



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., dieciocho (18) de abril de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2019-00963-01 (28158)
Demandante: Alcoholes Andinos SAS en Liquidación
Demandada: DIAN

Temas: Aduanero. Devolución IVA 2013. Pago en exceso o de lo no debido. Liquidación oficial de corrección. Reiteración jurisprudencial.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 13 de julio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que decidió²:

Primero. Negar las pretensiones de la demanda.

Segundo. Condenar en costas a la parte actora.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

La División de Gestión de Recaudo y Cobranzas, a través de los Oficios 135201242-000013 000080, del 09 de enero de 2019; 135201242-000171 000517, del 14 de febrero de 2019; 135201242-0000731 002399, del 19 de junio de 2019; y 135201242-0000760 002584, del 05 de julio de 2019, no tramitó una solicitud de devolución por falta de competencia, pues consideró que lo procedente era expedir una liquidación oficial de corrección. Mediante la Resolución 000522, del 24 de mayo de 2019, la División de Gestión de Liquidación negó la solicitud de liquidación oficial de corrección para efectos de una devolución de «*pago de lo no debido*» presentada por la demandante el 24 de septiembre de 2018, decisión contra la cual no se interpuso recurso de reconsideración. Posteriormente, la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas profirió el Auto 0006257, del 14 de noviembre de 2018, que inadmitió la solicitud de devolución por incumplimiento de requisitos formales, pues al tratarse de un pago en exceso debía proferirse la liquidación oficial de corrección por parte de la División de Liquidación.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso

¹ Samai CE, índice 3, 285255FAC6ADD9F2 66CF68A1617894BA FDC4D5516221A59 B7BBE96C18801D37 (pdf), p. 1.

² Samai Tribunal, índice 40, certificado 9B47254972FF750A B6EA87CE1A98035C F68539E9CD728581 AAD90FFDAA8101A5 (pdf), p. 16.



Administrativo, Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones³:

Primera. Que es nulo el Oficio 135201242-0000731 002399 del 19 de junio de 2019, notificado el 25 de junio de 2019, expedido por la Jefe de la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas (A) de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Buenaventura.

Segunda. Que es nulo el Oficio 135201242-0000760 002584 del 05 de julio de 2019, expedido por la Jefe de la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas (A) de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Buenaventura.

Tercera. Que es nulo el Oficio 135201242-000171 000517 del 14 de febrero de 2019, expedido por la Jefe de la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas (A) de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Buenaventura.

Cuarta. Que es nulo el Oficio 135201242-000013 000080 del 09 de enero de 2019, expedido por la Jefe de la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas (A) de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Buenaventura.

Quinta. Que son nulos los autos 135-242-105 0006257 del 14 de noviembre de 2018 y auto de corrección 135-242-633 0006373 del 20 de noviembre de 2018, expedidos por la Jefe de la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas (A) de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Buenaventura.

Sexta. Que se reconozca que la sociedad Alcoholes Andinos ... no estaba obligada al pago del IVA en la nacionalización o importación de los productos señalados en las declaraciones abajo relacionadas ya que estaban destinados al uso en la elaboración de medicamentos cuya venta está excluida del impuesto sobre las ventas por las importaciones realizadas entre septiembre, octubre y noviembre del año 2013. Por lo tanto, se trató de un pago de lo no debido.

DI	Fecha levante	Fecha pago
352013000304655-4	26/09/2013	25/09/2013
352013000304638-9	26/09/2013	25/09/2013
352013000310012-3	02/10/2013	01/10/2013
352013000355096-5	08/11/2013	07/11/2013
352013000355911-3	12/11/2013	06/11/2013
352013000360573-7	14/11/2013	06/11/2013
352013000370122-1	22/11/2013	20/11/2013
352013000379931-4	26/11/2013	25/11/2013
352013000380452-1	26/11/2013	25/11/2013

Séptima. Que como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se ordene la ... [demandada] la devolución inmediata a la sociedad que represento de la suma de ... (\$803.594.964), correspondientes a \$641.226.000 de IVA pagado más \$162.368.963,90 por intereses corrientes calculados desde el 23 de noviembre de 2018, fecha en la que se notificó el auto 135-242-105 0006257 del 14 de noviembre de 2018 hasta la fecha de presentación de la presente demanda.

La siguiente tabla detalla los valores por declaración de importación por IVA pagado:

DI	Fecha pago	IVA pagado
352013000304655-4	25/09/2013	74.680.000
352013000304638-9	25/09/2013	30.732.000
352013000310012-3	01/10/2013	107.614.000
352013000355096-5	07/11/2013	46.178.000
352013000355911-3	06/11/2013	41.560.000

³ Samai Tribunal, índice 56, certificado CB84C98C5ACE19CC FDB5CAE44F7E5758 7CD0022049BE3D9B AEABA08CFE50C974 (pdf), pp. 4 a 6.

352013000360573-7	06/11/2013	120.678.000
352013000370122-1	20/11/2013	128.083.000
352013000379931-4	25/11/2013	86.565.000
352013000380452-1	25/11/2013	5.136.000
	Total	\$641.226.000

La siguiente tabla detalla los valores por declaración de importación por intereses corrientes calculados:

DI	Intereses a 18-oct
352013000304655-4	18.910.203,62
352013000304638-9	7.781.847,58
352013000310012-3	27.249.633,80
352013000355096-5	11.693.028,69
352013000355911-3	10.523.675,18
352013000360573-7	30.557.653,35
352013000370122-1	32.432.721,07
352013000379931-4	21.919.680,99
352013000380452-1	1.300.519,63
Total	162.368.963,90

Octava. Que se le reconozca y pague a la sociedad Alcoholes Andinos ... los costos financieros desde el momento en que incurrió en el pago de lo no debido hasta la fecha en que se le reembolse efectivamente la suma señalada en el punto anterior.

