

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

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C. veintiocho (28) de noviembre de dos mil trece (2013)

Radicación número: 050012331000200101021 01 (18539)
Demandante: ORGANIZACIÓN CONINSA Y RAMÓN HACHE S.A.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

Asunto: Devolución del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de materiales de que trata el numeral 4° del artículo 424-5 del Estatuto Tributario

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 1° de junio de 2010 del Tribunal Administrativo de Antioquia¹, proferida dentro del proceso de acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, que negó las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

¹ Folios 185 a 192 del cuaderno principal

La Organización Coninsa & Ramón Hache S.A., antes Constructores, Ingenieros, Arquitectos S.A. CONINSA S.A., participó en la licitación pública abierta por las Empresas Públicas de Medellín con el objeto de contratar la construcción de la Planta de Tratamiento San Fernando, para lo cual presentó la correspondiente propuesta en consorcio con la empresa Construccoes e Comercio Camargo Correa S.A., sociedad organizada de acuerdo con las leyes del Brasil.

La licitación les fue adjudicada, razón por la que suscribieron el Contrato de Obra Pública 2/DJ-2183/43.

El 24 de octubre de 1996, según lo dispuesto en el numeral 4° del artículo 424-5 del Estatuto Tributario, la actora radicó ante el Ministerio del Medio Ambiente la solicitud, que fue complementada el 10 de enero de 1997, para que los equipos y elementos destinados a la construcción, instalación y montaje de la obra fueran calificados como excluidos del impuesto sobre las ventas.

El Ministerio expidió, el 29 de diciembre de 1997, la Certificación 195² en la que listó los elementos excluidos para el proyecto y la 482 del 4 de diciembre de 1998³, que hizo lo propio con los elementos para la construcción.

El 20 de septiembre de 1999, con base en las facturas de compra de los equipos y elementos antes mencionados, la actora presentó la solicitud de devolución del impuesto sobre las ventas pagado indebidamente, por la suma de \$507.719.862⁴; mediante la Resolución N° 000067⁵ del 3 de

² Folios 20 al 33 del cuaderno 1

³ Folios 11 al 19 del cuaderno 1

⁴ Folios 1 al 4 y 129 del cuaderno 1

noviembre de 1999, la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos de Medellín negó la solicitud de devolución, por cuanto consideró que el proceso para obtener la devolución del impuesto pagado se debía surtir ante los proveedores.

El 30 de diciembre de 1999, la sociedad demandante interpuso recurso de reconsideración contra dicho acto, el cual fue resuelto mediante la Resolución N° 0088⁶ del 28 de noviembre de 2000 que confirmó la resolución impugnada y que fue corregida por la Resolución N° 0003 del 1° de diciembre del mismo año⁷.

LA DEMANDA

La sociedad demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁸:

“PRIMERA: Que se declare la nulidad de la decisión contenida en la Resolución número 067, proferida el 3 de noviembre de 1999 por la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, en virtud de la cual se produjo el rechazo definitivo de la solicitud que por valor de QUINIENTOS SIETE MILLONES SETECIENTOS DIECINUEVE MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y DOS PESOS (\$507.719.862), presentó mi representada mediante comunicación radicada el día 20 de septiembre de 1999 bajo el número DO989971769 del 20 de septiembre de 1999.

⁵ Folios 2707 al 2711 del cuaderno de pruebas

⁶ Folios 16 al 22 del cuaderno principal

⁷ Folios 24 al 25 del cuaderno principal

⁸ Folios 40 a 61 del cuaderno principal

Esta declaración de nulidad habrá de cobijar, igualmente, a la Resolución número 088 del 28 de noviembre de 2000, proferida por la División Jurídica Tributaria de la mencionada Administración de Impuestos Nacionales, cuyo número fue “aclorado” por el 087 de la misma fecha, según está consignado en la resolución 003 del 1° de diciembre de 2000, expedida también, por la División Jurídica Tributaria de dicha Administración de Impuestos Nacionales.

SEGUNDA: Que se restablezca el derecho de mi mandante declarando que la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, a través de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, está obligada a devolverle a la sociedad “ORGANIZACIÓN CONINSA & RAMÓN HACHE S.A.”, la suma de QUINIENTOS SIETE MILLONES SETECIENTOS DIECINUEVE MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y DOS PESOS (\$507.719.862), correspondiente al impuesto al valor agregado (IVA) pagado por mi representada en la adquisición de equipos y elementos destinados 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, según acreditación surtida ante el Ministerio del Medio Ambiente en los términos previstos en el numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario.

TERCERA: Que se restablezca el derecho de mi mandante declarando que la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, a través de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, está obligada a reconocer y pagar a la sociedad “ORGANIZACIÓN CONINSA & RAMÓN HACHE S.A.”, intereses corrientes causados desde el 4 de noviembre de 1999, fecha de notificación del acto que negó la devolución y hasta la fecha en que se profiera la providencia judicial definitiva que ordene la devolución de que trata la pretensión segunda, anterior, de conformidad con lo previsto en el artículo 863 del Estatuto Tributario”.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 1°, 2°, 13, 90, 95, 209, 228, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 424-5 numeral 4; 635, 683, 850, 851, 855, 863 y 864 del Estatuto Tributario.
- Artículos 27 al 32 del Código Civil.

