



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Bogotá D.C., dieciséis (16) de abril de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2024-00024-00 (28739)
Demandante: Ricardo Andrés Sabogal Guevara y otros
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN

Temas: Causación del IVA. Literal i) del artículo 428 del ET. Oportunidad para allegar certificado de la ANLA. Legalidad condicionada de conceptos de la DIAN.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

Procede la Sala a dictar sentencia anticipada dentro del medio de control de nulidad promovido por los demandantes contra los Conceptos 0530 [903004] del 8 de abril de 2021 y 1530 [908867] del 20 de diciembre de 2022, expedidos por la DIAN, cuyo contenido es el siguiente:

Concepto 0530 [903004]
08-04-2021

(...) el peticionario consulta si teniendo en cuenta lo expresado por la DIAN en los conceptos 100202208- 0563 de 2020 y 100208221-0080 de 2021, para acreditar la exclusión del IVA señalada en el artículo 428 literal i) del Estatuto Tributario, es viable presentar la certificación del ANLA, con posterioridad a la fecha de aceptación y levante de la declaración de importación.

Sobre el particular, las consideraciones de este despacho son las siguientes:

El peticionario trae a referencia lo dispuesto en los oficios: (i) 100202208- 0563 de 2020 de esta Subdirección, donde se realiza el análisis de la no causación del IVA en las importaciones acogiéndose a lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 424 del Estatuto Tributario y (ii) 100208221-0080 de 2021, donde se analiza adicionalmente el acceso a dicho beneficio en la venta nacional y la exclusión del IVA según lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley 1715 de 2014 y el artículo 1.3.1.12.21. del Decreto 1625 de 2016.

No obstante, la consulta se refiere a la exclusión del IVA señalada en el artículo 428 literal i) del Estatuto Tributario, y si es viable en estos casos presentar la certificación del ANLA, con posterioridad a la fecha de presentación y aceptación y levante de la declaración de importación.

El artículo 428 del Estatuto Tributario sobre las importaciones que no causan el IVA precisa en su literal i) “La importación de maquinaria y equipos destinados al desarrollo de proyectos o actividades que sean exportadores de certificados de reducción de emisiones de carbono y que contribuyan a reducir la emisión de los gases efecto invernadero y por lo tanto al desarrollo sostenible.” y en el parágrafo 3 del citado artículo, se indica que en todos los casos y para tener derecho a dicha exclusión deberá obtenerse previamente a la importación la certificación para exclusión de IVA por parte de la autoridad competente.

Se concluye que la doctrina contenida en los oficios 100202208- 0563 de 2020 y 100208221-0080 de 2021 donde se analizaron los pronunciamientos del Consejo de



Estado frente a la exclusión del IVA en la importación a que hace referencia el numeral 7 del artículo 424 del Estatuto Tributario y la posibilidad que el importador no pierda dicho beneficio si acredita el certificado de la ANLA con posterioridad y solicita la devolución del IVA pagado, no aplica para la exclusión del IVA en los términos del literal i) del artículo 428 del Estatuto Tributario, dado que en este caso expresamente el parágrafo 3 del artículo 428 citado, establece como condición para acceder al beneficio que se cuente con dicha certificación, previamente al momento de presentación y aceptación de la declaración de importación.

En aras de preservar el principio de legalidad establecido en el artículo 338 de la Constitución Política, el cual exige una interpretación taxativa frente a las normas que establecen la exención o exclusión de impuestos, este Despacho no podría entrar a modificar la oportunidad en que debe acreditarse el beneficio de la exclusión del IVA, cuando expresamente así lo ha establecido la ley. El parágrafo 3 del artículo 428 del Estatuto Tributario no contempla salvedades, luego, tampoco podría efectuarse por vía de doctrina.

La anterior conclusión está desarrollada en los oficios 022170 y 058270 de 2014 y 022774 de 2016 que se anexan y que corresponde a doctrina vigente frente al tema consultado.»

(Subrayas originales)

**Concepto 1530 [908867]
20-12-2022**

(...) el peticionario consulta si es procedente solicitar la devolución del IVA cuando, posterior a la importación, se obtiene el certificado de la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales - ANLA tendiente a la aplicación de la exclusión de que trata el literal i) del artículo 428 del Estatuto Tributario.

Lo anterior, teniendo en cuenta la Sentencia del 22 de abril de 2021, Radicación 25000-23-37-000-2016-02002-01 (24793), proferida por el Consejo de Estado.

Sobre el particular, son consideraciones de esta Subdirección las siguientes:

El literal i) del artículo 428 del Estatuto Tributario establece que está excluida del IVA “La importación de maquinaria y equipos destinados al desarrollo de proyectos o actividades que sean exportadores de certificados de reducción de emisiones de carbono y que contribuyan a reducir la emisión de los gases efecto invernadero y por lo tanto al desarrollo sostenible” (subrayado fuera de texto).

