup>6</sup>, lo cual fue decidido

<sup>1</sup> Fl.5 vto. del cuaderno de antecedentes.

<sup>2</sup> Fl.6 del cuaderno de antecedentes.

<sup>3</sup> Fl.6 vto. del cuaderno de antecedentes.

<sup>4</sup> Fls.62 a 75 del cuaderno principal.

<sup>5</sup> Fls.358 a 384 del cuaderno de antecedentes.

<sup>6</sup> Fls.399 a 435 del cuaderno de antecedentes.



mediante la Resolución Nro. 900.043 del 18 de febrero de 2014<sup>7</sup> confirmando el acto recurrido.

## ANTECEDENTES PROCESALES

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011 C.P.A.C.A.), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>8</sup>:

- «A. *Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados se declare la nulidad absoluta y total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412013000001 de 4 de enero de 2013, proferido (sic) por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer (3er) bimestre del año gravable 2010 y de la Resolución No. 900.043 de 18 de febrero de 2014 “Por la cual se falla un recurso de reconsideración” proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos del Nivel Central de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*
- B. *Como restablecimiento del derecho solicitamos a los Honorables Magistrados aceptar los ajustes realizados por la Compañía en la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer (3er) bimestre del año gravable 2010 y en consecuencia, se sirva ordenar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN la devolución del pago de lo no debido por concepto de IVA en bienes excluidos con el correspondiente reconocimiento de los intereses causados a la tasa moratoria».*

La parte demandante citó como normas violadas los artículos 83, 95 numeral 9 y 208 de la Constitución Política, 424-5 y 683 del Estatuto Tributario, 264 de la Ley 223 de 1995, 1, 42 y 88 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, 5 del Código Contencioso Administrativo, 831 del Código de Comercio y 213 del Código Civil. Como concepto de la violación<sup>9</sup> expuso lo siguiente:

- 1. Violación del artículo 424-5 del Estatuto Tributario al pretender exigir una oportunidad para la expedición del certificado expedido por el Ministerio de Ambiente como requisito para la procedencia de la exclusión del IVA, no prevista en la ley ni en el reglamento**

Indicó que, en la liquidación oficial de revisión, la administración señaló que no es procedente la aplicación de la exclusión del IVA prevista en el artículo 424-5 del Estatuto Tributario porque es necesario tener la certificación del Ministerio de Ambiente al momento de realizar la compraventa de los bienes excluidos. No obstante, precisó que, mediante la resolución que decidió el recurso de reconsideración, la demandada cambió su planteamiento, al manifestar que no era necesario tener dicho certificado, sino al menos haber presentado la solicitud para su expedición.

<sup>7</sup> Fls.93 a 115 del cuaderno principal.

<sup>8</sup> Fl.5 del cuaderno principal.

<sup>9</sup> Fls.10 a 39 del cuaderno principal.



Resaltó que, en este caso, la mencionada certificación fue expedida el 3 de diciembre de 2009, esto es, con posterioridad a la compraventa de los bienes con destino al sistema de control y monitoreo ambiental en el Distrito de Cartagena. Con base en ello, explicó que no existe disposición legal ni reglamentaria que establezca como requisito para la exclusión del IVA que la expedición de ese documento se haga con anterioridad a la compraventa de los bienes excluidos o que la solicitud se presente «antes de la corrección», como lo manifestó la DIAN en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Enfatizó en que el artículo 424-5 del Estatuto Tributario es el que contempla la exclusión del IVA y que la función del Ministerio de Ambiente, por mandato legal, es acreditar que los bienes son necesarios para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales. De manera que tal certificación es un elemento probatorio o de acreditación de una calidad, más no constitutivo de una exclusión, «*máxime cuando quien puede señalar la calidad de gravado o no gravado de un bien es la ley y no el ejecutivo*».

Destacó que el Consejo de Estado<sup>10</sup> ha reconocido que no existe un límite para solicitar la exclusión, de manera que una interpretación restrictiva en ese sentido desconocería el citado artículo 424-5. Asimismo, adujo que la DIAN ha confirmado esta posición en los mismos conceptos en los que se fundamenta la liquidación oficial, para lo cual citó apartes de los conceptos Nro. 016221 de 1999, 075990 de 2005, 106957 de 2009 y 047424 de 2011.

Por lo anterior, solicitó que, en aplicación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y del párrafo del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, se aplicaran los conceptos mencionados, en especial el Nro. 106957 de 2009, expedido en el mismo año en el que se hizo la solicitud, en donde la DIAN reconoció la procedencia de la exclusión sin limitarla al momento de la operación.

## **2. Violación del artículo 88 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo por inaplicación, al pretender desconocer la presunción de legalidad y efectos jurídicos derivados de la calificación efectuada por el Ministerio de Medio Ambiente**

Planteó que, al condicionar el alcance de la certificación del Ministerio de Medio Ambiente, la administración desconoce el principio de legalidad de los actos administrativos. Expuso que, más allá de la discusión respecto de la oportunidad para solicitar la exclusión, existe un acto administrativo que señala cuáles son los bienes excluidos sin condicionarlo a la fecha de adquisición, lo cual no podía hacer el Ministerio, puesto que solo tiene la facultad de verificar y certificar las condiciones de los bienes que son excluidos por virtud de la ley.

Mencionó que a la DIAN le estaba vedado cuestionar el cumplimiento de los requisitos del numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario, pues existía un acto administrativo en firme que así lo decretaba. En esa medida, si la administración consideraba que no cumplía con dichas exigencias y que la exclusión era improcedente, debió recurrir la certificación del Ministerio ante la

<sup>10</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 23 de abril de 2009, exp. 16269 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



jurisdicción contenciosa y en ningún caso desconocerle la presunción de legalidad, por medio de la liquidación oficial.

Agregó que la administración invadió la competencia del ministerio, pues el análisis de los requisitos para la procedencia de la exclusión del IVA es competencia exclusiva de esa entidad, tal y como lo precisó la propia DIAN en el Concepto Nro. 044913 del 31 de mayo de 2001 y lo ha reconocido el Consejo de Estado<sup>11</sup>.

### **3. Violación del artículo 683 del Estatuto Tributario que consagra el espíritu de justicia por cuanto la administración impuso cargas impropias e innecesarias. Violación de los artículos 1 y 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo por falsa motivación, y del artículo 208 de la Constitución**

Sostuvo que, contrario a lo expuesto por la DIAN, en este caso, las correcciones no procedían sobre cada uno de los períodos correspondientes a las facturas en las que se causó el respectivo IVA, porque las declaraciones tributarias son susceptibles de ser corregidas cuando hayan sido presentadas con errores o inconsistencias que generen diferencias entre el saldo a pagar o el saldo a favor, a la luz de lo dispuesto en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario.

Adujo que al momento en que presentó las declaraciones del IVA por los períodos en que se vendieron los bienes, éstas no tenían algún error que fuese susceptible de corrección, ya que los bienes vendidos estaban gravados con IVA en tanto no existía ningún acto administrativo que los calificara como excluidos. Añadió que, en este caso, únicamente podía decirse que los bienes vendidos al Consorcio Cartagena Siglo XXI adquirieron la condición de excluidos a partir de la expedición de la certificación del Ministerio de Ambiente, de ahí que sólo en ese momento surgía la obligación a su cargo de devolver el IVA.

Destacó que la vigencia de la mencionada certificación es de 1 año, *«de tal manera que es sobre dicho periodo sobre el cual procede la aplicación del beneficio. Por lo tanto, es sobre dicho periodo de tiempo que procedía el ajuste»*. Así, alegó que, en armonía con las disposiciones contables, el impuesto causado frente a cada uno de los bienes vendidos al consorcio, desde enero del año 2007 fue declarado y pagado en los bimestres correspondientes, y sólo cuando éste acreditó, en los términos del artículo 424-5 del Estatuto Tributario y normas reglamentarias, la calificación de los bienes era dable registrar este evento, pues los ajustes contables se efectúan en las fechas en que ocurren. Añadió que, a partir de la acreditación que indica que un bien no está gravado, surge para el vendedor la obligación de reintegrar el impuesto que se ha pagado indebidamente *«y es por ello que ante la total inexistencia de un procedimiento específico, el tratamiento corresponde al de anulación en el periodo del registro, con el fin de poder configurar el saldo a favor que permita el reintegro al comprador»*.

Consideró que negar que el ajuste procede en el período bajo análisis *«es tanto como desconocer o establecer un límite frente al momento en el que puede solicitarse la calificación de bienes excluidos, pues en la medida en que al momento de expedirse la calificación,*

<sup>11</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 23 de abril de 2009, exp. 16269, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 5 de mayo de 2003, exp. 13212, C.P. Ligia López Díaz.



los periodos en los cuales se realizó la venta se encuentran en firme, impediría el reconocimiento de la calidad de no gravados» y desconocería lo dicho por el Consejo de Estado frente a la oportunidad para el trámite de la calificación.

Relató que, con el fin de garantizar la devolución de los valores pagados indebidamente por el consorcio, utilizó el único procedimiento aplicable para el efecto, esto es, corregir la declaración del período en el que le fue entregada la calificación, a la luz del artículo 589 del Estatuto Tributario, «y una vez aceptada la corrección con un saldo a favor, solicitar su devolución, para así contar con un capital y poder realizar el reintegro del IVA al comprador».