- Artículos 2°, 3° y 35 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículo 12 del Decreto Ley 1700 de 1997.
- Artículo 21 del Decreto 1000 de 1997.
- Artículo 8° del Decreto 495 de 1999.

Para desarrollar el concepto de violación manifestó:

De acuerdo con el artículo 424-5 del Estatuto Tributario, los equipos y elementos nacionales o importados destinados a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, necesarios para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales, siempre que se acredite tal condición ante el Ministerio del Medio Ambiente, están excluidos del impuesto sobre las ventas.

La obra pública adjudicada por las Empresas Públicas de Medellín consistía en la construcción de una planta de tratamiento destinada a la descontaminación del Río Medellín y, por ello, en cumplimiento de la disposición antes mencionada, el 24 de octubre de 1996 radicó, ante la Secretaría General del Ministerio del Medio Ambiente, el Oficio 7-884 solicitando la certificación de exclusión de los elementos y equipos adquiridos para la ejecución de la aludida obra, solicitud que fue complementada el 10 de enero de 1997.

Las aludidas peticiones fueron atendidas el 29 de diciembre de 1997 y el 4 de diciembre de 1998, con las certificaciones 195 y 482, mediante las cuales el Ministerio del Medio Ambiente acreditó el cumplimiento de los requisitos para la exclusión del impuesto sobre las ventas, es decir, más de catorce meses contados desde la presentación de las solicitudes.

Ante el silencio del Ministerio respecto de la solicitud de exclusión del IVA presentada el 24 de octubre de 1996 y ante la necesidad de empezar a ejecutar las obras, el 16 de diciembre de 1996 la sociedad debió adquirir los equipos y elementos requeridos para el efecto, pagando el impuesto facturado por los proveedores.

Por lo tanto, antes de que le fuera expedida la mencionada certificación, pagó el impuesto sobre las ventas a los proveedores.

La calidad de bienes excluidos del impuesto sobre las ventas que ostentan los bienes adquiridos no fue puesta en duda por la Administración Tributaria en los actos administrativos demandados.

Afirmó que obró de buena fe pues consideró que el impuesto pagado en la adquisición de los equipos y elementos requeridos para la descontaminación del Río Medellín sería objeto de una posterior devolución, pues de conformidad con el Concepto de la DIAN 028685 del 20 de octubre de 1999, citado en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, “cuando a pesar de no darse la causación se paga el impuesto sobre las ventas al momento de la adquisición de los bienes excluidos, en razón a que el proveedor actuando en debida forma recaudó el gravamen por no haberse acreditado por parte del adquirente la condición de excluidos de los bienes mediante el certificado expedido por el Ministerio del Medio Ambiente...”, lo que soporta la conclusión de que frente a la injustificada demora del Ministerio en expedir la certificación, no le quedaba otra opción que pagar el impuesto.

Que la DIAN, en respuesta a la consulta elevada el 9 de febrero de 1999, con posterioridad a la expedición de las certificaciones del Ministerio del Medio

Ambiente, le respondió que si en el momento de realizarse la operación de compra no se ha expedido la mencionada certificación, tal circunstancia no hace nugatorio el beneficio puesto que ésta no constituye un condicionamiento para la procedencia del mismo, sino un elemento probatorio que se aportará en el momento en que la administración tributaria así lo requiera pero agregó que el valor del tributo puede ser recuperado solicitando al vendedor su reintegro, allegando como prueba la certificación aludida y, el vendedor, una vez efectúe el reintegro, procederá a realizar los ajustes contables, corrigiendo la declaración tributaria correspondiente al período en el que se realizó la operación.

Dijo que esta interpretación hizo nugatorio el derecho a la devolución, al establecer un procedimiento no contemplado en la ley, ya que no existe una norma que obligue al vendedor de un bien excluido a devolver el impuesto pagado por el adquirente; además, porque la exigencia de hacer los respectivos ajustes contables y la de corregir las declaraciones no se refería a una sola declaración sino a varios bimestres, y también afectaría a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios y de industria y comercio.

Resaltó que, aunado a lo anterior, mientras el Ministerio del Medio Ambiente se tomó su tiempo para expedir las certificaciones, la Ley 383 de 1997 redujo el plazo para corregir las declaraciones tributarias, de dos a un año, lo que impedía aplicar el procedimiento creado por la entidad demandada.

Advirtió que en respuesta a una nueva consulta tributaria para aclarar el tema, mediante el Concepto 052696, la DIAN manifestó que si el proveedor no accede a corregir la declaración por vencimiento del término establecido en el artículo 8° de la Ley 383 de 1997, la ley no ha determinado un

procedimiento que le permita a la Administración Tributaria proceder a la devolución del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes excluidos y la no presentación del certificado del Ministerio del Medio Ambiente, constituye un inconveniente suscitado entre el vendedor y el comprador de los bienes excluidos del impuesto, y son ellos los llamados a resolverlo.