A su vez, el parágrafo 3° de la mencionada disposición agrega que, para efectos de dicha exclusión “deberá obtenerse previamente a la importación una certificación requerida expedida por la autoridad competente” (subrayado fuera de texto).

Al respecto, mediante Oficio 903004 - interno 530 de abril 8 de 2021, este Despacho manifestó:

“Se concluye que la doctrina contenida en los oficios 100202208-0563 de 2020 y 100208221-0080 de 2021 donde se analizaron los pronunciamientos del Consejo de Estado frente a la exclusión del IVA en la importación a que hace referencia el numeral 7 del artículo 424 del Estatuto Tributario y la posibilidad que el importador no pierda dicho beneficio si acredita el certificado de la ANLA con posterioridad y solicita la devolución del IVA pagado, no aplica para la exclusión del IVA en los términos del literal i) del artículo 428 del Estatuto Tributario, dado que en este caso expresamente el parágrafo 3 del artículo 428 citado, establece como condición para acceder al beneficio que se cuente con dicha certificación, previamente al momento de presentación y aceptación de la declaración de importación.

En aras de preservar el principio de legalidad establecido en el artículo 338 de la Constitución Política, el cual exige una interpretación taxativa frente a las normas que establecen la exención o exclusión de impuestos, este Despacho no podría entrar a modificar la oportunidad en que debe acreditarse el beneficio de la exclusión del IVA, cuando expresamente así lo ha establecido la ley. El parágrafo 3 del artículo 428 del Estatuto Tributario no contempla salvedades, luego, tampoco podría efectuarse por vía de doctrina.” (subrayado fuera de texto)



No obstante, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MILTON CHAVES GARCÍA, profirió la sentencia indicada por el peticionario, explicando en torno a la exclusión del literal i) del artículo 428 ibidem:

“El problema jurídico se concreta en determinar:

(...)

ii) Si la exclusión de IVA por importación de maquinaria y equipos destinados a reducción de emisiones requiere que la certificación sobre la calidad de los bienes sea remitida previamente a la importación.

(...)

En cuanto a las certificaciones que realizan las autoridades ambientales con el fin de que los importadores accedan al beneficio de exclusión de IVA esta Sala en sentencia de 28 de agosto de 2013, aclaró lo siguiente:

“(...)

El precedente judicial de la Sección, que en esta oportunidad se reitera, ha dicho que es procedente que la ley exija la acreditación de ciertas condiciones para tener derecho a ciertos beneficios tributarios y, que para el efecto, es pertinente que se exijan certificaciones o documentos equivalentes al momento de la importación. Sin embargo, también ha dicho que las disposiciones que regulan esos requisitos no prevén la pérdida del beneficio cuando las condiciones para tener derecho al beneficio tributario se acreditan con posterioridad a la importación (...)”

De acuerdo con el criterio de esta Sala, el certificado que emite la autoridad ambiental es un requisito para que proceda la exclusión de IVA y si se acredita, como en el presente caso, con posterioridad a la importación, no hay lugar a la pérdida del beneficio tributario, por lo que este cargo no está llamado a prosperar.” (subrayado fuera de texto)

Al respecto, sin perjuicio de lo resuelto por el Consejo de Estado en la providencia antes reseñada, la cual se circunscribió a unos determinados hechos y circunstancias, este Despacho reitera que, para efectos de lo consultado y en línea con lo expuesto en el Oficio 903004 - interno 530 de 2021, en lo que se refiere a la procedencia de la exclusión del IVA de que trata el literal i) del artículo 428 del Estatuto Tributario es imprescindible -en términos generales- atender lo consagrado en el parágrafo 3° de esta misma disposición, teniendo en cuenta el principio de legalidad en materia tributaria, consagrado en el artículo 338 Superior.

Lo antepuesto, considerando adicionalmente que “los tratamientos exceptivos son de interpretación restrictiva y se concretan a lo expresamente señalado por la Ley. Así lo ha reiterado la Corte Constitucional, señalando que “los beneficios tributarios son, en general, taxativos, limitados, personales e intransferibles” (cfr. Corte Constitucional, M. P. Paola Andrea Meneses Mosquera, Sentencia C-057 del 11 de marzo de 2021) y son “de interpretación restrictiva, y deben entenderse solo con el alcance explícitamente señalado en la ley”. (cfr. Corte Constitucional, M. P. Alejandro Linares Cantillo, Sentencia C-292 del 8 de agosto del 2020)” (subrayado fuera de texto) (cfr. Oficio 903358 - interno 516 del 27 de abril de 2022).»

(Subrayas originales)

ANTECEDENTES

Demanda

Ricardo Andrés Sabogal Guevara y otros, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formularon la siguiente pretensión:

A. ÚNICA.- Declarar la nulidad del Oficio nro. 903004 – Int. 0530 de 2021 y Oficio nro. 908867 – Int. 1530 de 2022 expedidos por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), al haber sido expedidos con infracción de las normas en que debería fundarse, por interpretación errónea del literal i) del artículo 428 del Estatuto Tributario, desconocimiento de los principios de legalidad, certeza, equidad e igualdad y con desconocimiento de la jurisprudencia sentada por la Sección Cuarta del H. Consejo de Estado.