Añadió que negar injustificadamente este trámite, sin que exista disposición legal que faculte a la DIAN para hacerlo, coloca a la sociedad actora en un estado de indefensión, ya que le impone una carga innecesaria a la que no está obligada como lo es responder con su propio capital por el reintegro por concepto de IVA frente a bienes excluidos. Esto sería contrario a los artículos 58 y 95 numeral 9 de la Constitución, puesto que asignarle ese deber constituiría una expropiación de facto.

Recalcó que la interpretación asumida por la administración conlleva un trato diferenciado para los contribuyentes que deban reintegrar el IVA. Esto, porque cuando el resultado de las declaraciones sea un valor a pagar, este se puede reintegrar, ajustar el valor y cancelar al Estado la diferencia vía declaración, mientras que, para los casos como el de la actora, «que atendiendo a su calidad de exportador, genera saldo a favor susceptibles de devolución, debiendo acudir a la devolución de tales valores para reintegrar el IVA indebidamente pagado, distinción no contemplada en norma alguna».

Adicionalmente, citó apartes del Concepto Nro. 040724 de 2011 de la DIAN y expuso que la corrección debe llevarse a cabo, no cuando se efectuaron cada una de las operaciones de ventas, sino una vez se obtenga la calificación de no gravados demostrando tal condición ante el responsable del gravamen.

#### **4. Violación del artículo 5 del Código Contencioso Administrativo, aplicable a este caso de conformidad con lo dispuesto sentencia C-818 de 2011, por falta de aplicación**

Informó que la actora y el Consorcio Cartagena Siglo XXI adoptaron los lineamientos verbales expresados por la Dirección de Gestión Jurídica, el Director de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Medellín y el Director de Impuestos de esa seccional. Expuso que cuando la administración profirió el auto Nro. 2 del 24 de enero de 2012 (que suspendió un trámite de devolución), así como el requerimiento especial y la liquidación oficial, contrarió lo señalado por esas dependencias respecto el procedimiento aplicable.

Adicionalmente, el artículo 5 del Código Contencioso Administrativo, aplicable por virtud de la sentencia C-818 de 2011 y el artículo 4 de la Resolución Nro. 7614 de 2010 proferida por la DIAN, dispone que las consultas verbales son una de las manifestaciones del derecho de petición y tienen la misma eficacia que las peticiones por escrito, por lo que tienen igual importancia y consecuencias.

#### **5. Violación por falsa motivación dado que en el presente caso es inexistente un doble beneficio por parte del Consorcio Siglo XXI**



Manifestó que, contrario a lo señalado en los actos demandados, el consorcio registró el IVA pagado en la adquisición de los bienes como mayor valor del costo del activo, toda vez que, hasta ese momento, no había sido expedida la certificación del Ministerio de Ambiente, lo cual lo habilitaba para llevarlo como mayor valor del costo y no como descontable, en virtud de la prohibición prevista en el artículo 491 del Estatuto Tributario de utilizar como descontable el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos. Este manejo fue certificado por el contador público del consorcio y lo confirma la descripción de la cuenta 15 denominada «*Propiedades, planta y equipo*».

Explicó que el tratamiento del IVA pagado será diferente cuando al consorcio se le reintegre, pues, en el evento en que este haya utilizado el mayor valor del costo en el impuesto sobre la renta, deberá registrarlo como un ingreso por recuperación de deducciones, según el numeral 1 del artículo 195 del Estatuto Tributario y la descripción de la cuenta PUC 4520 «*Recuperaciones*».

En gracia de discusión, adujo que, si se llegara a entender que en el presente caso se intentó obtener un doble beneficio, este no sería sobre el total de las sumas solicitadas en devolución por concepto del IVA pagado sobre los bienes excluidos (pago de lo no debido). Lo anterior, porque al ser utilizado en el impuesto a la renta, sólo se le aplicaría el 33% que corresponde a la tarifa de ese tributo y no el 100% del IVA descontable.

**6. Violación del numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política por el pago de impuestos superiores a aquellos que la ley le ha impuesto y del artículo 213 del Código Civil al desconocer la inexistencia de un auténtico pago de lo no debido**

En este caso, se configuró un pago de lo no debido porque en los años 2007 y siguientes se pagó IVA en la venta de bienes que estaban excluidos de ese gravamen. Precisó que este hecho no ha sido discutido por la DIAN, sin embargo, el Consorcio no ha podido recuperar lo pagado por este concepto, lo cual ha afectado directamente la construcción de obras del acueducto en Cartagena, debido a que son recursos públicos.

Transcribió los argumentos expuestos por la DIAN en la liquidación oficial para levantar la sanción de inexactitud y, con base en ellos, señaló que no es tan absoluta la posición de la DIAN consistente en que debía corregir las declaraciones de cada uno de los bimestres.

**7. Violación del artículo 831 del Código de Comercio al configurarse en el presente caso un enriquecimiento sin justa causa en cabeza del Estado**

Sostuvo que, con la posición de negar la procedencia de los ajustes realizados a su declaración del IVA, se configuró un enriquecimiento sin justa causa a favor del Estado. Puso de presente que, ante la imposibilidad de recuperar el impuesto a través del responsable (la demandante), Aguas de Cartagena S.A. E.S.P., en virtud de la cesión de derechos por parte del Consorcio Cartagena Siglo XXI, radicó ante la DIAN una solicitud de devolución del pago de lo debido. Sin embargo, la administración devolvió la documentación sin estudiarla de fondo, porque era necesario adjuntar los recibos oficiales de pago en banco o



declaraciones tributarias que soportaran el pretendido pago de lo no debido y ajustar la solicitud al Decreto 2277 de 2012.

Expuso que Aguas de Cartagena S.A. E.S.P. fundamentó la petición de devolución en las facturas de venta en las que se facturó el IVA, sin embargo, estos documentos, que son los únicos que acreditan lo pagado desde el punto de vista del sujeto pasivo económico, no se encuentran contemplados dentro de los soportes necesarios para el trámite de la devolución de pago de lo no debido. Con lo anterior, afirmó entonces que Aguas de Cartagena ha intentado de todas las maneras obtener el reintegro, pero ello no ha sido posible y, por ende, los recursos permanecen en las arcas del Estado.

### Oposición de la demanda

La parte demandada controvertió las pretensiones de la actora con fundamento en las siguientes razones<sup>12</sup>:

Advirtió que el procedimiento llevado a cabo por la DIAN se centró en el desconocimiento de \$1.282.415.000, cifra registrada por la actora en el renglón 55 «IVA resultante por devoluciones en ventas anuladas, rescindidas o resueltas» de su declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 3 del año 2010, comoquiera que allí se incluyeron los valores «excluidos del IVA» de las ventas realizadas por la demandante al Consorcio Cartagena Siglo XXI en los bimestres 1 a 5 del año 2007, 3, 4 y 6 del año 2008 y 1, 2, 3, 4 y 6 del año 2009, con fundamento en el numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario.

Después de citar las normas que reglamentan el mencionado precepto legal, aclaró que la certificación del Ministerio de Ambiente constituye un requisito para acceder a la exclusión del IVA, la cual no tiene una vigencia indeterminada, sino que es de un año a partir de su expedición, término que se considera sin perjuicio de los plazos tributarios.

A su vez, transcribió apartes del Concepto Nro. 040724 del 7 de julio de 2011 de la DIAN y sostuvo que, en este caso, habiéndose declarado y pagado el IVA respecto de la adquisición de bienes excluidos y en virtud de la posterior obtención de la certificación del Ministerio de Ambiente, «*resulta viable la recuperación del tributo (Impuesto Sobre las Ventas), por el Comprador y sujeto que pagó el IVA (CONSORCIO CARTAGENA SIGLO XXI) mediante una solicitud a su Vendedor (O-TEK INTERNACIONAL S.A.) y por quien lo recaudo (sic), declaro (sic) y pago (sic) (O-TEK INTERNACIONAL S.A.) ante la U.A.E. DIAN mediante la solicitud de corrección de las declaraciones del Impuesto Sobre las Ventas de cada periodo y posterior solicitud de devolución y/o compensación, siendo este segundo el caso que interesa para este proceso*».

Explicó que, una vez obtenida la certificación, se debieron corregir cada una de las declaraciones del IVA, correspondientes al período en el que se realizaron las compraventas y no sólo la del último período, pues cada declaración debe reflejar las operaciones del bimestre, las cuales tienen que estar debidamente soportadas y reflejadas en la contabilidad. Para la corrección de las declaraciones es necesario respetar los procedimientos y términos contemplados en el artículo 589 del Estatuto Tributario. En esa medida, expresó que en el *sub examine* «se

<sup>12</sup> Fls.246 a 258 del cuaderno principal.



*presentaron las declaraciones del Impuesto Sobre las Ventas atendiendo a la realidad económica del momento, la cual cambio (sic), conllevando a una variación del impuesto, por esta razón la Sociedad debía modificar cada una de las declaraciones (...)*».

Sostuvo que la actora cumplió las condiciones de forma previstas en el artículo 589 del Estatuto Tributario al momento de solicitar la corrección de la declaración del IVA del bimestre 3 del año 2010, razón por la cual la DIAN expidió la liquidación oficial de corrección. Sin embargo, ello no imposibilita su revisión de fondo, pues, para tal efecto, la administración contaba con un término de 2 años contados desde la expedición de la mencionada liquidación.