Manifestó que ante la confusión generada por este nuevo concepto, presentó una tercera consulta a la DIAN, que fue absuelta mediante el Concepto 004534 del 18 de agosto de 1999, en el que se manifestó que cuando el pago de valores por concepto de impuestos no se refleja en una declaración ni corresponde a retenciones en la fuente practicadas en forma indebida o en exceso, el artículo 21 del Decreto 1000 de 1997 consagra el derecho a la devolución del pago, por lo que procedió a formular la solicitud de devolución del pago de lo no debido, fundada en la causal prevista en los artículos 850 del Estatuto Tributario y 21 del Decreto 1000 de 1997,

Adujo que la Administración Tributaria, al rechazar la solicitud de devolución, sin otro soporte jurídico que lo expresado en la doctrina antes señalada y exigir el cumplimiento de un procedimiento no previsto en la ley ni en sus reglamentos, convirtió en gravados bienes que la ley considera excluidos del impuesto sobre las ventas, lo que hace que los actos demandados incurran en violación de los artículos 424-5 numeral 4, 850 del Estatuto Tributario y 21 del Decreto 1000 de 1997 por cuanto, contrario a lo allí afirmado, sí se cumplieron los requisitos legales para que la entidad demandada devolviera, a título de pago de lo no debido, el monto del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes excluidos cuya condición acreditó el Ministerio del Medio Ambiente.

Indicó que, por lo antes expuesto, los actos administrativos demandados son nulos, también, por violación del derecho fundamental al debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, y que la solicitud de devolución no podía ser rechazada por no cumplir los requisitos establecidos en la Orden Administrativa N° 10 de 1998, documento interno que, además de no poseer el carácter de fuente normativa, no tiene la naturaleza de acto administrativo.

Señaló que los actos demandados violan igualmente los artículos 84 de la Constitución Política y 209, 363 y 683 del Estatuto Tributario, porque exigen requisitos adicionales para el ejercicio de un derecho y desconocen los principios bajo los cuales se debe desarrollar la función administrativa y el espíritu de justicia que debe presidir la actuación de los funcionarios públicos,

Por último, manifestó que, de conformidad con el artículo 90 de la Constitución Política, se le causó un daño que debe ser reparado, no solo con la no devolución del impuesto pagado y no debido, sino también con el pago de los intereses corrientes causados entre el 3 de noviembre de 1999, fecha del rechazo de la devolución, y la fecha en que se dicte la sentencia definitiva, en los términos previstos en los artículos 635, 863 y 864 del Estatuto Tributario.

Corrección de la demanda

La actora presentó corrección a la demanda con el fin de aclarar que la parte demandante la compone también la sociedad extranjera CONSTRUCOES E

COMERCIO CAMARGO CORREA S.A., como integrante del consorcio Coninsa S.A./Camargo Correa⁹.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

En la oportunidad legal, la apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en escrito de contestación, se opuso a las pretensiones de la demanda¹⁰.

Propuso la siguiente excepción:

- Falta de presupuestos procesales de la acción.

Estima que los consorcios no constituyen una persona jurídica sujeto de derechos y obligaciones, distinta a sus miembros y, en consecuencia, los consorciados pueden solicitar en forma individual y de acuerdo con el porcentaje de participación la devolución del IVA pagado.

Advierte que en el acápite de “las partes” se indicó a las sociedades: “ORGANIZACIÓN CONINSA & RAMÓN HACHE S.A. y CONSTRUCCIONES E COMERCIO CAMARGO CORREA S.A.; que tratándose de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, está legitimada por activa la destinataria del acto administrativo que, en este caso, lo fue solamente la sociedad ORGANIZACIÓN CONINSA & RAMÓN HACHE S.A.

En cuanto al aspecto de fondo del asunto discutido manifestó:

⁹ Folios 93 a 115 del cuaderno principal

¹⁰ Folios 121 a 133 del cuaderno principal

Si bien los elementos de que se trata están excluidos del impuesto sobre las ventas, para tener derecho a la exclusión debía acreditarse el requisito del certificado del Ministerio del Medio Ambiente, por lo que, ante la omisión en su presentación, dicho gravamen fue recaudado, declarado y pagado por los proveedores con quienes el consorcio contrató, por lo que son éstos los sujetos con derecho a la devolución.

Cuando el particular considere que se encuentra incurso en alguna de las situaciones que dan lugar a la devolución o compensación de valores pagados por concepto de impuestos, debe solicitarla siguiendo el procedimiento señalado y cumpliendo los requisitos indicados en los artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario y en el Decreto 1000 de 1997.

Si bien es cierto las órdenes administrativas son actos administrativos de carácter interno y general, en ellas se establecen procedimientos y trámites internos o se modifican los ya existentes, desarrollando la aplicación de disposiciones legales para dar cumplimiento a las funciones propias de cada dependencia, garantizando así la correcta aplicación de las normas por las divisiones involucradas.

El concepto de buena fe involucra también el conducirse sin culpa, esto es, con un mínimo de prudencia, de atención, de cuidado y de diligencia, cuya carencia en el cumplimiento de las propias obligaciones desvirtúa el principio de buena fe; no se trata de aplicar un procedimiento no previsto en la ley sino por el contrario, las normas y principios que rigen el IVA, a los que la actora no se acogió por negligencia o descuido y, por tal razón, mal puede aducir que hubo violación de los artículos 83, 84, 209, 338 y 363 de la Constitución Política.