Los demandantes indicaron como normas violadas, los artículos 13, 29, 83, 150, 154, 209, 228, 230 y 338 de la Constitución Política; 10,137 y 237 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 428 [literal i)] del ET.

El concepto de la violación se sintetiza así¹:

Nulidad de los actos por infracción de normas en que debían fundarse. Vulneración de los principios de legalidad, certeza, igualdad y proporcionalidad tributaria y desconocimiento del precedente del Consejo de Estado. En los actos demandados, la DIAN interpretó que para acceder al beneficio consagrado en el artículo 428 literal i) del ET, relacionado con la no causación del IVA en «la importación de maquinaria y equipos destinados al desarrollo de proyectos o actividades que sean exportadores de certificados de reducción de emisiones de carbono y que contribuyan a reducir la emisión de los gases efecto invernadero y por lo tanto al desarrollo sostenible», la certificación de la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales (ANLA) a que hace referencia el parágrafo 3 de la misma norma, debe aportarse previamente a la presentación de la declaración de importación, so pena de que no opere el beneficio tributario.

Sin embargo, dicho parágrafo no contempló tal consecuencia. Por ello, cuando la certificación de la ANLA se acredita con posterioridad a la presentación de la declaración de importación, el beneficio tributario también resulta aplicable. Lo anterior, porque de acuerdo con el artículo 428 literal i) del ET, es requisito para acceder al beneficio: i) que se trate de la importación de maquinaria y equipos; ii) que los bienes importados estén destinados al desarrollo de proyectos o actividades que sean exportadores de certificados de reducción de emisiones de carbono y que contribuyan a reducir la emisión de los gases efecto invernadero y, por lo tanto, al desarrollo sostenible y iii) que se acredite la exclusión del IVA mediante la certificación emitida por la autoridad competente.

Una interpretación distinta implica un trato desigual e inequitativo hacia aquellas personas que realizan la importación de bienes con la finalidad establecida en la norma, pero que no obtuvieron la certificación de la ANLA antes de la importación, en comparación con quienes, habiendo importado con la misma finalidad, sí obtuvieron dicha certificación previamente. En realidad, el hecho gravado es materialmente el mismo y no existen diferencias relevantes o significativas entre uno y otro grupo de contribuyentes que justifiquen privar a alguno de ellos del beneficio tributario.

De este modo, la DIAN invadió la órbita del legislador al atribuir una consecuencia jurídica no prevista en la norma interpretada «literal i) del parágrafo 3 del art. 428 del ET», lo que desconoce los principios constitucionales de legalidad, certeza, equidad e igualdad aplicables en materia tributaria, así como la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado que, al decidir casos particulares, ha indicado que si la certificación se acredita con posterioridad a la importación, hay lugar a reconocer el beneficio tributario².

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera³:

¹ Índice 2, Plataforma Samai.

² Sentencia del 22 de abril de 2021, exp. 24793, MP. Milton Chaves García.

³ Índice 21, Plataforma Samai.



Es el propio artículo 428 del ET, en su parágrafo 3, el que dispone que para la exclusión del IVA en la importación de los bienes previstos en el literal i) de esta misma norma, la certificación de la ANLA debe obtenerse previamente a la importación, de forma tal que lo que hacen los conceptos demandados es ratificar el contenido de la ley, por lo que son ajustados a derecho y no deben ser anulados.

Por otro lado, el fallo del Consejo de Estado invocado por los demandantes «se circunscribió a unos determinados hechos y circunstancias». Por esta razón para efectos de resolver el litigio planteado, es imprescindible atender lo consagrado en el parágrafo 3° del referido artículo 428 del ET, teniendo en cuenta el principio de legalidad en materia tributaria, consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política.

Intervenciones

El **Centro de Estudios Tributarios (CETA)**⁴ manifestó que si bien los conceptos demandados, al igual que lo hace el parágrafo 3 del artículo 428 del ET, expresan que se excluye del IVA la importación de maquinaria con la obtención previa del certificado de la ANLA, esta interpretación oficial debe corregirse a la luz de la reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado, que en casos de nulidad y restablecimiento del derecho indica que este hecho no implica la pérdida del beneficio tributario o del derecho a solicitar la devolución del pago de lo no debido, de obtenerse la certificación con posterioridad a la importación⁵.

Alegatos de conclusión

Los **demandantes** reiteraron lo expuesto en la demanda⁶ y la **demandada** insistió, en esencia, en los argumentos de la contestación de la demanda⁷.

El **ministerio público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

La Sala debe decidir si los actos demandados son contrarios al literal i) y al parágrafo 3 del artículo 428 del ET, en cuanto interpretaron que, para acceder a la exclusión del IVA allí prevista, la certificación de la ANLA que acredita el destino del bien debe obtenerse de manera previa a la importación, como requisito o condición para la procedencia de la exclusión.