La suma que sea reconocida deberá ser indexada, de acuerdo con la ley, hasta el momento de la sentencia y que posteriormente se reconozcan intereses a que haya lugar, desde su reconocimiento hasta la fecha efectiva de pago.

Novena. Que la ... [demandada] sea condenada a cancelar a mi representada las agencias en derecho y costos de proceso, liquidadas conforme a lo establecido en los artículos 365 y 366 del Código General del Proceso.

Invocó como vulnerados los artículos 29 y 229 de la Constitución; 850 del ET (Estatuto Tributario); 264 de la Ley 223 de 1995; 3.1, 3.3, 3.7, 3.10, 3.11, 21 y 42 del CPACA; y 4, 26 y 31 de la Resolución 000017, del 26 de marzo de 2018. El concepto de violación planteado en la demanda⁴ se sintetiza así:

Preliminarmente, la actora planteó que, salvo el Auto 135-242-105-0006257, del 14 de noviembre de 2018, los actos acusados no fueron motivados e incumplieron los requisitos formales por desestimar el trámite de la solicitud de devolución y adecuarse a uno de liquidación oficial.

-Falsa motivación. Sostuvo que la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas no resolvió de fondo su petición de devolución de pago no debido, con lo cual se vulneró su debido proceso, porque se le condujo al trámite de un pago en exceso impropio e innecesario pese a la reiterada jurisprudencia⁵ sobre la devolución cuando las declaraciones estaban en firme. A tal fin, diferenció el concepto de pago en exceso y no debido, según el cual este último se deriva de la ausencia de causa legal. Planteó que el pago del IVA en la importación de productos destinados o usados para la elaboración de

⁴ Samai Tribunal, índice 56, certificado CB84C98C5ACE19CC FDB5CAE44F7E5758 7CD0022049BE3D9B AEABA08CFE50C974 (pdf), pp. 17 al 36.

⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 05 de mayo de 2003 (exp. 1124, CP: María Inés Ortiz Barbosa); y del 23 y 30 de septiembre de 2010 (exps. 16576 y 17669, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

medicamentos constituyó un pago no debido por cuanto dicha operación se encontraba excluida del tributo, por lo que procedía la solicitud de devolución dentro de los cinco años sin importar que las declaraciones de importación estuvieran en firme, por lo que la solicitud en ese sentido radicada el 24 de septiembre de 2018 fue tempestiva. Sobre su procedencia, aludió a la sentencia de esta Sección del 18 de febrero de 2016, (exp. 20796, MP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

Aseveró que las decisiones se fundamentaron en hechos que no correspondían a la realidad, pues el oficio del 19 de junio de 2019 señaló que había tenido tiempo de radicar la solicitud ante la dependencia competente -División de Gestión de Liquidación- y no ante la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas, puesto que las firmezas de las declaraciones comenzaban el 25 de septiembre de 2018 y la solicitud se había radicado el 24 de septiembre de tal año, no obstante haber advertido desde la solicitud que las declaraciones de importación estaban en firme [desde el año 2016], pero que se encontraba dentro de los cinco años para solicitar la devolución. En apoyo de ello, citó apartes de la sentencia antes identificada donde se señala la improcedencia de corregir la declaración, al tratarse del reembolso de sumas pagadas sin causa legal. Por su parte, el auto del 14 de diciembre de 2018 señaló que era una solicitud de pago en exceso y se trataba de establecer el monto real de los tributos aduaneros, pese a que la actora precisó que se trataba de un pago no debido por haber cancelado IVA sobre un producto excluido, pues no podía desconocerse que la venta de alcohol para la elaboración de medicamentos estaba excluida conforme al artículo 1 del Decreto 3733 de 2005, en concordancia con el artículo 424 del ET, lo cual es ratificado jurisprudencialmente.

Anotó que la primera imprecisión de los actos, al analizar la falsa motivación, era confundir pago en exceso con no debido. Por ello, aseveró que los motivos expuestos en algunas de las decisiones no justificaban la inadmisión de la solicitud. Criticó la falta de análisis a la verdadera solicitud, las operaciones soportadas y las pruebas presentadas. Manifestó que la DIAN vulneró el derecho a acceder a la justicia (art. 229 constitucional), toda vez que no obtuvo una decisión de fondo y los oficios generados incumplían las formalidades de los actos administrativos, tales como estar fundamentados en normas, hechos y consideraciones, lo que la dejó «*en un limbo jurídico*».

En adición, aseguró que se vulneraron los artículos 3.1, 3.3, 3.7, 3.10, 3.11, 21 y 42 del CPACA; 850 del ET; y 4, 26 y 31 de la Resolución 000017, del 26 de marzo de 2018, referidas al trámite interno de peticiones, quejas, sugerencias, reclamos, felicitaciones y denuncias ante la DIAN, las cuales transcribió sin desarrollar el respectivo cargo.