Como soporte de sus afirmaciones transcribió apartes del libro del tratadista Mauricio A. Plazas Vega, *“El impuesto sobre el Valor Agregado IVA”*¹¹, en el que afirmó que, en el referido impuesto, el consumidor es reemplazado totalmente por los sujetos que le preceden en la conformación del valor agregado total; en ese orden, la condición de deudor legal, o sujeto pasivo principal, del titular del hecho generador, puede describirse como un verdadero sustituto del contribuyente, toda vez que ha sido vinculado como elemento pasivo de la relación jurídica en lugar del verdadero contribuyente, o persona a quien finalmente repercute el tributo y de quien se predica la realización del acontecimiento económico imponible.

Así mismo, transcribió apartes del Concepto de la DIAN 028685 del 20 de octubre de 1999, que ratifica los Conceptos 16321, 52696 y 4534 de 1999.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 1° de junio de 2010, el Tribunal Administrativo de Antioquia declaró no probada la excepción propuesta y negó las súplicas de la demanda, por las siguientes razones¹²:

Manifestó que si bien es cierto que los consorcios no son una persona jurídica distinta de cada uno de sus consorciados, al momento de su creación, podrá designar en sus estatutos a cargo de quien corre la representación legal, tal y como se hizo en el caso en estudio, pues se designó como representante legal a la sociedad Coninsa, como consta en el

¹¹ Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis S.A. 1998, páginas 560 a 563

¹² Folios 185 a 192 del cuaderno principal

convenio del consorcio aportado con la demanda, calidad en la que solicitó ante la Administración Tributaria de Medellín la devolución del IVA pagado.

Aclaró el *a-quo* que, durante el proceso de devolución, la actora siempre manifestó que el señor Jorge Enrique Hoyos actuaba en representación del Consorcio Coninsa S.A./Camargo Correa; por lo tanto, los actos administrativos acusados afectan a las dos empresas que conforman el consorcio, aunque la demandada pretenda hacer ver que la única destinataria es la sociedad Coninsa; en ese orden, la Sociedad Construcciones e Comercio Camargo Correa S.A. está legitimada por activa y tiene capacidad procesal para actuar en el litigio.

Respecto al fondo del asunto, precisó que el numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario es claro en señalar que para la procedencia de la exclusión del impuesto sobre las ventas de los equipos o elementos nacionales o importados, destinados a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales, debe acreditarse dicha condición ante el Ministerio del Medio Ambiente, situación que trató de configurar la actora.

Sin embargo, como el Ministerio se demoró más de un año para la expedición de las certificaciones, la demandante se vio obligada a comprar los equipos y materiales pagando el IVA facturado por los proveedores, pues no contaba con la prueba para demostrar que tenía derecho al beneficio fiscal.

Señaló que la actora actuó con la debida previsión al solicitar dicha certificación con una antelación de dos meses a la fecha de iniciación del

contrato, sin que, para la época de los hechos, las normas legales hubieran establecido un término dentro del cual dicha acreditación debía formularse, lo que solo se determinó con el Decreto 2532 de 2001.

Advirtió que si la sociedad estaba interesada en la devolución de las sumas pagadas no debió dejar pasar más de un año sin hacer la respectiva reclamación a la DIAN y a los proveedores, pero que el no hacerlo no significa que el impuesto recaudado se convierta en ilegal o en un pago de lo no debido.

Enfatizó que es evidente el ánimo de la actora de entrar en controversia directa con la DIAN ya que renunció a su derecho de reclamar ante los proveedores, enviándoles a cada uno un comunicado en el que les informaba que había optado por reclamar directamente a la DIAN la devolución de dicho IVA, para evitarles un desgaste en la elaboración de las correcciones, razón por la que los perjuicios causados a la sociedad no pueden imputarse a la DIAN, pues no posee la calidad de titular del derecho a la devolución, por no ser el responsable directo del tributo y porque el correcto procedimiento le fue indicado en los diferentes conceptos oficiales.

Finalmente, aseveró que los actos administrativos gozan de presunción de legalidad y que si bien es cierto que para la situación específica no hay reglamentación concreta, la accionada, a través de conceptos, trató de dar la mayor claridad al caso sugiriendo para ello la aplicación de la Orden Administrativa 10 de 1998, que en este caso no pretende crear o desconocer situaciones jurídicas diferentes a las contempladas por el legislador, sino un criterio auxiliar para la interpretación de una situación compleja y con vacío legal como la tratada.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la demandante interpuso recurso de apelación¹³ en el que solicita revocar la sentencia impugnada y, en su lugar, acoger las súplicas de la demanda.

Reiteró lo expuesto con ocasión de la demanda y agregó que el *a-quo* no puede otorgarle a la certificación que debe expedir el Ministerio del Medio Ambiente el carácter de instrumento constitutivo del beneficio tributario pues es solo un simple medio probatorio del mismo.