Análisis del caso

En el Concepto 0530 [903004] del 8 de abril de 2021, la DIAN resolvió la pregunta consistente en determinar la viabilidad de presentar la certificación de la ANLA después de la importación del bien, para quedar cobijado con la exclusión del IVA a que se refiere el literal i) del artículo 428 del ET, teniendo en cuenta lo expresado en los Conceptos 100202208- 0563 de 2020 y 100208221-0080 de 2021 en los que dicha entidad interpretó que la certificación de la autoridad competente podía allegarse con posterioridad a la importación para quedar cobijado con la exclusión de IVA, prevista en el artículo 424 numeral 7 del ET.

⁴ Índice 22, 23 y 24, Plataforma Samai.

⁵ Sentencias del 4 de noviembre de 2010. exp. 17243, del 28 de agosto de 2013. exp. 18080 y del 25 de julio de 2019. exp. 21683,

⁶ Índice 42, Plataforma Samai.

⁷ Índice 43, Plataforma Samai.



Por su parte, en el Concepto 1530 [908867] del 20 de diciembre de 2022, la DIAN resolvió una cuestión similar, referida a «si es procedente solicitar la devolución del IVA cuando, posterior a la importación, se obtiene el certificado de la ANLA tendiente a la aplicación de la exclusión de que trata el literal i) del artículo 428 del Estatuto Tributario».

Con fundamento en el párrafo 3 del artículo 428 del ET, la DIAN interpretó que, si el importador no acredita la certificación de la ANLA al momento de la importación, **pierde definitivamente el derecho a la exclusión** del IVA prevista en el literal i) de la mencionada disposición. En criterio de esa entidad, ese es el único momento para allegar la certificación. Si con posterioridad a la importación, el contribuyente aporta la certificación de la autoridad ambiental, el beneficio tributario no se aplica, por la extemporaneidad del aporte de la prueba, que se entiende como condición para la exclusión. Por su parte, los demandantes sostienen que la certificación de la ANLA puede aportarse con posterioridad, pues el citado párrafo no prevé como consecuencia la pérdida del beneficio cuando dicha certificación no se presenta antes de la importación.

La Sala advierte, desde un inicio, que ni la declaratoria de nulidad de los conceptos demandados ni la confirmación íntegra de su legalidad permiten resolver de manera definitiva la cuestión sometida a consideración. En cualquiera de estos escenarios persistiría la incertidumbre sobre el alcance del párrafo 3 del artículo 428 del ET en relación con el beneficio previsto en el literal i) del mismo artículo. Por ello, resulta necesario **condicionar los efectos de la presente decisión y declarar la legalidad de los conceptos demandados**, con el fin de fijar el sentido jurídico de las disposiciones involucradas y ofrecer una solución completa y útil a la controversia.

En efecto, si se declarara la nulidad de los conceptos, no existiría certeza sobre el momento específico en que debe acreditarse la certificación de la ANLA. Pero si se negaran las pretensiones, se mantendría la interpretación adoptada por la DIAN, que – como se explicará más adelante – resulta restrictiva frente al beneficio consagrado en el artículo 428 del ET. Ninguna de estas dos salidas elimina la incertidumbre normativa, ni evita futuras controversias.

Para fines de esta decisión debe tenerse en cuenta que el artículo 237.2 de la Constitución Política asigna al Consejo de Estado «las funciones de tribunal supremo de lo contencioso administrativo», y la Corte Constitucional ha precisado que este «ejerce un control efectivo de constitucionalidad de los actos de carácter general del nivel central, que asegura que el carácter normativo y la supremacía de la Constitución»⁸. Como órgano de cierre de la jurisdicción contencioso-administrativa, el Consejo de Estado debe adoptar decisiones que garanticen la coherencia y la aplicación sistemática de la ley. Esta tarea no es accesoria: implica fijar el alcance de las disposiciones legales para evitar la perpetuación de incertidumbres interpretativas y asegurar que el fallo produzca efectos prácticos y no meramente declarativos.

Este deber hermenéutico impone que, al decidir un medio de control de simple nulidad, el juez realice la interpretación constitucionalmente adecuada de la ley. En este sentido, debe advertirse que la Corte Constitucional ha señalado expresamente que los jueces ordinarios, al estar sometidos al imperio de la Constitución, deben acudir a ella al ejercer sus funciones. Por ello ha dicho que⁹:

⁸ Sentencia C-060 de 2023.

⁹ Sentencias C-496 de 1994 y C-426 de 2002.



(...) la Constitución es norma de normas y constituye la base de todo el ordenamiento positivo (CP art. 4º), por lo cual los jueces ordinarios están también sometidos al imperio de la Constitución. Esto significa que los jueces ordinarios tampoco pueden dejar de lado la interpretación de las normas constitucionales al ejercer sus funciones.