-Indebida aplicación de la norma. Afirmó que el Auto 0006257, del 14 de noviembre de 2018, relacionó unas normas en los fundamentos de derecho y otras en las consideraciones, las cuales no estaban vigentes para la fecha del acto, para sustentar la falta de competencia de la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas para resolver la solicitud e inadmitirla por incumplimiento de requisitos formales. Expuso que la Administración desconoció lo señalado en el Concepto DIAN 384 de 2018 respecto a la no vigencia de los artículos 513 y 561 del Decreto 2685 de 1999, sin embargo, estas disposiciones fueron incluidas como soporte legal de la inadmisión de la solicitud de devolución, lo que vulneró el debido proceso y concretó la causal de nulidad de falta o indebida aplicación⁶ consagrada en el artículo 84 del CCA⁷.

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 15 de marzo de 2012 (exp. 16660, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

⁷ Código Contencioso Administrativo.

-Interpretación errónea de la norma. Acusó a la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de dar una interpretación equivocada a las disposiciones del ET, al darles un alcance que no corresponde al señalar que la solicitud incumplió requisitos formales, sin contemplar la reiterada jurisprudencia y doctrina sobre los casos en que las declaraciones objeto de solicitud estén en firme. Reiteró que esta corporación⁸ ha señalado la improcedencia de corregir la declaración, por cuanto de lo que se trataba era de obtener el reembolso de lo pagado indebidamente por ausencia de causal legal. Asimismo, se desconoció el Oficio 0499 de 2016, cuyo sentido era el mismo, en tanto fue emitido con fundamento en tal jurisprudencia, lo que vulneró el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, que determinaba la obligación de cumplir los conceptos emitidos por la entidad (jurídica).

-Desconocimiento literalidad de la ley. Apuntó que la Administración desconoció la literalidad de la ley en torno a la exclusión del IVA en la importación de productos usados para la elaboración de medicamentos, como era el caso de las importaciones realizadas en los meses de septiembre, octubre y noviembre del año 2013. De hecho, mediante el Oficio 100202208-1774 de 2013, la DIAN señaló como improcedente el cobro de IVA en la importación de alcohol extra-neutro y alcohol etílico industrial al 96%, siempre que se destinara a la producción de medicamentos, acorde con el artículo 424 del ET y en las condiciones de los artículos 3 y 4 del Decreto 3733 de 2005.

-Enriquecimiento del Estado a costa del particular. Señaló que la denegación de la devolución del IVA configuraba un enriquecimiento sin justa causa a favor del Estado. Además, aludió al efecto útil de las normas y anotó que debía preferirse la interpretación que confiera eficacia práctica a las disposiciones estudiadas, para lo cual citó apartes de una sentencia de la Sección Tercera de esta Corporación⁹. Así pues, desconocer la procedencia de la devolución dejaba sin efecto útil la normatividad que consagraba la exclusión del producto en cuestión.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora¹⁰. A esos efectos, señaló que los actos fueron legalmente expedidos, comoquiera que la mercancía no correspondía a una partida arancelaria (22.07) excluida, sino que era gravada con IVA, luego no se configuró un pago no debido. La demandante debió adelantar el procedimiento aduanero para controvertir la partida y, tras ello, demandar ante la jurisdicción contencioso administrativo. Seguidamente, planteó lo siguiente:

-Excepción previa de inepta demanda por demandar oficios y un auto de trámite los cuales no son demandables ante la jurisdicción contencioso administrativo. Sostuvo que los actos demandados eran de trámite, pues no decidieron de fondo lo solicitado por la actora; señaló que mediante los autos impugnados se le informaron las razones por las que no era viable la devolución reclamada, ya que debía estar precedida de una liquidación de corrección. Anotó que el proceder posterior de su contraparte consistió en presentar peticiones para extender en el tiempo la caducidad del medio de control.

Afirmó que tres años eran suficientes para solicitar la corrección de las declaraciones, de ahí que lo pretendido por la actora era el reconocimiento de un derecho sin haberlo demostrado previamente mediante el procedimiento aplicable y ante la autoridad competente; defendió que lo decidido en los oficios no concluía la sede administrativa,

⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, auto del 30 de septiembre de 2013 (exp. 20173, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

⁹ Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del 02 de febrero de 2001 (AG-017, CP: Alier Eduardo Hernández Enríquez)

¹⁰ Samai Tribunal, índice 23, certificado A154F0B4268E898A F5C4C59DDFD1B98B 7F0DFB3E70767EA8 DFB8225CF2F90FB1 (pdf), pp. 3 a 36.

porque no implicaba una decisión de fondo y solo los actos definitivos eran demandables según los artículos 75 y 161.2 del CPACA. Manifestó que los actos impugnados se limitaron a invitar al usuario a cumplir con los requisitos formales, para el caso, una liquidación oficial de corrección previa que determinara con certeza el pago no debido derivado de una indebida clasificación arancelaria -requisito sin el cual no podía resolverse de fondo-, para lo cual la competente era la División de Gestión de Liquidación y no la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas, siempre que el administrado solicitara oportunamente la corrección, pero en el caso las declaraciones eran inmutables por haber operado su firmeza. Alegó que el auto inadmisorio era un acto de trámite, en apoyo de lo cual citó jurisprudencia de esta corporación¹¹.

Por último, aseveró que los asuntos tributarios eran de interés público, razón por la cual no podía condenarse a la entidad, más aún cuando observó el debido proceso. Tras esto solicitó condenar en costas a la demandante.