Reiteró que en el renglón 55 de la declaración del IVA de la actora del bimestre 3 del año 2010, objeto de revisión, se incluyeron factores que corresponden a otros bimestres y años. En ese sentido, destacó que cuando la jurisprudencia y la doctrina de la DIAN se refieren a corregir las declaraciones del período donde se dieron las operaciones hace referencia a los bimestres a los que correspondan las facturas que generaron el impuesto, por lo que se ha sugerido solicitar el respectivo certificado para acceder a la exclusión teniendo presente los vencimientos de los procedimientos administrativos, como lo establece la Resolución Nro. 978 de junio de 2007, que reglamentó el artículo 424-5 del Estatuto Tributario.

En esa medida, sostuvo que la actora dejó vencer los términos para corregir las declaraciones del impuesto sobre las ventas, relacionadas con la exclusión del tributo, comoquiera que adquirieron firmeza. Para sustentar lo anterior, realizó un cuadro en el que incluyó, entre otros datos, la fecha del vencimiento para declarar, la del vencimiento del término para corregir previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario y la fecha en la que se produjo la firmeza de las declaraciones del impuesto sobre las ventas de los años 2007, 2008 y 2009. Adujo que, entre la fecha de expedición de la certificación (3 de diciembre de 2009) y la de la solicitud de corrección de la declaración cuestionada (15 de abril de 2011), había vencido el término para corregir las declaraciones de los períodos antes mencionados, con excepción de la del bimestre 6 del año 2009.

Indicó que la firmeza de las declaraciones, implicaba que la administración perdiera competencia para cuestionarlas o modificarlas, de manera que gozaban de toda validez, más aún cuando *«dejó probado el Contribuyente que en el momento de haberlas presentado correspondía la información registrada en cada una a la realidad económico-tributaria como quiera que sólo se obtuvo la prueba contundente para acceder a la exclusión del IVA del numeral 4 del Artículo 424-5 del Estatuto Tributario, cuando se obtuvo la certificación»*.

Manifestó que, el certificado Nro. 3325 del 3 de diciembre de 2009 también se encontraba vencido a la fecha en que fue solicitada la corrección de la declaración de IVA correspondiente al tercer bimestre de 2010, lo cual se efectuó el 15 de abril de 2011. Sostuvo que la actora pretendió acceder un beneficio allegando como prueba un certificado que había perdido vigencia el 3 de diciembre de 2010, que según los artículos 5 del Decreto 2532 de 2001 y 5 de la Resolución Nro. 978 de 2007 es de un año.

Recalcó que se evidencia la falta de cuidado de los intervinientes en la operación de compraventa con miras a obtener la exclusión, así como la falta de cumplimiento de la cláusula 10 del Contrato de obra civil celebrado entre Distrito de Cartagena y el Consorcio Cartagena Siglo XXI, según la cual el licitante debía



hacer las averiguaciones pertinentes respecto de la existencia de exenciones tributarias.

Añadió que, para evitar el enriquecimiento sin justa causa en beneficio del fisco, el legislador estableció normas que regulan el procedimiento y los términos en que el beneficiario debe corregir y reclamar el pago de lo no debido. Por lo tanto, si no lo hace oportunamente no puede alegar un enriquecimiento. Adujo que, afirmar lo contrario sería desconocer el principio general de responsabilidad, según el cual no es posible alegar la propia culpa.

Adujo que sí existía un procedimiento para recuperar el IVA, solo que fue aplicado de forma indebida y destacó que en el expediente no existía prueba de que el actuar de la demandante hubiese sido orientado por funcionarios de la DIAN, lo que, en todo caso, tampoco justificaría el procedimiento empleado ante la existencia de normas, jurisprudencia y doctrina sobre el tema.

Por último, precisó que no es procedente el reconocimiento de intereses, en la medida en que el medio de control de nulidad y restablecimiento no se dirige contra los actos de devolución y, en todo caso, si fuera así, tampoco procederían, por cuanto esa solicitud fue atendida en debida forma, de manera que no se cumplen los presupuestos del artículo 813 del Estatuto Tributario.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Segunda de Oralidad, accedió a las pretensiones de la demanda<sup>13</sup>.

Sostuvo que, de acuerdo con el artículo 424-5 del Estatuto Tributario, para que opere la exclusión del impuesto sobre las ventas allí prevista es necesario que se cumplan 3 condiciones: (i) que se trate de equipos y elementos nacionales o importados destinados a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, (ii) que sean necesarios para el cumplimiento de las normas y estándares ambientales vigentes y (iii) que se acredite por parte del Ministerio del Medio Ambiente la destinación de los elementos o equipos.

Precisó que la norma mencionada no indica el tiempo en el que se debe solicitar o presentar la certificación suscrita por el Ministerio de Medio Ambiente para que opere la exclusión del impuesto sobre las ventas. Adujo que tal certificado es un documento *sine qua non* para que proceda dicho beneficio, al ser el elemento probatorio por excelencia para su aplicación. Resaltó que el Consejo de Estado<sup>14</sup>, así como la DIAN en el Oficio Nro. 040724 del 7 de junio de 2011, coincidieron en que la certificación puede obtenerse incluso después de realizar la operación, «*lo cual no impide reclamar el beneficio que para la fecha de la operación era legalmente posible*».

Explicó que el valor pagado por concepto del impuesto sobre las ventas sobre bienes excluidos, certificado por el ministerio, constituye un pago de lo no debido,

<sup>13</sup> Fls.306 a 322 del cuaderno principal.

<sup>14</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 25 de noviembre de 2004, exp. 13533, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, del 28 de noviembre de 2013, exp.18539, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 8 de junio de 2017, exp. 21707, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



pues así lo dijo el Consejo de Estado<sup>15</sup>. En ese sentido, adujo que el proceso de devolución de esta clase de pagos está regulado en el artículo 850 del Estatuto Tributario, que quien está legitimado para iniciarlo es el contribuyente o responsable, conforme con el artículo 1 del Decreto 2877 de 2013 y que, para estos efectos, deben cumplirse los requisitos generales establecidos en el artículo 11 del Decreto 2277 de 2012.

Planteó que no es necesario corregir la declaración en la que se generó el pago de lo no debido, *«pues lo importante es que pruebe que realizó el pago del impuesto sin que existiera soporte legal para ello»*, tal y como lo sostuvo el Consejo de Estado<sup>16</sup>. Por consiguiente, la corrección de las declaraciones presentadas durante los períodos en que se realizó el pago de lo no debido, no es un requisito para su devolución.

Expuso que el término para solicitar la devolución del pago de lo no debido es dentro de los 5 años siguientes al momento del pago en exceso o del pago de lo no debido<sup>17</sup>. Además, enfatizó en que para que proceda la devolución es necesario que el contribuyente o responsable acredite que realizó el pago, *«pues con ello se comprueba que existe enriquecimiento sin causa a cargo de la administración tributaria quien recibió el pago y, tendrá el deber de hacer la respectiva restitución»*.

Para el caso concreto, manifestó que en el expediente reposa la certificación expedida por el ministerio, cumpliendo así el requisito previsto en el artículo 424-5 del Estatuto Tributario y que en las declaraciones de los períodos 2007-1, 2007-2, 2007-3, 2007-4, 2007-5, 2008-3, 2008-4, 2008-6, 2009-1, 2009-2, 2009-3, 2009-4, 2009-5 y 2009-6, en el renglón 61 *«saldo a pagar por impuesto»*, la tarifa liquidada fue de \$0, *«toda vez que en cada una de ellas se generó saldo a favor y en ninguno de dichos períodos aparece que se hayan realizado deducciones por impuestos descontables»*.

A su vez, dijo que, confrontada la información prevista en el anexo explicativo del requerimiento especial con las declaraciones de la actora, se observa la relación de facturas que dieron lugar al reintegro del IVA pagado y que la suma solicitada en devolución (\$1.282.415.000) se derivaba de la diferencia entre el IVA generado (\$2.524.641.000) y el reintegro del IVA descontado por operaciones de venta realizados en los bimestres cuestionados (\$1.242.226.000).

Lo anterior llevó a concluir que la demandante declaró y pagó las sumas correspondientes al IVA excluido, que ahora reclama, pues el 3 de diciembre de 2009 obtuvo la certificación del Ministerio de Medio Ambiente. Por ende, es procedente la devolución del pago, ya que se realizó sin que existiera causa legal que haga exigible su cumplimiento.

En esas condiciones, aseveró que el 15 de noviembre de 2011 la demandante, en su condición de responsable del impuesto, presentó solicitud de devolución del pago de lo no debido por los períodos 2007-1 a 2009-6, mencionados anteriormente.

<sup>15</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 28 de noviembre de 2013, exp.18539, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

<sup>16</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de marzo de 2016, exp. 20043 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>17</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de marzo de 2016, exp. 20043 y del 26 de julio de 2017, exp. 20757 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Resaltó que la declaración correspondiente al bimestre 1 del año 2007, presentada el 17 de marzo de 2008, fue en la que se registró el primer pago de lo no debido, lo que permite concluir que el 17 de marzo de 2013 vencía el término de 5 años para solicitar la devolución de dicho pago y «*así sucesivamente para los demás periodos presentados, teniendo en cuenta la fecha en que se pagó y declaró el IVA que fue objeto de exclusión*». En ese sentido, puntualizó que la solicitud de devolución presentada el 15 de noviembre de 2011 fue oportuna.

En virtud de lo expuesto, decretó la nulidad de los actos acusados, dejó en firme la corrección de la declaración privada y, a título de restablecimiento del derecho, ordenó la devolución del pago de lo no debido (\$1.282.415.000) por concepto de IVA excluido, correspondiente a los periodos 2007 (bimestres 1, 2, 3, 4 y 5), 2008 (bimestres 3, 4 y 6) y 2009 (bimestres 1, 2, 3, 4, 5 y 6). A su vez, ordenó que sobre la suma a devolver se liquidaran intereses corrientes y de mora, según lo previsto en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario.