A su vez, la Corte ha enfatizado que el alcance de la ley, por vía de interpretación, es competencia de los jueces ordinarios: «la Corte no debe entrar a determinar con autoridad el sentido legal, pues esa labor corresponde a los jueces ordinarios»¹⁰; y solo interviene cuando la interpretación judicial constitutiva de «derecho viviente»¹¹ vulnera la Constitución. Su función consiste en verificar la conformidad del texto legal con la Constitución, y no en sustituir la labor hermenéutica propia del juez, salvo cuando el entendimiento judicial de la norma sea contrario al orden constitucional¹².

La admisibilidad del fallo condicionado que se adopta encuentra su fundamento adicional en que la DIAN actúa «como autoridad doctrinaria en la interpretación de las normas en materia tributaria, aduanera y de control cambiario» (art. 3, num. 3, del Decreto 1742 de 2020) y en que su doctrina constituye «interpretación oficial» de obligatoria observancia para sus funcionarios, conforme lo dispone el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019. Así, en los asuntos cuya resolución depende de la interpretación de la ley, los funcionarios deben aplicar la doctrina vigente, lo cual hace indispensable que el juez pueda declarar su legalidad condicionada cuando esta no sea abiertamente contraria a la interpretación que, sobre la misma disposición, tiene el Consejo de Estado.

Por otra parte, aunque los contribuyentes no están obligados a seguir los conceptos de la DIAN, la sentencia C-514 de 2019 – que examinó la constitucionalidad del artículo 113¹³ de la Ley 1943 de 2018 – reconoció que los administrados pueden invocar tales conceptos en sus actuaciones ante la administración. De sus párrafos se extrae por su relevancia el siguiente apartado:

3.4.6. Ahora bien, como la primera parte del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 caracteriza a los conceptos de la DIAN como la interpretación oficial de la ley por parte de la Administración de Impuestos, con carácter obligatorio para sus propios empleados, (3.3.1. supra), **la Corte considera superada cualquier duda en torno de la efectiva competencia que tiene el Consejo de Estado para ejercer el control de constitucionalidad sobre dichos conceptos** (65). Por ello, la jurisprudencia que emita el máximo tribunal de lo contencioso administrativo sobre la validez de la doctrina de la Administración de Impuestos es un argumento adicional para soportar que, por encima de la obligatoriedad que tienen los conceptos de la DIAN para sus propios empleados, estos se verían avocados a su eventual desconocimiento si el precedente judicial del Consejo de Estado o de esta Corte **aconsejara la adopción de una interpretación distinta de la ley tributaria**. De este modo se acredita la incoherencia de una proposición jurídica que le impide a los contribuyentes ponerle de presente a la DIAN o a la Administración de Justicia, las razones por las cuales su decisión podría estar condicionada por un criterio superior a su discrecionalidad hermenéutica, por razonable que esta última sea.
(...)

3.4.9. En suma, considerando (i) que por encima de la libertad de configuración legislativa está la aplicación directa del sistema de fuentes que prevé el artículo 230 de la Carta; y (ii) que la confianza legítima en los actos de la Administración y el precedente judicial son valores constitucionales que (a) exigen que los procesos judiciales y administrativos que enfrenten a los particulares con la Administración de Impuestos sean lo suficientemente garantes de los derechos fundamentales de las personas y, (b)

¹⁰ Sentencia C-128 de 2002.

¹¹ La interpretación judicial debe estar consolidada: un solo fallo, salvo circunstancias especiales, resultaría insuficiente para apreciar si una interpretación determinada se ha extendido dentro de la correspondiente jurisdicción.

¹² Sentencia C-304 de 2013.

¹³ Norma reproducida en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019.



de este modo, **favorecen la toma de decisiones ajustadas a derecho**, la Corte concluye que el aparte del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 amerita su inexequibilidad.

3.4.10. No obstante lo anterior, con arreglo al principio de conservación del derecho y habida cuenta de que, de acuerdo con la jurisprudencia “el concepto de “ley” al que refiere el artículo 230 C.P., **incorpora a las distintas fuentes de derecho**” (69), la Corte estima como adecuado que el aparte legal demandado sea declarado exequible salvo la expresión “solo”, que será declarada inexequible; todo ello en el entendido de que la “ley” a la que hace referencia el referido aparte comprende **todas fuentes del derecho que admite el ordenamiento nacional. (Se destaca)**

Así, no cabe duda, como lo ha señalado la Corte Constitucional, de que el ámbito de control de legalidad que ejerce el juez natural no se limita a confrontar la tesis interpretativa expuesta por la DIAN en el concepto demandado frente a la ley. Por el contrario, corresponde a esta jurisdicción excluir aquellas interpretaciones legales que desconozcan o vulneren el ordenamiento constitucional, lo que legitima la expedición de fallos de legalidad condicionada, como el que aquí se anuncia. Máxime, si la doctrina contenida en el concepto es obligatoria para la administración y puede ser utilizada por los contribuyentes como fundamento interpretativo. Se requiere, entonces, en algunos casos, opciones moduladas que permitan declarar su legalidad condicionada, cuando la interpretación que orienta la actuación de la administración y de los contribuyentes no sea enteramente conforme con la ley, pero tampoco incompatible de manera frontal con ella.