Luego se pronunció respecto de los conceptos de violación de la demanda, así:

-Falsa motivación. Argumentó que la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas no tenía competencia para resolver aspectos técnicos de la mercancía, en especial la clasificación arancelaria, cuya competencia es de la agencia aduanera. Agregó que ante la División de Gestión aduanera fueron revisados casos similares, donde se realizaron análisis químicos para establecer si la mercancía era clasificable en la partida 22.07. Señaló que la oficina de devoluciones reintegra cuando en un acto administrativo o declaración privada se encuentran establecidas las sumas objeto de devolución, por lo que se requería una decisión que corrigiera la declaración.

Argumentó que para el reconocimiento del beneficio de exclusión de IVA en la importación de materias primas como el alcohol etílico con fines medicinales, se requería de las posiciones 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06 y, para el caso, no fue posible establecerlo mediante prueba técnica por no propiciar la liquidación de corrección, de manera que al no agotarse el debido proceso lo anterior no podía exigirse en sede judicial.

Señaló que si no existía un acto administrativo definitivo, ello era atribuible a la decisión de la contribuyente de no agotar el debido proceso para establecer si la mercancía era o no gravada con IVA, para lo cual debió corregir la declaración, pues la partida arancelaria declarada fue elegida voluntariamente por la actora. Seguidamente citó jurisprudencia¹² sobre el debido proceso, y afirmó que la entidad cumplió con este principio al no permitir que se debatieran asuntos que por ley estaban en firme. Añadió que la falsa motivación se configuraba si los motivos alegados no habían existido o no justificaban la decisión, sobre lo cual citó igualmente providencias judiciales¹³ e insistió en que, a efectos de la devolución de un pago no debido, debía adelantarse el procedimiento de devolución del artículo 548 del Decreto 2685 de 1999 y la Resolución 4240 de 2020 (art. 438), referido a la solicitud de liquidación oficial de corrección ante la División de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas. Luego, hizo alusión a las causales de inadmisión del artículo 857 del ET y destacó jurisprudencia¹⁴ de esta corporación según la cual el auto inadmisorio era un acto de trámite.

¹¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 13 de marzo de 2008 (exp. 16058, CP: Ligia López Díaz); Sección Segunda, sentencia del 08 de marzo de 2012 (exp. 11001-03-25-000-2010-00011-00, CP: Víctor Hernando Alvarado Ardila).

¹² Corte Constitucional, sentencia T-061 de 2002, MP: Rodrigo Escobar Gil.

¹³ Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del 25 de febrero de 2009 (exp. 15797, CP: Myriam Guerrero de Escobar); Sección Cuarta, sentencia del 24 de mayo de 2012 (exp. 17705, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

¹⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 13 de marzo de 2008 (exp. 16058, CP: Ligia López Díaz); Sección Primera, sentencia del 03 de febrero de 1995 (exp. 2749, CP: Ernesto Rafael Ariza Muñoz).

También mencionó que, según el párrafo 1 del artículo 857 del ET y el artículo 9.º del Decreto 1243 de 2001, cuando se inadmita una solicitud de devolución, debe presentarse una nueva solicitud dentro del mes siguiente con la subsanación de las causales que originaron su inadmisión. Puntualizó que, si para subsanar la solicitud de devolución debe corregirse la declaración, esto no puede hacerse por fuera de los tres años previstos en el artículo 131 del Estatuto Aduanero, de manera que se inadmitió la solicitud para darle la oportunidad de corregir la subpartida declarada, solo que la actora al precaver un resultado desfavorable, optó por la inadecuada solicitud de devolución, y al no corregir, se convirtió la situación en insubsanable por cuanto ya había operado la firmeza de la declaración de importación. Alegó que la actora conocía el procedimiento aplicable y que la entidad cumplió con el debido proceso y el acceso a la administración de justicia.

-Indebida aplicación de la norma. Defendió la aplicación de las disposiciones legales (arts. 513 y 561 del Decreto 2685 de 1999), referidas a la liquidación de corrección y la remisión al estatuto tributario, en aspectos no regulados, puesto que se encontraban vigentes al momento de proferir los actos administrativos, para lo cual citó una sentencia de la Sección Tercera¹⁵ de esta corporación, que precisó que la Ley 153 de 1887 determina que las leyes procesales regían desde su vigencia salvo que los términos hubieran comenzado a correr y que, a las situaciones reguladas en leyes no procedimentales (sustanciales) debía aplicárseles la ley vigente al momento del acaecimiento del hecho que la ley sanciona¹⁶ -principio de irretroactividad-. A partir de esto, señaló que para la época en que fueron presentadas las declaraciones de importación se encontraba vigente el artículo 513 del Decreto 2685 de 1999, norma sustancial aplicable por ser la vigente al momento en que acaeció el hecho. Respecto del artículo 561 *ibidem*, adujo que es un caso de reemplazo normativo, dado que el artículo 632 del Decreto 390 de 2016 establece en esencia lo mismo al remitir al ET para el trámite de compensaciones, devoluciones y sanción por improcedencia.

-Desconocimiento literalidad de la ley. Consideró que lo pretendido por su contraparte era la corrección vía judicial, de unas declaraciones de importación en firme, sin haber agotado el debido procedimiento, pese a haber tenido oportunidad de hacerlo para modificar la subpartida arancelaria, pues para tal efecto debió solicitar una liquidación oficial de corrección conforme con el art. 234 del Estatuto Aduanero, sin que se entienda la afirmación de la actora, en el sentido de que tal procedimiento es solo para sumas pagadas en exceso y no para pagos de lo no debido, aspectos que ha clarificado la DIAN en el Concepto 117 del 25 de noviembre de 2003. Añadió que el importador si tenía causa legal para pagar las declaraciones que presentó voluntariamente con un gravamen del 16% de IVA, conforme correspondía a la partida 2207 según el Concepto de IVA 0001 de 2003, sin perjuicio de su exclusión si se destinaba a fabricar medicamentos de las partidas expresamente señaladas en la norma fiscal.