Finalmente, condenó en costas a la demandante, para lo cual utilizó el criterio objetivo-valorativo. Así, señaló que los gastos serían liquidados por la secretaría y fijó en \$6.412.072 las agencias en derecho, suma que equivale al 0,5% de la suma discutida. Explicó que se tendría en cuenta las gestiones adelantadas por el abogado de la parte demandante (notificar la entidad demandada, asistir a la audiencia inicial y presentar alegatos de conclusión).

### **Recurso de apelación**

La entidad demandada interpuso recurso de apelación<sup>18</sup>. A estos efectos reiteró lo expuesto en la oposición a la demanda sobre las correcciones de las declaraciones de cada período, la firmeza de algunas y el término de vigencia de la certificación del ministerio.

Agregó que el juez de primera instancia confundió el objeto de la *Litis*, pues olvidó que los actos acusados determinaron el impuesto sobre las ventas del bimestre 3 del año gravable 2010 que debió haber declarado la actora, más no la devolución de un pago de lo no debido. En ese sentido, resaltó que lo que se analizó en el fallo apelado, esto es, la procedencia de una devolución por pago de lo no debido no corresponde al *sub examine*. Describió los procesos de determinación y discusión de los tributos y el de devolución.

Respecto a lo dicho en la providencia de primera instancia sobre la posibilidad de obtener la certificación del Ministerio de Ambiente que acredita la calidad de los bienes excluidos del impuesto sobre las ventas con posterioridad a la venta, adujo que no es cierto que en los actos demandados se haya exigido que, para acceder a la exclusión, se tuviera que haber obtenido ese documento al momento de realizar la operación, «*lo que se advierte es la imperiosa necesidad de corregir las declaraciones correspondientes a los periodos donde se dieron las operaciones de compra*». Por consiguiente, en ningún momento se desconoció la legalidad del certificado expedido por el ministerio o que los bienes allí enunciados estén excluidos, «*lo discutido es el procedimiento fiscal empleado por la Sociedad para realizar el reintegro del IVA que se recaudó sobre dichos bienes*».

<sup>18</sup> Fls.325 a 333 del cuaderno principal.



Señaló que la decisión del *a quo* desconoce el procedimiento tributario, en específico, lo relacionado con que las declaraciones deben contener la realidad económica y la forma en la que deben corregirse en el evento de existir alguna equivocación. Explicó que, si bien es cierto que la certificación del ministerio da cuenta de la existencia de la exclusión del IVA, también lo es que con la sola declaración sin corrección más el citado documento, no se configura el pago de lo no debido.

Ahora, en lo que tiene que ver con la orden de devolver, a título de restablecimiento del derecho, la suma de \$1.282.415.000, dijo que el Tribunal «excedió los límites de la decisión pues ordena la devolución del pago de lo no debido y peor aún por varios años y periodos», sin tener en cuenta que en este caso no fueron demandados los actos del proceso de devolución, sino los de determinación y que la administración debe verificar la procedencia de la devolución, previa solicitud elevada por el contribuyente, a la luz del artículo 850 y siguientes del Estatuto Tributario. De ahí que esta decisión carezca de fundamento legal.

Respecto a la causación de los intereses, manifestó que, de conformidad con los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario y 1.6.1.21.23. del Decreto 1625 de 2016, la solicitud del contribuyente es un requisito legal necesario para que, en caso de ser procedente, se reconozcan los intereses corrientes y moratorios.

Finalmente, se opuso a la condena en costas porque no se encuentran acreditadas, por lo que no se cumple con lo previsto en el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso. Añadió que este proceso se basó en un asunto de pleno derecho, que las pruebas fueron aportadas por la DIAN en su gran mayoría, de ahí que no hubo un desgaste probatorio por parte de la actora y, por último, que sólo se llevó a cabo una audiencia, lo que implicó un menor desgaste del aparato judicial.

### Alegatos de conclusión

La **demandante**<sup>19</sup> se opuso a los cargos de apelación formulados por la DIAN y, adicionalmente, (i) reiteró lo expuesto en la demanda frente a que el artículo 424-5 del Estatuto Tributario no establece la oportunidad en la que debe ser iniciado el proceso de exclusión y (ii) que su actuar se amparó en la doctrina oficial de la DIAN.

Señaló que la decisión adoptada por el Tribunal se sujetó al problema jurídico determinado en la fijación del litigio, en la medida en que analizó la legalidad de los actos acusados, la oportunidad para presentar la certificación del ministerio y lo atinente a la devolución del saldo a favor.

Afirmó que al juez de primera instancia le correspondía ordenar la devolución de los valores pagados por IVA sobre los bienes exentos a título de pago de lo no debido, pues ello era consecuencia de la nulidad de los actos administrativos enjuiciados. Destacó que los actos demandados tuvieron como origen la solicitud de devolución del pago de lo no debido por concepto de IVA, efectuado desde el año 2007. En consecuencia, narró algunos aspectos de los procesos de

<sup>19</sup> Fls.361 a 370 del cuaderno principal.



devolución iniciados tanto por la actora como por Aguas de Cartagena (forma parte del Consorcio).

Así las cosas, precisó que, cuando estaba corriendo el bimestre 3 del año 2010 y mientras la certificación del 9 de diciembre de 2009 expedida por el Ministerio de Ambiente estaba vigente, fue que Aguas de Cartagena le solicitó que le devolviera el IVA pagado sobre los bienes excluidos. En esa medida, expresó que, contrario a lo expuesto por la administración, el proceso de devolución inició cuando dicha certificación estaba vigente, si se tiene en cuenta que, conforme con la jurisprudencia y el Concepto Nro. 106957 de 2009, ese trámite comienza con la solicitud elevada por el adquirente de los bienes al vendedor.

Agregó que no es cierto que la DIAN no hubiese tenido tiempo de verificar la procedencia de la devolución del pago de lo no debido, en tanto que el 15 de noviembre de 2011, la actora solicitó la devolución del saldo a favor registrado en la declaración de corrección del bimestre 5 del año 2010, «*que incorporaba la reversión y mayor saldo a favor derivado de la reversión del IVA declarado como excluido*». Enfatizó en que este procedimiento fue suspendido por 90 días, «*por la imputación del saldo a favor determinado con ocasión al pago de lo no debido revertido en el 3er bimestre del año gravable 2010*». En esas condiciones, afirmó que el Tribunal tenía total autonomía para ordenar la devolución del pago de lo no debido, más cuando esta fue una de las pretensiones de la demanda.

Por último, adujo que la condena en costas sí es procedente, porque, al margen de que el proceso haya versado sobre un asunto de pleno derecho, no se puede desconocer el desgaste judicial generado en su desarrollo.

La **demandada**<sup>20</sup> reiteró los argumentos incluidos en la oposición a la demanda y en el escrito de apelación.

### Concepto del Ministerio Público

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicitó revocar la sentencia apelada<sup>21</sup>. Precisó que de la nulidad de los actos administrativos acusados no se desprende automáticamente la devolución del saldo a favor, sino la firmeza de la declaración modificada. Destacó que ese reintegro sería la consecuencia directa de declarar la nulidad del acto que negó la devolución del saldo a favor, actuación que no se demandó en este proceso.

Añadió que no es posible que el Tribunal declare la nulidad de los actos enjuiciados con fundamento en argumentos que no se pueden analizar en este proceso, máxime cuando el acto de determinación establece que existe inexactitud en la declaración de corrección al llevar como saldo a favor una suma que ya no es posible arrastrar a una nueva declaración. Advirtió que, si bien la actora afirma que esas fueron las indicaciones de la administración tributaria, lo cierto es que en el expediente no existe prueba de ello.

Sostuvo que, aunque «*la devolución por pago de lo no debido se encuentra probado*», la demandante debió respetar los términos para corregir las declaraciones, pues los

<sup>20</sup> Fls.371 a 386 del cuaderno principal.

<sup>21</sup> Fls.407 a 409 del cuaderno principal.



saldos a favor solicitados provenían de hechos ya causados «y no de aquel que fue objeto de corrección».

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia, que declaró la nulidad de los actos acusados, mediante los cuales la administración modificó oficialmente la declaración del impuesto sobre las ventas de la actora, correspondiente al bimestre 3 del año 2010, en el sentido de desconocer el mayor saldo a favor liquidado por valor de \$1.282.415.000.

Atendiendo estrictamente los cargos de la apelación, los problemas jurídicos a resolver en esta instancia se concretan en establecer si: (i) el Tribunal se centró en analizar la devolución del pago de lo no debido y no los actos demandados que corresponden a la liquidación de la obligación tributaria por concepto del impuesto sobre las ventas del III bimestre de 2010. De ser así, entrará la Sala a verificar los aspectos de fondo sobre la discusión de los actos de determinación, que se concreta en (ii) el procedimiento aplicable para ajustar el IVA pagado en la adquisición de bienes excluidos de IVA, en virtud del numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario, (iii) si el juez de primera instancia se excedió del objeto de la *Litis*, al ordenar la devolución del mayor saldo a favor registrado en la declaración del IVA del bimestre 3 del año 2010 por \$1.282.415.000, junto con los intereses liquidados de conformidad con los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario; y (iv) si procede la condena en costas en contra de la parte demandada.

1.