En este contexto, la legalidad condicionada cumple, además, una función de prevención de litigios. En efecto, al corregir únicamente los aspectos doctrinarios que no se ajustan plenamente a la ley – sin expulsar del ordenamiento la totalidad del criterio interpretativo – se evita que la administración siga aplicando una interpretación defectuosa y se preserva, a la vez, la parte válida de la doctrina que orienta razonablemente las expectativas de los contribuyentes. La doctrina ajustada judicialmente se convierte en un referente interpretativo claro y uniforme, reduciendo la incertidumbre que suele originar nuevas controversias y contribuyendo a estabilizar las relaciones jurídico-tributarias-.

Para analizar la legalidad de la actuación demandada se debe consultar el texto del artículo 428 del ET que establece:

Artículo 428. Importaciones que no causan impuesto. Las siguientes importaciones no causan el impuesto sobre las ventas: [...]

i) La importación de maquinaria y equipos destinados al desarrollo de proyectos o actividades que sean exportadores de certificados de reducción de emisiones de carbono y que contribuyan a reducir la emisión de los gases efecto invernadero y por lo tanto al desarrollo sostenible. [...]

Parágrafo 3o. En todos los casos previstos en este artículo, para la exclusión del impuesto sobre las ventas en la importación deberá obtenerse previamente a la importación una certificación requerida expedida por la autoridad competente. (Se subraya)

Como se observa, la norma en mención permite excluir del IVA la importación de maquinaria destinada a proyectos sostenibles que generen certificados de reducción de emisiones, siempre que previamente se obtenga una certificación que acredite que el bien corresponde a la naturaleza definida en el literal aplicable.



Frente a dicha exigencia, corresponde definir si la obtención previa de la certificación se consagra como una condición para la procedencia de la exclusión, o como un mecanismo probatorio calificado del derecho que se tiene.

Para absolver el interrogante planteado se tiene:

1. El parágrafo 3 en análisis se refiere a «una certificación requerida (sic) expedida por la autoridad competente». La norma legal, aunque señala que es para efectos de la exclusión, no precisa cuál es la finalidad de dicha certificación, ni tampoco establece la consecuencia jurídica de no presentarla en ese momento específico, lo que deja abierto un margen de interpretación.
2. No se encontraron antecedentes legislativos que expliquen el sentido y alcance que se propuso el legislador al incorporar este parágrafo.
3. El parágrafo que genera el tema a interpretar fue incorporado por la Ley 788 de 2002; por tanto, debe esclarecerse la finalidad del legislador para incorporar esta norma, a partir del contexto jurisprudencial del tema antes de que fuera incorporado el parágrafo en cuestión.
4. Refiriéndose a otras exclusiones del IVA previstas en el artículo 424-5 del ET y en varios literales del artículo 428 – incluido su literal i) –, la Sección tradicionalmente y de manera unívoca venía sosteniendo que la presentación extemporánea de la certificación exigida por la autoridad competente no comporta la pérdida del beneficio tributario. Incluso, en aquellos casos en los que el reglamento, ante la ausencia de una disposición legal semejante a la del parágrafo 3 del artículo 428 del ET, había previsto que dicha certificación debía aportarse antes de la importación o en el momento del levante, la Sección concluyó que su presentación posterior no justifica la negación del beneficio, atendiendo a la finalidad de la norma y **otorgándole implícitamente a la certificación un carácter meramente probatorio**. Veamos:

En la sentencia del 25 de noviembre de 2004¹⁴, la Sección examinó la legalidad del Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas 003 del 12 de julio de 2002, el cual, respecto de la no causación del IVA prevista en el artículo 424-5 del ET, sostenía que la presentación y aceptación de la declaración de importación constituía «el momento único y oportuno para allegar la certificación o documento que acredite el derecho a invocar la exclusión del impuesto cuando sea del caso, no siendo de recibo en una etapa posterior». En dicha providencia, se anuló esta expresión al concluir que, aunque la normativa tributaria exige la presentación de una certificación para acceder al beneficio, «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». De esta manera, si la certificación se aportaba posteriormente, el contribuyente podía conservar el beneficio.

Luego, en fallo del 13 de octubre de 2005¹⁵, la Sección analizó la legalidad de un apartado del artículo 1 del Decreto 1803 de 1994 – reglamentario de la exclusión del IVA prevista en el literal e) del artículo 428 del ET – que exigía aportar la certificación «al momento del levante de las mercancías». Aunque en dicha providencia se confirmó la legalidad de esta expresión, la decisión se adoptó bajo el entendido de que «el reglamento acusado no desconoce el derecho que asiste al importador de corregir su declaración de importación, con posterioridad al levante de la mercancía, ni tampoco está indicando

¹⁴ Exp. 13533, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

¹⁵ Exp. 14822, C.P. Ligia López Díaz.



que la certificación del Incomex, no pueda ser “de recibo en una etapa posterior”, como sí lo expresaba el concepto unificado del impuesto sobre las ventas N° 003 de julio 12 de 2002». De este modo, la Sección mantuvo abierta la posibilidad de aportar la certificación con posterioridad a la importación para acceder al incentivo tributario.