Posteriormente, citó una providencia¹⁷ de esta corporación donde se concluyó que la clasificación arancelaria de un bien como medicamento no dependía del registro sanitario del INVIMA, sino de las reglas del Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías. Además, expuso que lo pretendido por la actora no era la nulidad sino la corrección de las declaraciones de importación por indebida clasificación arancelaria, sin haber obtenido una liquidación de corrección. Más tarde, referenció una sentencia de la sección segunda¹⁸ de esta corporación y destacó

¹⁵ Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del 02 de septiembre de 2004 (exp. 14578, CP: María Elena Giraldo Gómez).

¹⁶ Corte Constitucional, sentencias T-438 de 1992, MP: Eduardo Cifuentes Muñoz; C-214 de 1994 y C-769 de 1998, MP: Antonio Barrera Carbonell; y C-922 de 2001, MP: Marco Gerardo Monroy Cabra.

¹⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 24 de octubre de 2013 (exp. 17727, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

¹⁸ Consejo de Estado, Sección Segunda, sentencia del 3 de febrero de 2011 (exp. 0880-10 CP: Víctor Hernando Alvarado Ardila).

los apartes concernientes al agotamiento de la sede administrativa como requisito de procedibilidad para acudir ante la jurisdicción. Por último, aludió al artículo 87 del CPACA que consagra la firmeza de los actos administrativos.

-Enriquecimiento del Estado a costa del particular. Insistió en que el IVA pagado en las declaraciones de importación no constituía pago de lo no debido, porque correspondía a la partida arancelaria declarada, el cual debía pagar para que se le diera levante a la mercancía. Señaló que si el importador cometió un error que implicaba el pago en exceso del IVA debía ajustarse la normatividad vigente, lo cual no ocurrió.

Para finalizar, solicitó la condena en costas y agencias en derecho en contra de la parte demandante, de conformidad con los artículos 188 del CPACA, 365 y 366 del CGP. Además, informó que tuvo que incurrir en el escaneo de los antecedentes administrativos, lo que correspondía a \$12.420.

Sentencia apelada

El tribunal denegó las pretensiones de la demanda¹⁹. En primer lugar, manifestó que aunque fueron varios los oficios demandados, el que puso fin a la actuación administrativa fue la Resolución 000522, del 24 de mayo de 2019, de la División de Gestión de Liquidación, notificada el 29 de ese mes y año, el cual no fue demandado, sin embargo, sí lo fue el Oficio 002399, del 19 de junio de 2019, que resolvió el recurso de reconsideración, por lo que procedía aplicar el artículo 163 del CPACA que consagra: «*si el acto fue objeto de recursos ante la administración se entenderán demandados los actos que los resolvieron*», puesto que ambos actos configuraban una unidad normativa.

Tras ello, el tribunal desestimó las pretensiones porque la actora no demostró que el alcohol importado fuera para la producción de medicamentos en los términos del Decreto 3733 de 2005, por lo que no podía considerarse excluido del IVA y, en consecuencia, no se configuró un pago no debido. Agregó que el término para solicitar la devolución no era de cinco años de la prescripción civil, sino el de firmeza de las declaraciones de importación, fijado en tres años (art. 131 Dcto. 2685 de 1999), habiéndose presentado la petición de devolución cuando las declaraciones de importación habían adquirido firmeza (los denuncios fueron presentados entre septiembre y noviembre de 2013, mientras que la solicitud se hizo el 24 de septiembre de 2018). A partir de ello, estimó irrelevante analizar las consecuencias jurídicas de que la solicitud de devolución se hubiese presentado inicialmente ante una dependencia que se declaró incompetente para tal fin.

Finalmente, condenó en costas a la demandante por haber resultado vencida en el juicio y fijó como agencias en derecho 1 SMMV a la fecha de ejecutoria de la sentencia.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primera instancia²⁰. Afirmó que el *a quo* no valoró las pruebas presentadas con la demanda ni las que reposaban en el expediente, por lo que violó el debido proceso. Asimismo, señaló que se incurrió en falsa motivación e interpretación errónea y desconocimiento de la norma por negarle un derecho que la ley y la demandada reconocieron en los actos previos a la solicitud.

¹⁹ Samai Tribunal, índice 40, certificado 9B47254972FF750A B6EA87CE1A98035C F68539E9CD728581 AAD90FFDAA8101A5 (pdf), pp. 1 al 16.

²⁰ Samai Tribunal, índice 45, certificado 829BF037F133B2F2 CCF9DD38E7911EB4 1D22FEEE41E5A4F8 9292D711FF900823 (pdf), pp. 1 a 6.

A los efectos anteriores, señaló que el tribunal no hizo referencia a las pruebas presentadas con la demanda o a las que reposaban en el expediente, ni tampoco decretó pruebas adicionales porque prescindió de la audiencia inicial y anunció sentencia anticipada. Igualmente, adujo que, acorde con los documentos aportados con la demanda, su contraparte admitió que la mercancía importada era excluida de IVA. Afirmó que, de haberse dudado lo anterior, la DIAN debió solicitar pruebas; sin embargo, esto no se dio porque las pruebas aportadas así lo evidenciaban. En apoyo de esto, transcribió apartes de dos emplazamientos para corregir²¹ proferidos en su contra, mediante los cuales la demandada sustentó la improcedencia de sus impuestos descontables por valor de \$641.226.000, bajo la consideración de que los productos importados eran excluidos, por usarse en la elaboración de medicamentos, de manera que se vulneró el debido proceso; el *a quo* se limitó a considerar que la actora debía demostrar en esta instancia la exclusión del IVA, en vez de definir y estudiar lo pretendido en la demanda.