Que el Consejo de Estado, en la sentencia del 23 de abril de 2009, precisó que “...al cumplir con la exigencia prevista en el artículo 424-5 para que proceda la exclusión del IVA, y una vez obtenida la certificación emitida por el Ministerio del Medio Ambiente sobre la destinación de los equipos y maquinaria importados, el contribuyente tiene el derecho a solicitar la liquidación de corrección a efectos de la devolución del IVA pagado”¹⁴.

Agregó que la DIAN, en los Conceptos 75990 del 8 de octubre de 2005 y 106957 del 30 de diciembre de 2009, sostuvo que la oportunidad en la cual debe acreditarse la certificación expedida por el Ministerio del Medio Ambiente, con el fin de acceder al beneficio de la exclusión del IVA que consagra el artículo 424-5 del Estatuto Tributario, puede demostrarse con posterioridad a su ocurrencia.

¹³ Folios 202 a 210 del cuaderno principal

¹⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Expediente 16269

Indicó que es evidente que el *a-quo* inaplicó el artículo 850 del Estatuto Tributario, en perjuicio de la actora, por cuanto se cumplían los supuestos generadores del derecho a la devolución del impuesto pagado, previstos en el numeral 4 del artículo 424-5 *ibídem*, pago que no estaba obligado a realizar en virtud de la expedición, por parte del Ministerio del Medio Ambiente, de la certificación que acreditaba la condición de excluidos del tributo.

No es aceptable lo afirmado por el *a-quo* en cuanto a que el IVA fue pagado por los proveedores de los bienes, en su condición de responsables del impuesto, y no por la actora, razón por la cual eran ellos los titulares del derecho a obtener la devolución, pues ello entraña un desconocimiento del régimen del IVA, de acuerdo con el cual, el comprador es quien ostenta la calidad de sujeto pasivo económico del tributo, mientras que el responsable es un sujeto pasivo pero jurídico. Además, el derecho a solicitar la devolución de impuestos no opera sólo respecto a los saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias sino, también, en los casos de pagos de lo no debido, como sucedió en este caso.

Aunque el *a-quo* reconoce que la actora sufrió un cuantioso perjuicio económico, se negó a repararlo, en abierta violación del principio constitucional según el cual en las decisiones de la administración de justicia prevalecerá el derecho sustancial.

Respecto de la falta de fundamento jurídico para ordenar la devolución, señaló que es un tema que escapa a la responsabilidad de la sociedad, pues fue el Gobierno Nacional quien tardó seis años en reglamentar un procedimiento consagrado en el artículo 4° de la Ley 223 de 1995, incorporado en el Estatuto Tributario como numeral 4° del artículo 424-5.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos planteados en la demanda y en el recurso de apelación¹⁵.

La entidad demandada¹⁶, además de reiterar las razones expuestas en la contestación de la demanda, insistió en que el trámite de la certificación no fue oportuno, razón por la que la actora no pudo acreditar la condición de exclusión de los bienes al momento de su adquisición.

Consideró que son los proveedores, no la actora, quienes ostentan el derecho y la titularidad de la devolución, de conformidad con el artículo 437 del Estatuto Tributario, por ser los responsables directos del pago del tributo, por lo que, son ellos quienes deben presentar la solicitud de devolución, con el cumplimiento de los presupuestos legales establecidos en el procedimiento tributario.

Finalmente, dijo que no se configuró el presunto enriquecimiento sin causa del Estado porque al momento de la causación del tributo se dieron los elementos de la obligación tributaria sustancial.

MINISTERIO PÚBLICO

¹⁵ Folios 221 a 231 del cuaderno principal

¹⁶ Folios 232 a 236 del cuaderno principal

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicitó que se revoque la sentencia apelada y que, en su lugar, se anule la actuación demandada¹⁷.

Precisó que no está en discusión la calidad de excluidos de los equipos y elementos comprados por la demandante. Que se encuentra probado que la actora es la titular de la exclusión del IVA, impuesto que debió pagar al momento de comprar los mismos porque el Ministerio del Medio Ambiente se demoró más de un año en entregar la correspondiente certificación.

Que no es impedimento para reconocer la devolución el hecho de que el aludido Ministerio se hubiese demorado en expedir la certificación, y así lo reconoció el Consejo de Estado en la sentencia del 23 de abril de 2009¹⁸, según la cual, una vez obtenida la certificación, el contribuyente tiene derecho a solicitar la devolución del IVA pagado; que, por lo tanto, el *a-quo* no puede negar el derecho a la devolución del IVA, porque dicha certificación existe y es una prueba más de que la demandante, al pagar el IVA incurrió en un pago de lo no debido.

Manifestó que no es aceptable que se le exija a la actora que los proveedores (declarantes), que recaudaron el IVA y lo trasladaron a la DIAN, sean quienes deban solicitar la devolución del pago de lo no debido realizado por la sociedad (contribuyente) y, menos, que la devolución de lo pagado quede sometida al libre albedrío de los recaudadores del impuesto, pues ellos son los únicos que deben tomar la decisión de corregir sus declaraciones tributarias, con las sanciones que ello implica.