### el estudio realizado en la sentencia de primera instancia

D

El juez de primera instancia anuló los actos acusados que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 3 del año 2010 y ordenó a título de restablecimiento del derecho, el reintegro del pago no debido, para lo cual hizo referencia, entre otros, al proceso de devolución establecido en el artículo 850 del Estatuto Tributario, a los requisitos que deben cumplirse (Decreto 2277 de 2012) y el término para presentar dicha solicitud.

Se advierte que, tal como lo señala la apelante, los actos demandados fueron la liquidación oficial de revisión y la resolución que la confirmó, es decir, los actos de determinación de la obligación tributaria del impuesto sobre las ventas correspondiente al bimestre 3 del año 2010, lo que derivó en el rechazo del saldo a favor registrado por la demandante, el cual había sido trasladado a las declaraciones del cuarto y quinto bimestre del mismo año, de manera que el tema de la devolución frente a la declaración del tercer bimestre no hace parte del proceso.

Es importante observar que de acuerdo con los hechos narrados y los antecedentes en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho presentado por OTEK INTERNACIONAL, se informa y consta que la sociedad presentó una solicitud devolución ante la administración de impuestos el 15 de noviembre de 2011 bajo el Nro. DI 2010 2011 18934, la cual fue radicada respecto



de la declaración del impuesto sobre las ventas del V bimestre, solicitud que fue suspendida por la División de Devoluciones mediante el Auto 02 del 24 de enero de 2012, y mediante la Resolución 5642 de 2012 se confirmó la improcedencia provisional de la solicitud de devolución por las actuaciones adelantadas por la División de Fiscalización de Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, por ello los eventuales efectos de dicha devolución con lo decidido en este proceso se regulan por lo dispuesto en el artículo 857-1 del Estatuto Tributario.

En esas condiciones, le asiste la razón a la entidad demandada, comoquiera que el Tribunal efectivamente no se centró en el objeto de la *Litis*.

Dado que lo que se discute es la legalidad de los actos de determinación, el análisis debe considerar los fundamentos que sustentaron la liquidación del impuesto por parte de la DIAN y que se circunscribe al procedimiento aplicable para ajustar el IVA pagado en la adquisición de bienes excluidos de IVA, en virtud del numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario, lo cual abordará la Sala a continuación.

2.

## **rocedimiento aplicable para ajustar el IVA pagado en la adquisición de bienes excluidos de IVA, en virtud del numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario**

P

Para dilucidar el debate, es pertinente precisar cuál fue la discusión suscitada en sede administrativa, con el fin de delimitar el estudio en sede judicial.:

En el requerimiento especial, la DIAN hizo referencia a la exclusión prevista en el artículo 424-5 del Estatuto y su norma reglamentaria, esto es, al Decreto 2532 de 2001, para concluir que *«partiendo de la base de que los requisitos para la exclusión del iva de acuerdo con el Decreto 2532 de 2001 se cumple, debemos examinar el procedimiento para dicha devolución»*,<sup>22</sup> para lo cual se remitió a varios conceptos y concluyó que (i) si bien se efectuaron ajustes contables, en este caso no se ha realizado el reintegro del impuesto al consorcio; (ii) se debieron corregir cada una de las declaraciones en las cuales se incluyó el IVA por ventas al consorcio y no se podían acumular todos los valores en la declaración del bimestre 3 de 2010 (mayo–junio); (iii) que las declaraciones de los años 2007 a 2009 correspondientes a los períodos donde se realizaron las operaciones de venta, ya se encontraban en firme; y (iv) que del certificado del contador del consorcio se estableció el impuesto facturado por la demandante se registró contablemente como mayor costo de la obra, por lo que su devolución generaría un doble beneficio tributario.

Ahora, en la liquidación oficial y con fundamento en la respuesta de la demandante al requerimiento, la administración fundamentó su decisión en lo siguiente (i) de conformidad con el artículo 589 del Estatuto en las solicitudes de corrección de declaración que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a pagar solo deben revisarse aspectos formales y que el hecho que se acceda a la petición no impide que la administración ejerza sus funciones de revisión, como se hizo en el caso concreto; (ii) que si bien la certificación del ministerio se puede allegar con posterioridad a las operaciones, lo cierto es que la solicitud para la

<sup>22</sup> Folio 84 vto. cuaderno antecedentes



expedición de tal solicitud, debe solicitarse oportunamente, esto es, antes de la realización de las ventas, con el fin de que se puedan corregir las declaraciones, lo cual no se evidenció en este asunto, por lo que la demandante ya no puede corregir las declaraciones a efectos de recuperar el impuesto; (iii) reiteró que el IVA fue registrado por el consorcio como mayor valor del contrato y que según este último, el contratista era el encargado de realizar todos los trámites correspondientes sobre las exenciones tributarias.

Con ocasión de la resolución que decidió el recurso de reconsideración, la DIAN expuso que (i) se evidencia correspondencia entre el requerimiento y la liquidación pues los hechos y el motivo de la glosa es el mismo y consiste en **“el procedimiento agotado por la sociedad para solicitar el IVA descontable que debía reintegrar en atención a lo señalado en el artículo 424-5 del Estatuto Tributario”**<sup>23</sup>; (ii) no se condiciona a la fecha de la certificación la devolución del impuesto, sino que para que ésta cumpla su función, los actos que pretende afectar deben ser susceptibles de modificación, de ahí que la certificación deba solicitarse antes de las compras, con el fin de que se puedan realizar los ajustes contables y fiscales pertinentes, (iii) no está en discusión la calidad de los bienes excluidos, no se cuestiona la certificación, **el debate es sobre el procedimiento empleado, el cual por ser inadecuado exige que la administración corrija dicha conducta**; (iv) para evitar un enriquecimiento sin justa causa el contribuyente debe acudir a los procedimientos de manera oportuna; (v) no existe prueba de que la actuación de la sociedad haya sido orientada por funcionarios de la DIAN; y (vi) sobre el doble beneficio manifestó que *«no puede pretender el recurrente que se le de validez a un procedimiento, que como se preciso (sic) no tiene fuente legal, bajo el supuesto que la sociedad a la que se le realizó la venta solo se benefició en un porcentaje del total del IVA cancelado»*<sup>24</sup>.

Ahora bien, en el recurso de apelación, la DIAN centró su desacuerdo en relación con la discusión de fondo en que, para efectos de lograr la posterior devolución del IVA pagado sobre los bienes excluidos, la actora debió haber corregido los denuncios privados correspondientes a los periodos en los que las ventas se llevaron a cabo y no únicamente la declaración del bimestre 3 del año 2010. En ese sentido, alegó que algunas de las declaraciones que debieron corregirse ya habían adquirido firmeza y señaló que la demandante no podía acceder al beneficio, pues la certificación del Ministerio del Medio Ambiente sólo estaba vigente hasta el 3 de diciembre de 2010.

Establecido lo anterior, se destaca que en sede administrativa no se discutió la vigencia de la certificación, pues desde el requerimiento especial, la Administración señaló que se cumplían los requisitos del Decreto 2532 de 2001 y en los actos demandados se limitó a señalar que aunque dicho documento se puede aportar con posterioridad a las operaciones debe solicitarse en un término que permita modificar o corregir las declaraciones de los periodos correspondientes a las operaciones de venta de los respectivos bienes, es decir, sólo se cuestionó el procedimiento adelantado por la demandante frente a la corrección de una sola declaración (bimestre 3 de 2010). Por tal razón no resulta procedente estudiar el cargo expuesto en la oposición a la demanda y en la apelación relacionado con el hecho de que el certificado había perdido su vigencia

<sup>23</sup> Folio 103 cuaderno principal

<sup>24</sup> Folio 111 cuaderno principal



el 3 de diciembre de 2010, comoquiera que esto no fue fundamento para modificar la liquidación oficial de revisión.

Respecto de la improcedencia de discutir en esta instancia aspectos que no fueron objeto de debate en sede administrativa, se pronunció esta Sección en sentencia del 28 de abril de 2022 (exp. 24354, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto), precisando:

*«(...) aunque no es claro el argumento del recurso de apelación, se pretende incluir un cargo no planteado en los actos demandados, relacionado con «que los PAGARÉS como títulos que respaldan las obligaciones antedichas», sobre el cual no se brindó explicación».*  
(Subrayado de la Sala).

Así las cosas, la Sala no se pronunciará sobre la vigencia de la certificación, al tratarse de un cargo no cuestionado en los actos demandados.

Aclarado lo anterior, para resolver el asunto de fondo, se analizarán (i) los eventos en los cuales es procedente la corrección de las declaraciones, a la luz de los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario y (ii) las condiciones para acceder a la exclusión del IVA prevista en el numeral 4 del artículo 424-5 *ibidem*.

La legislación tributaria consagra el procedimiento para enmendar las inexactitudes cometidas por el contribuyente o responsable al elaborar su declaración privada. Así, las rectificaciones de errores de las que se derivaba un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor se regulan por el artículo 588 del estatuto Tributario y podían ser efectuadas, para la época de los hechos, dentro de los 2 años siguientes del vencimiento para declarar. Por su parte, la corrección de errores en las que se disminuía el valor a pagar o aumentaba el saldo a favor, se regulan por el artículo 589 del Estatuto Tributario y podían ser efectuadas dentro del año siguiente al vencimiento del plazo para declarar, previo proyecto de corrección.