También manifestó que la sentencia incurrió en falsa motivación, porque la actora había cumplido las condiciones para solicitar la devolución del pago no debido, lo que no exigía demostrar aquellos ya cumplidos, como el registro ante el Invima y la destinación del bien importado. Alegó que el tribunal, al igual que su contraparte, dio el tratamiento de pago en exceso y exigió un trámite improcedente [corregir las declaraciones] pese a la reiterada jurisprudencia sobre la devolución de pagos no debidos cuando las declaraciones estaban en firme, acorde con la cual procedía la devolución dentro de los cinco años, contrario al señalamiento del *a quo* de que el término era el de tres años de la firmeza de las declaraciones de importación. En apoyo a esto, nuevamente aludió a la sentencia de la corporación del 18 de febrero de 2016 (exp. 20796, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

Alegó que la primera imprecisión, tanto de la sentencia como de los actos demandados, era confundir los conceptos de pago no debido y pago en exceso, sin la posibilidad de desconocer que su solicitud correspondía al primero por tratarse del IVA en la importación de un producto excluido, conforme al Decreto 3733 de 2005 y el artículo 424 del ET. Así, a pesar de la firmeza de las declaraciones, la solicitud era procedente por estar dentro del término del pago de lo no debido. Añadió que el análisis jurídico del tribunal fue idéntico al de la demandada, lo cual restó objetividad a tal examen.

En relación con la interpretación errónea y el desconocimiento de la norma aplicable, reprodujo los cuestionamientos ya esbozados respecto a que el fallo impugnado no atendió la normativa y los actos administrativos emitidos por la demandada. Aludió al Oficio DIAN 76718 de 2013, el cual señaló que no era jurídicamente procedente el cobro de IVA en la importación de alcohol etílico extra neutro y alcohol etílico industrial al 96%, siempre que tales materias primas se destinaran a la producción de medicamentos de las partidas que a tales efectos señala el artículo 424 del ET. Adicionalmente, destacó que la demandada nunca objetó la destinación de los bienes importados en cuestión, lo que constituía el elemento esencial de la exclusión, lo cual sí hacía el tribunal.

No impugnó la condena en costas.

Pronunciamientos finales

La demandada solicitó confirmar la sentencia impugnada²², en tanto coincidió con la calificación del tribunal en torno a que se trataba de un pago en exceso y no indebido,

²¹ Emplazamientos 32240201700032 y 32240201700033 del 28 de marzo de 2017.

²² Samai CE, índice 19, certificado 1D4C3078FEF36EFA 8733486159FA3961 BBCA8EAD385C3FCF 60D1C601683B53BA (pdf), pp. 1 a 4.



por lo que la contribuyente debió someter su asunto a una liquidación oficial de corrección con fines devolutivos, sin embargo, ya no estaba en oportunidad porque las declaraciones quedaron en firme en los términos del artículo 131 del Decreto 2685 de 1999. El ministerio público guardó silencio en esta etapa procesal.

La actora presentó memorial, el cual no será considerado, por cuanto esta etapa procesal es para pronunciarse sobre la apelación de la contraparte (artículo 247.4 CPACA).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados atendiendo los cargos de apelación planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones y la condenó en costas.

Problema jurídico

Le corresponde a la Sala establecer si procedía la devolución del IVA pagado en las declaraciones de importación de alcohol destinado a la fabricación de medicamentos de las partidas señaladas en el artículo 424 del ET, que señala como excluido de IVA, por tratarse de un pago no debido, con independencia de la firmeza de las declaraciones, pues a su juicio, no se requiere la corrección de las declaraciones. A esos efectos, argumenta la apelante que pese a que la demandada nunca objetó la destinación de los bienes importados, aspecto que determinaba su exclusión, el tribunal si lo hizo.

Previo a lo anterior, hará la Sala las siguientes precisiones:

(i) Bajo la consideración de que el único acto administrativo que definió de fondo la solicitud de liquidación oficial de corrección fue la Resolución 000522, del 24 de mayo de 2019, de la División de Liquidación -que la denegó por haber operado la firmeza de las declaraciones de importación- el tribunal incorporó dicho acto al proceso, pese a no haber sido demandado, bajo el entendido de que hacía unidad normativa con el Oficio 002399, del 19 de junio de 2019 (acto demandado) en aplicación del artículo 163 de la Ley 1437 de 2011, que señala “*si el acto fue objeto de recursos ante la administración se entenderán demandados los actos que los resolvieron*”. Para la Sala este proceder fue errado, por cuanto el Oficio 002399, del 19 de junio de 2019, no corresponde a un acto definitorio de ningún recurso, dado que solo es la respuesta a otra petición de la actora radicada el 11 de junio de 2019 en la que insistía para que se le resolviera de fondo su solicitud de devolución por parte de la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas; la Resolución 000522 no fue impugnada, contra la misma no se interpuso recurso alguno.