¹⁷ Folios 215 A 220 del cuaderno principal

¹⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Expediente 16269

Tal exigencia contraría el espíritu de justicia, consagrado en el artículo 683 del Estatuto Tributario, por cuanto en el impuesto sobre las ventas quien tributa es el comprador y quien declara es el proveedor; que el pago de lo no debido no lo hicieron los proveedores de la sociedad Coninsa & Ramón Hache S.A., sino esta última, quien, por ende, es la titular del derecho a reclamar la devolución; caso distinto al de la solicitud de un saldo a favor declarado, cuyo derecho si está a cargo del declarante.

Resaltó que en el caso bajo análisis, el *a-quo*, al negar las pretensiones relacionadas con la nulidad de los actos acusados, impone una carga a la demandante que no tiene porque soportar y, además, la castiga, no por su negligencia, que no la hubo, sino por la mora de la Administración en cabeza del Ministerio del Medio Ambiente, que a toda luces es injusto.

En cuanto al restablecimiento del derecho consistente en el reconocimiento de intereses, manifestó que debe despacharse favorablemente porque, si bien el artículo 863 del Estatuto Tributario dispone que solo son procedentes cuando se hubiere presentado solicitud de devolución del saldo a favor que estuviere en discusión, la sociedad ha estado privada de la disposición de la suma de \$507.719.862 por estar en poder de la DIAN y esta situación ha ocasionado una desvalorización del dinero que debe ser resarcida.

Por lo tanto, se debe aplicar el interés establecido en el artículo 1617 del Código Civil, fijado en el 6% anual.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala decidirá si son nulos los actos administrativos por medio de los cuales la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín rechazó la solicitud de devolución de las sumas pagadas en la adquisición de equipos y elementos, necesarios para la construcción de planta de tratamiento de aguas residuales San Fernando, excluidos del impuesto sobre las ventas, por el numeral 4° del artículo 424-5 del Estatuto Tributario.

Antes de iniciar el correspondiente análisis, es conveniente precisar en qué casos procede la exclusión del impuesto sobre las ventas al amparo del numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario.

El artículo 424-5, numeral 4°, del Estatuto Tributario, establece que 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, están excluidos del impuesto sobre las ventas para lo cual deberá acreditarse tal condición ante el Ministerio del Medio Ambiente. Al efecto dispone:

“ARTICULO 424-5. BIENES EXCLUIDOS DEL IMPUESTO. *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.

De conformidad con la norma transcrita, el legislador estableció, para la exclusión del impuesto sobre las ventas, las siguientes 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 del Medio Ambiente.

Esta Corporación, en sentencia del 25 de noviembre de 2004¹⁹, que en esta oportunidad se reitera, dijo que no se deduce de precepto legal alguno que la certificación que debe expedir el Ministerio del Medio Ambiente no pueda ser presentada y, a su vez, recibida en una etapa posterior.

Al respecto, precisó: “(...) *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 sí 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*

¹⁹ Sección Cuarta, Exp: 13533 C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié

ley vigente al momento de realizar la importación, acudiendo a los procedimientos aduaneros establecidos para hacer viable tal reconocimiento. (...)”

Advierte la Sala que aunque en la sentencia que antecede se centró el análisis en la procedencia de la exclusión del impuesto sobre las ventas en un caso en que la certificación del Ministerio del Medio Ambiente fue expedida con posterioridad a la importación de los elementos y equipos de que trata el numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario, 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 ese contexto, la Sala procede a analizar el caso concreto:

- Las Empresas Públicas de Medellín, dentro del programa “Plan de Saneamiento del Río Medellín”, inició el proceso de licitación pública internacional PS-PO-14 para la construcción de las obras civiles generales de la planta de tratamiento de aguas residuales San Fernando.
- La referida licitación fue adjudicada al Consorcio Coninsa S.A. – Construcciones e Comercio Camargo Correa S.A. mediante la Resolución 58321 del 30 de septiembre de 1996²⁰.
- La adjudicación se materializó mediante el Contrato N° 2/DJ/2183/43 que tenía una duración de 840 días calendario²¹.
- El 24 de octubre de 1996, mediante Oficio 7-884, la actora presentó a la Secretaría General del Ministerio del Medio Ambiente, solicitud de acreditación de la obra civil aludida como excluida del impuesto sobre

²⁰ Folios 116 a 119 del cuaderno de anexos

²¹ *idem*

las ventas, en relación con los elementos y equipos destinados a la construcción.

- Mediante el Oficio DAS-11-80-3036/96, del 25 de noviembre de 1996, la Dirección Ambiental Sectorial del Ministerio del Medio Ambiente le informó a la demandante cuáles eran los documentos necesarios para la evaluación técnico jurídica para la obtención de la acreditación, entre los cuales exigió una comunicación de las Empresas Públicas de Medellín en la que certificara que iba a ser la destinataria final de los equipos y la destinación de los mismos²².
- El 10 de enero de 1997, la sociedad actora radicó, ante el aludido Ministerio, la solicitud formal de acreditación, con los documentos exigidos en el oficio antes mencionado²³.
- El 29 de diciembre de 1997, el Viceministro del Medio Ambiente expidió la Certificación 195 en la que manifestó que eran acreditables como bienes excluidos del impuesto sobre las ventas los elementos para el proyecto Planta de Tratamiento de aguas residuales San Fernando²⁴.
- El 30 de septiembre de 1998, la sociedad actora radicó, ante el aludido Ministerio, la solicitud de acreditación de otros bienes para el desarrollo de la construcción de la Planta de Tratamiento San Fernando.
- El 4 de diciembre de 1998, el mismo viceministro expidió la Certificación 482²⁵, en la que dijo que son acreditables como bienes excluidos del impuesto sobre las ventas los elementos para la construcción, instalación, montaje y operación de la planta de