Posteriormente, en la providencia del 4 de noviembre de 2010¹⁶, al resolver un caso particular relacionado con el literal e) del artículo 428 del ET – en el cual la DIAN negó el beneficio tributario por no haberse aportado la certificación en el momento de la importación –, la Sección reiteró que «ni el Estatuto Tributario, ni el Decreto 1803 de 1994 disponen que cuando el importador paga el impuesto sobre las ventas respecto de una maquinaria que cumple las condiciones para ser excluida del impuesto, pierda el beneficio de la exclusión». En consecuencia, precisó que la exclusión del IVA puede solicitarse posteriormente, una vez se obtenga el certificado correspondiente, tal como ya se había establecido en la referida sentencia del 25 de noviembre de 2004.

Igualmente, en la sentencia del 28 de agosto de 2013¹⁷, al estudiar otro caso particular con fundamento en la exclusión establecida en el literal f) del artículo 428 del ET¹⁸, la Sección ratificó que el declarante «no pierde el derecho al beneficio (...) por haber presentado con posterioridad a la presentación de las declaraciones de importación la certificación del Ministerio que da cuenta de que los bienes que importó cumplían las condiciones para ser excluidos del impuesto».

Después, en el fallo del 25 de julio de 2019¹⁹, al estudiar otro caso particular, pero referido al supuesto de no causación del IVA previsto en el literal g) del artículo 428 del ET, la Corporación enfatizó que, «si bien es cierto que el artículo 6 del Decreto 2685 de 1999 establece [al igual que lo hace el parágrafo 3 del artículo 428 del ET] que la certificación sobre la no producción nacional de la maquinaria importada debe ser obtenida antes de la presentación de la declaración de importación, (...) las disposiciones que regulan esos requisitos no prevén la pérdida del beneficio cuando las condiciones para tener derecho al beneficio tributario se acreditan con posterioridad a la importación».

Finalmente, en la sentencia del 22 de abril de 2021²⁰, se juzgó una situación que, aunque particular, es idéntica a la que con carácter general se contempla en los oficios de la DIAN y que corresponde decidir en este proceso, esto es, referida al supuesto de no causación del IVA previsto en el literal i) del artículo 428 del ET y a la oportunidad de aportar la certificación de la ANLA. En reiteración del criterio decisión de la Sección citado con anterioridad, en particular, del fallo del 28 de agosto de 2013, la Sección señaló que «el certificado que emite la autoridad ambiental es un requisito para que proceda la exclusión de IVA y si se acredita, como en el presente caso, con posterioridad a la importación, no hay lugar a la pérdida del beneficio tributario, por lo que este cargo [de apelación formulado por la DIAN contra la sentencia de primera instancia] no está llamado a prosperar». Por tal razón, en esa oportunidad la Corporación declaró la nulidad de los actos administrativos que negaron la solicitud de corrección con fines de devolución de varias declaraciones en las que, a falta de la certificación del ANLA,

¹⁶ Exp. 17243, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁷ Exp. 18080, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁸ **Artículo 428. Importaciones que no causan impuesto.** Las siguientes importaciones no causan el impuesto sobre las ventas:

(...)

f. <Literal adicionado por el artículo 6 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> La importación de maquinaria o equipo, siempre y cuando dicha maquinaria o equipo no se produzcan en el país, destinados a reciclar y procesar basuras o desperdicios (la maquinaria comprende lavado, separado, reciclado y extrusión), y los destinados a la depuración o tratamiento de aguas residuales, emisiones atmosféricas o residuos sólidos, para recuperación de los ríos o el saneamiento básico para lograr el mejoramiento del medio ambiente, siempre y cuando hagan parte de un programa que se apruebe por el Ministerio del Medio Ambiente. Cuando se trate de contratos ya celebrados, esta exención deberá reflejarse en un menor valor del contrato. Así mismo, los equipos para el control y monitoreo ambiental, incluidos aquellos para cumplir con los compromisos del protocolo de Montreal.

¹⁹ Exp. 21683, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

²⁰ Exp. 24793, C.P. Milton Chaves García

la contribuyente se vio abocada a declarar y pagar el IVA por la importación de los bienes a que hace referencia el literal i) del artículo 428 del ET.

De esta manera, los fallos muestran una línea interpretativa estable: **la exigencia de presentar la certificación en el momento de la importación no impide que este medio probatorio pueda ser allegado con posterioridad**, siempre que se mantengan los demás presupuestos sustantivos para acceder al beneficio tributario.