(ii) El Auto 0006257, del 14 de noviembre de 2018 y el auto de corrección 135-242-633, 0006373 del 20 de noviembre de 2018, por el cual se inadmitió la petición de devolución bajo la consideración de incumplimiento de los requisitos legales, por no haberse tramitado una liquidación oficial de corrección ante la división competente, constituye un acto de trámite, carácter bajo el cual no es pasible de control jurisdiccional.

(iii) La misma situación se advierte en relación con el Oficio 002584, del 05 de julio de 2019, de la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas, dado que se limitó a señalar que, como la solicitud era la misma efectuada en anteriores oportunidades, ya había sido respondida. Similar situación se observa respecto del Oficio 000517, del 14 de febrero de

2019, de la misma dependencia, el cual se circunscribió a informar que no procedía recurso alguno contra el Oficio 000080, pues la actora los interpuso contra tal acto.

Respecto de los Oficios 0000080, del 09 de enero de 2019 y 002399, del 19 de junio de 2019, ambos de la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas, encuentra la Sala que estos sí definieron la situación jurídica de la demandante, negando la petición de devolución, el primero bajo la consideración de requerirse previamente una liquidación oficial de corrección para la cual no era competente. En todo caso, adviértase que la solicitud de la actora a la dependencia de recaudo y cobranzas fue que se le devolviera, no que se le tramitara una liquidación oficial de corrección. Y el segundo acto, luego de referirse a la Resolución 00522 de 2019 de la División de Gestión de Liquidación que negó la liquidación oficial de corrección, concluyó que “no es procedente acceder a su solicitud”; sin embargo, como se advierte que respecto de la primera decisión (Oficio 000080) fue notificado el 14 de enero de 2019, operó la caducidad de la acción, por cuanto la demanda fue presentada el 24 de octubre de 2019, solo se controlará la legalidad del acto mencionado en segundo lugar, esto es, el Oficio 002399, del 19 de junio de 2019, notificado el 25 de junio de 2019.

Análisis del caso concreto

2- Plantea la apelante única que las sumas solicitadas en devolución configuraron un «pago de lo no debido», por cuanto la mercancía importada era excluida del IVA según el artículo 424 del ET, concordante con el Decreto 3733 de 2005. Igualmente, ese tratamiento fue reconocido por la demandada tanto en el Oficio 76718 de 2013 como en los emplazamientos para corregir respecto de sus declaraciones de IVA (bimestres 5 y 6 del año 2013, según las piezas procesales), que señalaron como improcedentes sus impuestos descontables porque el producto importado -alcohol- se destinaba a la elaboración de medicamentos. Aunque la DIAN no objetó que el producto importado fuese incluido, si lo hizo el tribunal.

En ese orden, adujo vulnerado el debido proceso por la ausencia de valoración de las pruebas presentadas con la demanda, así como las obrantes en el expediente, las cuales daban cuenta que la importación recayó sobre un bien excluido del IVA. Consideró configurada la falsa motivación porque no había lugar a que el tribunal le exigiera demostrar requisitos ya cumplidos en su oportunidad, como el registro ante el Invima y la destinación del bien importado. Reprochó que el *a quo* y la demandada dieron a su solicitud el tratamiento de pago en exceso, porque confundieron este concepto con el de pago de lo no debido, exigiéndole corregir sus declaraciones, pese a la jurisprudencia de esta Sección²³ sobre devolución de pagos de lo no debido cuando las declaraciones estaban en firme, la cual señala esto como improcedente. Así, insistió en que la devolución procedía dentro de los cinco años y no en los tres años de la firmeza de las declaraciones de importación, como lo señaló el tribunal.

En el otro extremo, la demandada sostuvo que la mercancía no era excluida porque la partida 22.07 era gravada con IVA, de manera que no se había configurado un pago de lo no debido. Argumentó que la actora debió solicitar previamente la liquidación oficial de corrección antes que operara la firmeza de las declaraciones de importación, acorde con el artículo 131 del Decreto 2685 de 1999 y la Resolución 4240 de 2020, con el fin de que se determinara la existencia de un pago en exceso susceptible de devolución, lo cual debió efectuar ante la autoridad competente, esto es, la División de Gestión de Liquidación y no ante la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas, para lo cual tres

²³ Sentencia del 18 de febrero de 2016 (exp. 20796, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

años eran suficientes. Precisó que la oficina de devoluciones reintegra cuando en un acto administrativo o declaración privada se encuentran establecidas las sumas objeto de devolución, razón por la que se requería un acto administrativo que corrigiera la declaración.

Afirmó también que las decisiones demandadas eran de trámite, pues no decidían de fondo lo solicitado por la actora y solo informaron las razones por las que no era viable la devolución reclamada, ya que debía estar precedida de una liquidación de corrección y, con fundamento en esto, propuso la excepción de inepta demanda.

A su turno, el tribunal, tras circunscribir el análisis a la Resolución 000522, del 24 de mayo de 2019 de la División de Gestión de Liquidación, notificada el 29 de ese mes y año, acto no demandado, concluyó que la demandante no había demostrado que el alcohol importado se destinara a la producción de medicamentos, por lo que no podía considerarse excluido del IVA y, en consecuencia, no se configuraba un pago de lo no debido. Además, precisó que el término para solicitar la devolución no era el de cinco años de la prescripción civil, sino el de firmeza de las declaraciones de importación, esto es, tres años (art. 131 Dto. 2685 de 1999), por lo que la petición de devolución fue presentada cuando las declaraciones de importación ya habían quedado en firme, y por tanto consideró irrelevante analizar las consecuencias jurídicas de que la solicitud de devolución se hubiese presentado inicialmente ante una dependencia que se declaró incompetente para tramitarla.