²² Folios 47 a 48 del cuaderno de anexos

²³ Folios 49 a 51 del cuaderno de anexos

²⁴ Folios 20 a 33 del cuaderno de anexos

²⁵ Folios 11 al 19 del cuaderno de anexos

tratamiento de aguas residuales San Fernando; redes internas de acueducto y alcantarillado en diferentes diámetros; urbanismo y vías; sistema de comunicaciones interno para la operación y comunicación de la planta; estructuras en concreto para edificios, puente y tanques; elementos para el acabado arquitectónico de los diferentes edificios; y red eléctrica para conducir la energía y operar la planta e iluminación.

- En las mencionadas certificaciones, el Ministerio precisó que las expedía, exclusivamente, para los efectos del beneficio tributario contemplado en el artículo 4° numeral 4 de la Ley 223 de 1995.
- Que, en virtud de la relación contractual antedicha, previo a la expedición de las aludidas certificaciones, la actora tuvo que adquirir los elementos y equipos necesarios para el cumplimiento del Contrato N° 2/DJ/2183/43, cuyos proveedores le cobraron el impuesto sobre las ventas.

De lo anterior, advierte la Sala que el Ministerio del Medio Ambiente expidió la Certificación 195, en relación con los bienes adquiridos en los años 1996 y 1997, el 29 de diciembre de 1997.

Así mismo, expidió la Certificación 482, para los bienes adquiridos en el año 1998, el 4 de diciembre de 1998.

En los antecedentes del proceso, folios 2346 a 2499 del cuaderno 9 y 2500 a 2706 del cuaderno 10 del expediente, lo que no fue controvertido por la entidad demandada, se observan las facturas de compraventa con fechas correspondientes a los años 1996, 1997 y 1998 y los certificados de contador expedidos por los siguientes proveedores:

SIKA ANDINA S.A., METALMEGA S. DE H., TRITURADOS MEDELLÍN LTDA., INGENIERIA DE CONCRETO LTDA., BOMBAS Y MONTAJES LTDA., IMPAC S.A., DISTRINARE LTDA. SUELOS Y PAVIMENTOS LTDA. AGENCIAS NACIONALES LTDA., ENERGÍA Y POTENCIA S.A., COMPAÑÍA DE MOLDURAS Y LAZOS, MANGUERAS Y BANDAS S.A., SIDERÚRGICA DE BOYACÁ S.A., COMPAQUES S.A., COMPAÑÍA PINTUCO S.A., SERVICIOS DE MONTACARGAS LTDA., ARRENDAEQUIPOS LTDA., DISTRIGRULLA NACIONAL S.A., COLOMBIANA DE BLOQUES LTDA., DEPÓSITO SI SI, ETERNA S.A.

Así mismo, en los folios 2101 a 2345 del cuaderno 8 y 1934 a 2100 del cuaderno 7, obran las facturas, expedidas por los siguiente proveedores: EUROEQUIPOS S.A., CASA FERRETERA S.A., EQUIPRESS, CEMENTOS EL CAIRO S.A., CONCONCRETO S.A., CARPINTERIA METALICA LTDA., METALICAS EL TUNEL LTDA., WALTER BRIDGE Y CIA LTDA., DISPROTEC, SOLDASEG LTDA., UNICOR S.A., CONINSA S.A., INDURAL S.A., EQUIPOS Y CONSTRUCCIONES S.A., ANDAMIOS Y ENCOFRADOS S.A., ESTACO LTDA.

Obran también en el expediente facturas de los proveedores, SIDERURGICA DE MEDELLÍN S.A.²⁶, MANUFACTURAS DE CEMENTO S.A.²⁷, UNION ELECTRICA LTDA.²⁸, ASFALTADORA COLOMBIA LTDA.²⁹, ACUACENTRO S.A.³⁰, GUIA LTDA.³¹ EQUIPOS GLEASON S.A.³², CIMBRADOS S.A.³³, COMPAÑÍA DE EMPAQUES S.A.³⁴, INCIVILCO LTDA.³⁵, CONSTRUACERO LTDA.³⁶ Y COMPAÑÍA DE CEMENTOS ARGOS S.A.³⁷.

²⁶ Folios 1200 a 1380 del tomo 4

²⁷ Folios 1703 a 1825 del tomo 6

²⁸ Folios 1827 a 1933 del tomo 6

²⁹ Folios 1555 a 1587 del tomo 5

³⁰ Folios 1589 a 1682 del tomo 5

³¹ Folios 1684 a 1702 del tomo 5

³² Folios 1044 a 1076 del tomo 3

³³ Folios 1077 a 1100 del tomo 3

³⁴ Folios 1101 a 1124 del tomo 3

La Sala reitera que las certificaciones que fueron solicitadas por la demandante con la debida antelación e indicación del objeto de las mismas, de conformidad con el artículo 424-5 del Estatuto Tributario, fueron expedidas por el Ministerio del Medio Ambiente, con posterioridad a la adquisición de los bienes, pero dicha demora no puede tener como consecuencia la pérdida, para la actora, del beneficio fiscal.