A partir de ello, la Sección<sup>25</sup> ha señalado que el mecanismo de la corrección de los denuncios privados parte de un supuesto de hecho común: que el administrado cometió errores al autoliquidar los tributos a su cargo. En ese sentido, si el contribuyente o responsable no incurre en yerro alguno al autoliquidar la obligación tributaria no existe el presupuesto de hecho que da lugar a utilizar los mecanismos antes descritos.

Una vez precisado lo anterior, resulta menester remitirnos a las condiciones para acceder a la exclusión del IVA previstas en el numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario<sup>26</sup>, así:

*«ARTÍCULO 424-5. Quedan excluidos del impuesto sobre las ventas los siguientes bienes:*

*(...)*

- 4. Los equipos y elementos nacionales o importados que se destinen a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, necesarios para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales vigentes, para lo cual deberá acreditarse tal condición ante el Ministerio del Medio Ambiente».*

<sup>25</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2014-00317-01(23356). Sentencia del 19 de febrero de 2020. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>26</sup> El artículo 424-5 del Estatuto Tributario fue derogado por el artículo 198 de la Ley 1607 de 2012.



A partir de esto, ha precisado esta Sección<sup>27</sup> que para que proceda este beneficio, es necesario que se cumplan las siguientes tres condiciones:

- «1. Que se trate de equipos y elementos nacionales o importados destinados a la construcción, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo ambiental.
2. Que sean necesarios para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales vigentes.
3. Que se acredite su destinación mediante la certificación expedida por el Ministerio de Ambiente».

A estos efectos, el artículo 3 del Decreto 2532 de 2001, reglamentario de la disposición, establece que el Ministerio del Medio Ambiente certificará en cada caso los equipos o elementos destinados a la construcción, instalación, montaje y operación de sistema de control y monitoreo para el cumplimiento de los estándares ambientales. Según el artículo 9 ibídem, dicha certificación constituye el soporte de la operación excluida del impuesto sobre las ventas y, por lo mismo, los vendedores de los bienes objeto de certificación, deben conservar copia.

Esta Corporación, en sentencia del 25 de noviembre de 2004 (exp. 13533, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié), reiterada, entre otras, en las sentencias del 23 de abril de 2009 (exp. 16269, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y del 28 de noviembre de 2013 (exp. 18539, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), estableció que no se deduce de precepto legal alguno que la certificación que debe expedir el Ministerio de Medio Ambiente no pueda ser presentada y, a su vez, recibida en etapa posterior. Al respecto, se dijo:

*«Se tiene entonces que tanto de la normatividad tributaria como de la aduanera surge la condición específica para que se reconozca el beneficio de la exclusión del IVA en la importación de elementos y equipos destinados al desarrollo de programas del medio ambiente, consistente en la acreditación de su destinación mediante la certificación expedida por el Ministerio del Medio Ambiente en el momento de presentación y aceptación de la declaración de importación, tal como se indica en el inciso cuarto del aparte del concepto acusado. Pero lo que si no se infiere de norma alguna, es que la misma certificación no pueda ser “de recibo en una etapa posterior”, cuando el importador que por cualquier circunstancia no la haya obtenido previamente y por la misma razón tampoco haya solicitado en la declaración de importación el beneficio de la exclusión del IVA, decida reclamar con posterioridad al derecho que le otorgaba la ley vigente al momento de realizar la importación, acudiendo a los procedimientos aduaneros establecidos para hacer viable tal reconocimiento» (subrayado de la Sala).*

Nótese que, aunque el análisis de la sentencia que antecede se centró en la procedencia de la exclusión del IVA cuando la certificación del Ministerio del Medio Ambiente es expedida con posterioridad a la importación de los elementos y equipos de que trata el numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario, lo cierto es que *«esta misma conclusión es aplicable a los casos en los que las compras se realicen en el territorio nacional en la medida en que el soporte jurídico es el mismo»*<sup>28</sup>.

<sup>27</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2002-0044-01(13212), sentencia del 5 de mayo de 2003, C.P. Ligia López Díaz. Proceso: 5001-23-31-000-2001-01021-01(18539), sentencia del 28 de noviembre de 2013, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Proceso: 13001-23-31-000-2003-00843-01(21707), sentencia del 8 de junio de 2017, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Proceso: 13001-23-33-000-2014-00328-01(23317), sentencia del 29 de agosto de 2019, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>28</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 5001-23-31-000-2001-01021-01(18539). Sentencia del 28 de noviembre de 2013. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



En línea con lo expuesto, en esta oportunidad, la Sala también precisa que no existe norma de orden legal o reglamentaria que exija que la certificación del Ministerio del Medio Ambiente deba ser solicitada antes de la venta o importación de los bienes de que trata el artículo 424-5 del Estatuto Tributario o de manera concomitante a la realización de esas operaciones. De manera que la administración no puede exigir esta condición.

Se tiene, entonces, que hasta que no se obtenga la certificación del Ministerio del Medio Ambiente, los bienes de que trata el numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario tienen el carácter de gravados con el impuesto sobre las ventas y, por lo tanto, el vendedor responsable deberá generar, recaudar, declarar y consignar el impuesto. Empero, comoquiera que el adquirente de los bienes puede obtener la certificación con posterioridad a la venta y, con ello, acceder a la exclusión, es necesario establecer si, en esos casos, el responsable está obligado a corregir las declaraciones presentadas en aras de devolverle al adquirente o sujeto pasivo económico el IVA pagado.

Pues bien, en casos como el que se cuestiona, cuando la certificación del Ministerio del Medio Ambiente se obtiene con posterioridad a la compraventa de los elementos y equipos de que trata el numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario, considera la Sala que el responsable del IVA no estaría obligado a corregir las declaraciones presentadas en los períodos en los que efectuó las correspondientes enajenaciones, comoquiera que las declaraciones en las cuales generó el IVA no contienen un error o inexactitud susceptible de enmendarse, puesto que los correspondientes bienes tenían la calidad de gravados, connotación que solo se modificó con la obtención de la certificación del ministerio.

No puede perderse de vista que el reconocimiento de la calidad de excluidos de los bienes se encuentra condicionado a la certificación del ministerio. Por consiguiente, es a partir de ese momento que pueden ser reclamados como excluidos. Dicho de otra forma, la obtención de la certificación constituye un hecho sobreviniente, cuyos efectos (ajuste del impuesto sobre las ventas) deben reconocerse en el período en el que ocurre el hecho que, para el caso, sería la solicitud al responsable de IVA que presenta el adquirente de los bienes, soportado en la respectiva certificación.

La situación es asimilable a los eventos de devolución o anulación de una operación, circunstancias que por ocurrir con posterioridad a la operación gravada, los ajustes del impuesto sobre las ventas deben ser efectuados en el período en el que se presentan, no comportan la obligación de corregir la declaración en la que se registró el IVA generado por la venta del producto devuelto, justamente porque no se presenta un error susceptible de ser enmendado o corregido. No se corrige lo que se declaró correctamente.

Así, en la medida que la afectación del IVA generado en una operación se derive de una situación sobreviniente (v.g. anulación, devolución, rescisión o cambio de la condición fiscal de un determinado bien o servicio) y no de un error en la liquidación privada, no habría lugar a la corrección de la declaración. El correspondiente ajuste tendría que ser reflejado en la declaración del período de su ocurrencia.



No le asiste entonces razón a la administración al exigir que la actora corrigiera las declaraciones correspondientes a los períodos en los que se efectuaron las operaciones de compraventa, en tanto, el IVA declarado no fue erróneo, no se derivó de un error o inexactitud, sino de la situación tributaria aplicable a los bienes antes de que el adquirente obtuviera la certificación del Ministerio. Así, resulta irrelevante el hecho de que las compraventas se hubiesen realizado desde el año 2007, pues como lo ha dicho la Sala, la certificación podía ser aportada con posterioridad a la realización de las operaciones.

Adicionalmente al requerir la DIAN la corrección de las declaraciones correspondientes a los períodos en los que fueron realizadas las operaciones, implícitamente condiciona la efectividad de la exclusión del IVA prevista en el numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario a que el adquirente de los bienes le allegue al responsable la certificación del Ministerio del Medio Ambiente dentro del término del artículo 589 *ibídem* para corregir las declaraciones, requerimiento que no está previsto en la ley ni en el reglamento y cuyo cumplimiento, además, no depende del responsable, sino del adquirente o sujeto pasivo económico, que es finalmente quien goza del beneficio tributario.

Pues bien, en el *sub examine*, no es objeto de discusión la exactitud, existencia o realidad de los \$1.282.415.000 que la actora registró en el renglón 55 «IVA resultante por devoluciones en ventas anuladas, rescindidas o resueltas» de la declaración del impuesto sobre las ventas del 3 bimestre del año 2010 y que dio lugar a un mayor saldo a favor en ese período. Tampoco se debate que ese valor corresponda al IVA pagado en la venta de bienes excluidos, a la luz del numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario, cuya venta se verificó en los bimestres 1 a 5 del año 2007, 3, 4 y 6 del año 2008 y 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año 2009.

Con fundamento en todo lo anterior, encuentra la Sala procedente el ajuste del IVA efectuado por la actora en el período en el cual le fue solicitada la devolución del IVA sustentada en el correspondiente certificado expedido por el Ministerio (bimestre 3 del 2010) que, para este caso, constituía el hecho sobreviniente.

Sumado a lo expuesto, la Sala considera que, al igual que lo ha hecho en oportunidades anteriores al analizar la exclusión del IVA bajo análisis<sup>29</sup>, debe primar el derecho sustancial y la materialización del derecho a la exclusión del IVA prevista en el numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario, así como el principio de justicia.