3- Para dirimir la controversia la Sala reiterará en lo pertinente, el criterio de decisión de esta judicatura, según el cual se requiere corregir las declaraciones en situaciones de solicitud de devolución de pago en exceso, cuando se precise efectuar algún análisis de alguno de los elementos estructurales del tributo. En específico, la sentencia del 03 de marzo de 2022, reiterada en sentencia del 13 de julio de 2023 (exp. 27100, CP: Milton Chaves García), precisó: *«Sin embargo, se advierte que se necesita corrección de las declaraciones privadas en situación de pago de lo no debido, cuando existan casos en los que de la sola declaración no se pueda desprender el valor de la devolución (saldo a favor). Es decir, cuando se requiera del análisis de elementos probatorios adicionales, para establecer alguno de los elementos del tributo con el fin de que exista título que valide la devolución»*.

Acorde con lo anterior, a efectos de determinar la configuración de un pago en exceso o no debido, cuando se requiere adelantar un análisis respecto de alguno de los elementos de la obligación tributaria que fueron declarados por el propio administrado se trata de un pago en exceso, en el que se precisa corregir la autoliquidación para constituir el título que habilite la reclamación de su devolución. A tal fin, la propia legislación establece el procedimiento en el cual, tratándose de asuntos aduaneros, se concreta dicha corrección y es mediante la liquidación oficial que se corregiría el error cometido en la liquidación privada; mientras esto no suceda, esta última, continuará amparada con la presunción de veracidad.

4- Con esto presente, se precisa destacar los siguientes hechos relevantes:

(i) Mediante las declaraciones de importación 352013000304655-4, 352013000304638-9, 352013000310012-3, 352013000355096-5, 352013000355911-3, 352013000360573-7, 352013000370122-1, 352013000379931-4 y 352013000380452-1, presentadas en el período comprendido entre el 25 de septiembre y el 25 de noviembre del año 2013, la actora importó alcohol etílico al 96.1%, pagando tributos aduaneros de \$769.574.000, de los cuales \$641.226.000 correspondían a IVA.

(ii) Con fecha 28 de marzo de 2017, la División de Gestión de Fiscalización profirió los Emplazamientos para Corregir 322402017000033 y 322402017000032, en los cuales invitó a la actora a corregir las declaraciones de los bimestre 5 y 6 del año 2013, respectivamente, por considerar improcedente el IVA descontable por valor de \$213.026.000 y \$428.200.000, para un total de \$641.226.000, incurrido en la importación de alcohol, bien excluido, por ser destinado a la elaboración de medicamentos.

(iii) El 24 de abril de 2017, la actora corrigió sus declaraciones del 5.º y 6.º períodos del IVA del 2013, como consta en los formularios 3009610820343 y 3009610820336, respectivamente.

(iv) El 24 de septiembre de 2018, la demandante solicitó la devolución del IVA pagado en las nueve importaciones indicadas en el punto (i), por valor de \$641.226.000, para lo cual argumentó que correspondía a un pago de lo no debido por tratarse de un producto excluido, de modo que el IVA incurrido en las declaraciones de importación presentadas entre septiembre, octubre y noviembre de 2013 no era procedente. La solicitud se acompañó de la certificación de revisor fiscal que dio cuenta de que ese valor «no se ha contabilizado ni se contabilizará como costo o deducción», además de que tal suma fue desconocida como IVA descontable por parte de la demandada, por tratarse de productos usados para la elaboración de medicamentos, operación excluida del IVA.

Los hechos indicados dan cuenta de que el pago reclamado en devolución, correspondía a una suma autoliquidada por la actora por concepto de IVA, en sus declaraciones de importación de alcohol etílico al 96.1% del período septiembre a noviembre del año 2013 por valor de \$641.226.000, el cual llevó a sus declaraciones de los bimestres 5 y 6s del año 2013 como impuestos descontables.

Si bien la contribuyente, ahora apelante, corrigió sus declaraciones del IVA por los citados bimestres para suprimir los impuestos descontables por la operación de importación del alcohol, acogiendo así los emplazamientos para corregir que se sustentaban en que la operación había sido excluida, lo cierto es que este hecho no resultaba por sí solo suficiente para configurar el título indispensable para reclamar el IVA pagado con las declaraciones de importación, puesto que estas seguían subsistiendo amparadas con la presunción de veracidad, de ahí que se hacía necesario corregir las autoliquidaciones privadas.

A los efectos anteriores, se requería obtener una liquidación oficial de corrección, en orden a establecer la procedencia de eliminar el IVA autoliquidado a la tarifa general, en la importación del alcohol, lo que implicaba demostrar su destinación a la producción de medicamentos de las partidas expresamente señaladas en la normativa tributaria, procedimiento que debía adelantarse dentro del término de firmeza de las declaraciones de importación, esto es, en un lapso de tres años, conforme lo advirtió la entidad demandada.

Por todo lo anterior no se dará prosperidad a la apelación. En consecuencia, la Sala confirmará la decisión de primera instancia por las razones señaladas en esta providencia.



Conclusión

8- La recuperación de pagos en exceso cuando este se deriva de un error del administrado requiere, tratándose de asuntos aduaneros, la corrección previa de la autoliquidación privada a través de una liquidación oficial de corrección.

Costas

9- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP. Como las costas impuestas en primera instancia no fueron apeladas, se mantendrán.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>