En ese contexto, por cumplir la actora con la exigencia prevista en el numeral 4° del artículo 424-5 del Estatuto Tributario para la procedencia de la exclusión del IVA, y una vez obtenida la acreditación emanada del Ministerio del Medio Ambiente, sobre la destinación de los equipos y maquinaria adquiridos con destino a la construcción de la planta de tratamiento de aguas residuales San Fernando, tiene derecho a solicitar la DIAN la devolución del Impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de los materiales de construcción.

En cuanto al procedimiento para solicitar la devolución del IVA, la Sala advierte que no son los proveedores los llamados a solicitarla, porque en estos casos solo cumplen con el deber formal de declarar el impuesto recaudado, mientras que la sociedad Coninsa & Ramón Hache S.A. pagó el impuesto y, por ende, es la titular del derecho a reclamar la devolución del mismo, por cuanto quien tributa es el comprador, por lo que para la Sala procede la devolución solicitada en aplicación de los principios de prevalencia del derecho sustancial y espíritu de justicia.

³⁵ Folios 1126 a 1177 del tomo 3

³⁶ Folios 1179 a 1199 del tomo 3

³⁷ Folios 1382 a 1554 del tomo 4

Lo anterior teniendo en cuenta que el pago a los proveedores se generó con motivo de la realización de actos de comercio relativos a actividades que el legislador reconoció como excluidas del impuesto sobre las ventas que se consideran como un pago de lo no debido, y que además, se encuentran en poder de la Administración Tributaria, por efecto de la declaración tributaria presentada por los vendedores, razón por la cual, deben ser recuperar vía solicitud de devolución a la DIAN.

En relación con la naturaleza del pago realizado por la actora, el artículo 2313 del Código Civil, define:

“PAGO DE LO NO DEBIDO. Si el que por error ha hecho un pago, prueba que no lo debía, tiene derecho para repetir lo pagado.

Sin embargo, cuando una persona, a consecuencia de un error suyo, ha pagado una deuda ajena, no tendrá derecho de repetición contra el que, a consecuencia del pago, ha suprimido o cancelado un título necesario para el cobro de su crédito, pero podrá intentar contra el deudor las acciones del acreedor.”

Por su parte, el artículo 21 del Decreto 1000 de 1997, dispone:

“Término para solicitar y efectuar la devolución de pagos de lo no debido. Habrá lugar a la devolución o compensación de los pagos efectuados a favor de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento, para lo cual deberá presentarse solicitud ante la Administración de Impuestos y Aduanas donde se efectuó el pago, dentro del término establecido en el artículo 11 del presente Decreto. La Administración para resolver la solicitud contará con el término establecido en el mismo artículo.”

De conformidad con las anteriores disposiciones, procede la devolución o compensación de los pagos hechos a favor de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sin que exista causa legal para exigir su cumplimiento.

Al adquirir los materiales de construcción, la actora pagó impuesto sobre las ventas en cuantía de \$507.719.862; posteriormente, el Ministerio del Medio Ambiente certificó que tales bienes estaban excluidos del mencionado gravamen, lo que significa que el pago realizado corresponde a un pago de lo no debido, a cuya devolución tiene derecho.

En consecuencia, la Sala declarará la nulidad de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, y con el propósito de resarcir la pérdida del poder adquisitivo del dinero, la Sala considera que, previas las compensaciones a que haya lugar, como lo ordena el artículo 855 del Estatuto Tributario, se deben reconocer los intereses legales de que trata el artículo 1617 del Código Civil, desde la fecha del pago de la suma de \$507.719.862, hasta el 20 de septiembre de 1999, fecha de presentación de la solicitud de devolución.

La tarifa de los intereses legales es la del 6%, prevista en el artículo 2232 del Código Civil y la fórmula que se deberá aplicar para su liquidación es la siguiente:

$$I = V_h \times N \times 0.5\%$$

Donde V_h corresponde al saldo crédito a devolver y N es el periodo de liquidación.

Así mismo, estima la Sala que deben reconocerse los intereses corrientes previstos en el artículo 863 del Estatuto Tributario, desde el 3 de noviembre de 1999, fecha en la que se negó la devolución, hasta la ejecutoria de esta sentencia.

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

F A L L A

REVÓCASE la sentencia del 1° de junio de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la Organización Coninsa & Ramón Hache contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

En su lugar se dispone:

Primero. ANÚLANSE las Resoluciones 067 del 3 de noviembre de 1999, 088 del 28 de noviembre de 2000 y la modificatoria 003 del 1° de diciembre de 2000, proferidas por la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho **ORDÉNASE** a la entidad demandada devolver la suma de \$507.719.862, junto con los intereses legales y corrientes liquidados en la forma expuesta en la parte considerativa de la presente providencia.

Tercero: **RECONÓCESE** personería al abogado Julio Cesar Ruiz Muñoz como apoderado de la DIAN, en los términos del poder que aparece en el folio 237 del cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