En atención a lo expuesto, la Sala confirmará el ordinal primero de la sentencia apelada, que declaró la nulidad de los actos administrativos demandados.

### 3. establecimiento del derecho

R

La entidad apelante considera que el juez de primera instancia desbordó el objeto de la *Litis* al ordenar, a título de restablecimiento del derecho, la devolución del pago de lo no debido por valor de \$1.282.415.000, junto con los intereses,

<sup>29</sup> Al respecto ver, Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: Proceso: 5001-23-31-000-2001-01021-01(18539). Sentencia del 28 de noviembre de 2013. CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Proceso: 13001-23-31-000-2003-00843-01(21707). Sentencia del 8 de junio de 2017. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.



liquidados conforme con el artículo 863 del Estatuto Tributario. La demandante se opone a tal planteamiento, pues considera que los actos acusados incidieron en el proceso de devolución del saldo a favor registrado en la declaración del bimestre 5 del año 2010, que es resultado de la imputación del saldo a favor declarado en los actos aquí demandados, devolución que, según lo informado en la demanda, se encuentra suspendida.

A estos efectos, advierte la Sala que, los actos demandados se derivaron del proceso de determinación respecto del tercer bimestre de 2010, su contenido no versaba sobre la solicitud del saldo a favor que fue imputado hasta el 5 bimestre del mismo año. De manera que no puede accederse a la pretensión de devolución porque se repite, no fue el objeto de debate. El análisis de la devolución correspondiente al bimestre 5 del 2010, que arrastró el saldo a favor que fue confirmado en esta instancia, debe sujetarse a lo previsto en el artículo 857-1 del Estatuto Tributario, cuyo contenido, en lo pertinente, es el siguiente:

*Artículo 857-1. (...) Terminada la investigación, si no se produce requerimiento especial, se procederá a la devolución o compensación del saldo a favor. Si se produjere requerimiento especial, sólo procederá la devolución o compensación sobre el saldo a favor que se plantee en el mismo, **sin que se requiera de una nueva solicitud de devolución o compensación por parte del contribuyente**. Este mismo tratamiento se aplicará en las demás etapas del proceso de determinación y discusión tanto en la vía gubernativa como jurisdiccional, **en cuyo caso bastará con que el contribuyente presente la copia del acto o providencia respectiva** (subrayado y énfasis de la Sala).*

Por las razones expuestas, prospera el cargo de apelación. En consecuencia, la Sala modificará el ordinal segundo de la sentencia impugnada. En su lugar, a título de restablecimiento del derecho, declarará la firmeza de la declaración del IVA de la actora correspondiente al bimestre 3º del año gravable 2010.

#### **4. Condena en costas**

La entidad demandada apeló la condena en costas porque su causación no fue probada en el proceso.

Acorde con el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

Una vez revisado el expediente se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas (gastos del proceso y agencias del derecho) a cargo de la parte demandada, razón por la cual se deben revocar. Prospera el cargo de apelación.

Por la misma razón, tampoco se condenará en costas en esta instancia.

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. **onfirmar** el ordinal primero de la sentencia del 22 de agosto de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Segunda de Oralidad. C
2. **odificar** el ordinal segundo de la apelada. En su lugar, se dispone: M  
*«SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, declarar en firme la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer bimestre del año gravable 2010 de la sociedad OTEK-INTERNACIONAL S.A.».*
3. **in** condena en costas en ambas instancias. S

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente de la Sala  
Salva el voto

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**SALVAMENTO DE VOTO / VIOLACIÓN DE LAS REGLAS DE CAUSACIÓN DEL IVA – Corrección de la declaración de IVA de un periodo diferente a aquel en que se causaron las operaciones gravadas para descontar el IVA de ventas que en realidad estaban excluidas, pero cuyo soporte de la exclusión se obtuvo con posterioridad al momento de la causación del tributo respecto de operaciones inicialmente declaradas como gravadas / VIOLACIÓN DE LA OPORTUNIDAD DE CORRECCIÓN DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS QUE DISMINUYAN EL VALOR A PAGAR O AUMENTEN EL SALDO A FAVOR – Configuración / EXENCIÓN TRIBUTARIA - Causación. Ocurre en el mismo momento de la realización del respectivo hecho imponible / EXCLUSIÓN DEL IVA SOBRE EQUIPOS Y ELEMENTOS NACIONALES O IMPORTADOS DESTINADOS AL SISTEMA DE CONTROL Y MONITOREO AMBIENTAL – Causación. La causación de la exclusión es simultánea con el hecho generador del impuesto y no cuando se expide la certificación que verifica el cumplimiento de los requisitos de la exclusión / CAUSACIÓN DE LA DESGRAVACIÓN ROGADA - El reconocimiento, certificado o acreditación de la**



**exclusión que expida la autoridad competente para el efecto, no es constitutivo sino declarativo, dada la simultaneidad temporal entre el hecho generador y la exención / RECONOCIMIENTO DE LA EXCLUSIÓN DEL IVA SOBRE EQUIPOS Y ELEMENTOS NACIONALES O IMPORTADOS DESTINADOS AL SISTEMA DE CONTROL Y MONITOREO AMBIENTAL EN LA DECLARACIÓN DE PERIODOS DISTINTOS AL DE LA CAUSACIÓN DEL TRIBUTO - Ilegalidad / PROCEDIMIENTO PARA LA RECUPERACIÓN DEL IVA PAGADO SOBRE BIENES EXCLUIDOS - Implicaba corregir las declaraciones que coincidieron con el momento de causación de cada una de las ventas excluidas para disminuir el IVA generado y registrar el IVA excluido del caso, siempre dentro de los términos de corrección y bajo los demás requisitos que para la época de los hechos disponía el artículo 589 del ET / RENGLON 55 IVA RESULTANTE POR OPERACIONES ANULADAS, RESCINDIDAS O RESUELTAS - Objeto. Materializa el contenido del artículo 484 del ET, según el cual el IVA asociado a las operaciones anuladas, rescindidas o resueltas disminuye el IVA a pagar liquidado en la declaración / REGISTRO DE EXCLUSIONES DE IVA CAUSADAS PERO NO DECLARADAS EN PERIODOS ANTERIORES EN EL RENGLON 55 IVA RESULTANTE POR OPERACIONES ANULADAS, RESCINDIDAS O RESUELTAS DE LA DECLARACIÓN DEL IVA – Improcedencia. Utilizar la referida casilla para registrar exclusiones causadas, pero no declaradas en periodos anteriores, infringe el artículo 484 del Estatuto Tributario y las reglas de determinación del impuesto a cargo o del saldo a favor que prevé el Título VII Libro III ibídem / DEVOLUCIÓN DE IVA REPERCUTIDO INDEBIDAMENTE O EN EXCESO - Inexistencia de marco normativo procedimental. Omisión legislativa**

El criterio mayoritario de la Sala avaló que la demandante podía corregir una declaración tributaria de IVA distinta (*i.e.* la del bimestre 3.º de 2010) a la que correspondía a la fecha de causación del impuesto por cada operación de venta (*i.e.* correspondientes a distintos bimestres de los años 2007, 2008 y 2009), por cuanto la certificación que avalaba la venta excluida fue obtenida con posterioridad a los momentos de causación del IVA por las operaciones inicialmente declaradas como gravadas. Por ello, juzgó mayoritariamente la Sala que correspondía descontar en el mencionado renglón 55, «IVA resultante por operaciones anuladas, rescindidas o resueltas», del bimestre 3.º de 2010, el monto del IVA excluido asociado a la operación que se había declarado como gravada en el periodo correspondiente al momento de causación. En lo que a mí respecta, discrepo de esa decisión de la Sala, porque el criterio adoptado contraviene las reglas de causación del IVA —como también las de declaración— y desatiende la oportunidad para realizar las correcciones del artículo 589 del ET y las normas de determinación de la deuda tributaria por IVA, de acuerdo con las consideraciones que paso a exponer. 1- La causación de las exenciones (género del que también hace parte aquella exención sin derecho a descontables, a la cual se le denomina «*exclusión*» en impuesto sobre las ventas colombiano) ocurre en el mismo momento de la realización del respectivo hecho imponible. Así, el momento del devengo de una exclusión del IVA coincide temporalmente con la realización del respectivo hecho generador del mismo impuesto que grava la operación. Por consiguiente, la exclusión del IVA preceptuada en el ordinal 4.º del artículo 424-5 del ET, para equipos y elementos que se destinen a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, tiene como momento de



causación el mismo del impuesto, ya sea por la venta o importación de tales bienes, conforme a las reglas del artículo 429 del ET. Esa particularidad del aspecto temporal del hecho generador, y su aspecto negativo delimitado por la exención, impide que las exclusiones pretendidas por la demandante se puedan registrar en declaraciones de periodos ajenos al del momento de causación según los preceptos del artículo 429 del ET. A partir de esa razón sustancial, no es posible admitir que los sujetos pasivos del IVA se valgan de periodos de declaración posteriores al del momento de causación para aplicar desgravaciones sobre impuestos ya causados. 2- La simultaneidad temporal entre el hecho generador y la exención se mantiene incluso en las denominadas desgravaciones «rogadas», pues el reconocimiento, certificado o acreditación, que expida la autoridad competente para el efecto, no es constitutivo sino declarativo; pues la exención (sin derecho a impuestos descontables, o exclusión) operó *ab initio*, aunque los requisitos se comprueben con posterioridad por una autoridad administrativa o judicial. Por lo cual, la exclusión alegada por la demandante se causó en los momentos señalados por el artículo 429 del ET, y no cuando se expidió la certificación que verificó el cumplimiento de los requisitos la exclusión del ordinal 4.º del artículo 424-5 del ET. Atendiendo a esta premisa, estimo que aceptar el reconocimiento de las exclusiones reclamadas por la demandante en el bimestre 3.º de 2010 desconoce el aspecto temporal del hecho generador del IVA, pues las ventas excluidas se causaron en momentos previos (correspondientes a las declaraciones de los bimestres de los años 2007, 2008 y 2009). 3- Consecuentemente, la vía para aplicar la exclusión del ordinal 4.º del artículo 424-5 del ET, pretendida por la demandante, implicaba corregir las respectivas declaraciones que coincidieron con el momento de causación de cada una de las ventas excluidas (en los años 2007, 2008 y 2009), a fin de disminuir el IVA generado y registrar el IVA excluido del caso, siempre dentro de los términos de corrección y bajo los demás requisitos que para la época de los hechos disponía el artículo 589 del ET. 4- Además de lo anterior, observo que la contribuyente del IVA utilizó el renglón 55, «IVA resultante por operaciones anuladas, rescindidas o resueltas», para registrar el monto del IVA que en las declaraciones privadas correspondientes no declaró como excluido, y así, finalmente, aplicar la exclusión debatida; todo porque esa señalada casilla del formulario disminuye la deuda tributaria cuantificada en la declaración. Pero, contrariamente a esa forma de actuar, sucede que dicho renglón de la declaración materializa el contenido normativo del artículo 484 del ET, disposición de acuerdo con la cual el IVA asociado a las operaciones anuladas, rescindidas o resueltas disminuye el IVA a pagar liquidado en la declaración. En esa medida, utilizar la referida casilla para registrar exclusiones causadas, pero no declaradas en periodos anteriores, infringe el artículo 484 y las reglas de determinación del impuesto a cargo o del saldo a favor que prevé el Título VII Libro III del ET, aspecto que no fue tenido en cuenta en la providencia. 5- Con todo, sea esta la oportunidad para expresar que casos como el juzgado evidencian la ausencia de un marco normativo que se ocupe de las distintas vicisitudes que se puedan presentar con motivo de la repercusión indebida o en exceso, en las estructuras impositivas indirectas<sup>30</sup>. Lamentablemente, esa omisión legislativa deja a los sujetos repercutidos desprovistos de mecanismos procedimentales para obtener la devolución de sumas que el sujeto pasivo de los impuestos indirectos les haya trasladado de

<sup>30</sup> Como lo expresé de manera particular en la aclaración de voto que emití a la sentencia del 25 de marzo de 2021 (exp. 23290; CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).



manera indebida o en exceso, como ocurrió en los hechos *sub examine*.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 429 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 424-5 NUMERAL 4 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 484 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 589

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

**SALVAMENTO DE VOTO**

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 05001-23-33-000-2014-01103-01 (24155)  
**Demandante:** O-Tek Internacional SA

En el proceso de la referencia se estudió la legalidad de los actos administrativos de revisión de impuestos que modificaron la liquidación oficial de corrección del demandante por el 3.º bimestre de IVA de 2010, en el sentido de rechazar la suma que registró en el renglón 55 «*IVA resultante por operaciones anuladas, rescindidas o resueltas*». Estimó la autoridad que no era procedente incluir en dicho renglón 55 las operaciones excluidas que se causaron en otros bimestres como gravadas —pero que en realidad estaban excluidas—, de manera que, según consideró la demandada, la actora debió corregir las respectivas liquidaciones privadas bimestrales de los años 2007, 2008 y 2009 en las que declaró el IVA generado y, en su lugar, registrar las correspondientes ventas excluidas, tomando en consideración el momento de causación de la venta desgravada, que no adelantar la modificación de una liquidación privada totalmente ajena al momento de causación del IVA y en ella hacer valer la exclusión del impuesto en la casilla que corresponde a las operaciones que se anulan, rescinden o resuelven.

El criterio mayoritario de la Sala avaló que la demandante podía corregir una declaración tributaria de IVA distinta (*i.e.* la del bimestre 3.º de 2010) a la que correspondía a la fecha de causación del impuesto por cada operación de venta (*i.e.* correspondientes a distintos bimestres de los años 2007, 2008 y 2009), por cuanto la certificación que avalaba la venta excluida fue obtenida con posterioridad a los momentos de causación del IVA por las operaciones inicialmente declaradas como gravadas. Por ello, juzgó mayoritariamente la Sala que correspondía descontar en el mencionado renglón 55, «*IVA resultante por operaciones anuladas, rescindidas o resueltas*», del bimestre 3.º de 2010, el monto del IVA excluido asociado a la operación que se había declarado como gravada en el periodo correspondiente al momento de causación. En lo que a mí respecta, discrepo de esa decisión de la Sala, porque el criterio adoptado contraviene las reglas de causación del IVA —como también las de declaración— y desatiende la oportunidad para realizar las correcciones del artículo 589 del ET y las normas de determinación de la deuda tributaria por IVA, de acuerdo con las consideraciones que paso a exponer.



1- La causación de las exenciones (género del que también hace parte aquella exención sin derecho a descuentos, a la cual se le denomina «*exclusión*» en impuesto sobre las ventas colombiano) ocurre en el mismo momento de la realización del respectivo hecho imponible. Así, el momento del devengo de una exclusión del IVA coincide temporalmente con la realización del respectivo hecho generador del mismo impuesto que grava la operación. Por consiguiente, la exclusión del IVA preceptuada en el ordinal 4.º del artículo 424-5 del ET, para equipos y elementos que se destinen a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, tiene como momento de causación el mismo del impuesto, ya sea por la venta o importación de tales bienes, conforme a las reglas del artículo 429 del ET. Esa particularidad del aspecto temporal del hecho generador, y su aspecto negativo delimitado por la exención, impide que las exclusiones pretendidas por la demandante se puedan registrar en declaraciones de periodos ajenos al del momento de causación según los preceptos del artículo 429 del ET. A partir de esa razón sustancial, no es posible admitir que los sujetos pasivos del IVA se valgan de periodos de declaración posteriores al del momento de causación para aplicar desgravaciones sobre impuestos ya causados.

2- La simultaneidad temporal entre el hecho generador y la exención se mantiene incluso en las denominadas desgravaciones «*rogadas*», pues el reconocimiento, certificado o acreditación, que expida la autoridad competente para el efecto, no es constitutivo sino declarativo; pues la exención (sin derecho a impuestos descuentos, o exclusión) operó *ab initio*, aunque los requisitos se comprueben con posterioridad por una autoridad administrativa o judicial. Por lo cual, la exclusión alegada por la demandante se causó en los momentos señalados por el artículo 429 del ET, y no cuando se expidió la certificación que verificó el cumplimiento de los requisitos la exclusión del ordinal 4.º del artículo 424-5 del ET. Atendiendo a esta premisa, estimo que aceptar el reconocimiento de las exclusiones reclamadas por la demandante en el bimestre 3.º de 2010 desconoce el aspecto temporal del hecho generador del IVA, pues las ventas excluidas se causaron en momentos previos (correspondientes a las declaraciones de los bimestres de los años 2007, 2008 y 2009).

3- Consecuentemente, la vía para aplicar la exclusión del ordinal 4.º del artículo 424-5 del ET, pretendida por la demandante, implicaba corregir las respectivas declaraciones que coincidieron con el momento de causación de cada una de las ventas excluidas (en los años 2007, 2008 y 2009), a fin de disminuir el IVA generado y registrar el IVA excluido del caso, siempre dentro de los términos de corrección y bajo los demás requisitos que para la época de los hechos disponía el artículo 589 del ET.

4- Además de lo anterior, observo que la contribuyente del IVA utilizó el renglón 55, «*IVA resultante por operaciones anuladas, rescindidas o resueltas*», para registrar el monto del IVA que en las declaraciones privadas correspondientes no declaró como excluido, y así, finalmente, aplicar la exclusión debatida; todo porque esa señalada casilla del formulario disminuye la deuda tributaria cuantificada en la declaración. Pero, contrariamente a esa forma de actuar, sucede que dicho renglón de la declaración materializa el contenido normativo del artículo 484 del ET, disposición de acuerdo con la cual el IVA asociado a las operaciones anuladas, rescindidas o resueltas disminuye el IVA a pagar liquidado en la declaración. En esa medida, utilizar la referida casilla para registrar exclusiones



causadas, pero no declaradas en periodos anteriores, infringe el artículo 484 y las reglas de determinación del impuesto a cargo o del saldo a favor que prevé el Título VII Libro III del ET, aspecto que no fue tenido en cuenta en la providencia.

5- Con todo, sea esta la oportunidad para expresar que casos como el juzgado evidencian la ausencia de un marco normativo que se ocupe de las distintas vicisitudes que se puedan presentar con motivo de la repercusión indebida o en exceso, en las estructuras impositivas indirectas<sup>31</sup>. Lamentablemente, esa omisión legislativa deja a los sujetos repercutidos desprovistos de mecanismos procedimentales para obtener la devolución de sumas que el sujeto pasivo de los impuestos indirectos les haya trasladado de manera indebida o en exceso, como ocurrió en los hechos *sub examine*.

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

<sup>31</sup> Como lo expresé de manera particular en la aclaración de voto que emití a la sentencia del 25 de marzo de 2021 (exp. 23290; CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).