5. Teniendo claro el criterio interpretativo reiterado de la Sala, es necesario establecer si la adición del párrafo 3 en el artículo 428 del ET, por parte del artículo 33 de la Ley 788 de 2002, debe comportar un cambio de postura jurisprudencial o si, por el contrario, lo que procede es concluir que el nuevo párrafo no altera la posición jurisprudencial sobre la materia. Lo anterior, porque el párrafo se limita normativizar una oportunidad procesal, pero no fija el efecto preciso de su incumplimiento.

A juicio de esta Sala, el párrafo en cuestión debe continuarse interpretando a la luz de la jurisprudencia de esta sección; esto es, que la certificación tiene un valor probatorio y no es condición para el surgimiento de la exclusión. La novedad que trae la norma es que la certificación se configura como una prueba calificada y necesaria para la exclusión, que debe **tramitarse de manera previa a la importación** y en cumplimiento íntegro de la Resolución que la regula; pero, de ninguna manera **su obtención previa constituye una condición para la procedencia del beneficio**.

Al respecto debe tenerse en cuenta que, revisadas las normas reglamentarias, artículo 1.3.1.14.1 y siguientes del Decreto Único Reglamentario en materia tributaria 1625 de 2016, DUT, se observa que no hay norma específica para la exclusión del IVA prevista en el literal i) del artículo 428 del ET. Sin embargo, aquellas que se refieren a las certificaciones, entre las que justamente debe expedir la ANLA para fines equivalentes – exclusión en importaciones dispuesta en otros literales o normas – señalan que estas son «soportes» que deberá conservar el contribuyente para presentarlos en cualquier momento ante la DIAN en las diligencias de vigilancia y control porque en ellos «consta» la calidad de los bienes importados, y que dichos documentos son «soporte de la declaración de importación»²¹.

A su turno, se observa que el procedimiento y contenido de la certificación a que se refiere el literal i) del artículo 428 del ET, están regulados en la Resolución 978 de 2007 del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial. Conforme a su texto, la certificación está dirigida a verificar el cumplimiento de los presupuestos normativos para acceder al beneficio; esto es, que realmente se trate de bienes importados con destino «al desarrollo de proyectos o actividades que sean exportadores de certificados de reducción de emisión de carbono y que contribuyan a reducir las emisiones de gases efecto invernadero y por tanto al desarrollo sostenible».

²¹ El artículo 1.3.1.14.10 del DUT 1625 de 2016 establece que «*quienes vendan en el país bienes objeto de la certificación de que trata el presente capítulo [se refiere al capítulo 14 sobre «importaciones que no causan el impuesto sobre las ventas IVA»], deberán conservar fotocopia de la misma con el fin de soportar la operación excluida del impuesto sobre las ventas. El importador beneficiario de la exclusión debe presentar la certificación de la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales - ANLA o quien haga sus veces, como soporte de la declaración de importación*». Por su parte, el artículo 1.3.1.14.16 *ibidem*, señala que, para efectos del beneficio previsto en el literal g) del artículo 428 del ET, se deberá solicitar y obtener una certificación «*en la que conste que los bienes importados poseen la calidad de maquinaria industrial no producida en el país destinada a la transformación de materias primas*» y que esta «*constituirá documento soporte de la declaración de importación*».



6. Así, conforme a la jurisprudencia existente y de las normas reglamentarias y las propias para la tramitación y la obtención de la certificación, se infiere que la certificación **es un medio probatorio calificado y no un elemento condicionante para la procedencia de la exclusión.**

Teniendo en cuenta lo anterior, cuando el párrafo 3 del artículo 428 del ET dispone que «en todos los casos previstos en este artículo [el artículo 428 del ET], para la exclusión del impuesto sobre las ventas en la importación deberá **obtenerse** previamente a la importación una certificación requerida expedida por la autoridad competente», lo hace para establecer un soporte probatorio calificado que impone al contribuyente la carga de su obtención como única prueba válida de la exclusión en caso de fiscalización.

Como la certificación es una prueba, su obtención previa no constituye un requisito de la esencia de la exclusión que derive en la inexistencia del beneficio. Su exigencia previa a la importación busca facilitar el trámite, al relevar a las partes de acreditar el beneficio por otros medios, ante la certeza del derecho que surge de la existencia de la certificación. Por tanto, cuando existe certificación, le está vedado a la DIAN desconocer la exclusión del impuesto, a menos que desvirtúe la existencia, validez y eficacia de dicho documento.

Ahora bien, bajo la consideración de que la certificación es una prueba calificada que exige el legislador para tener derecho a la exclusión y **que debe ser exhibida en las diligencias de vigilancia y control que realiza la DIAN**, cabe analizar en qué condiciones es válida su presentación posterior y qué ocurre con los contribuyentes que han tramitado en debida forma la certificación, y al momento de la importación la ANLA no la ha emitido aún. Lo anterior, por cuanto en esos casos el importador no puede alegar la certeza del derecho al beneficio porque al momento de la importación no tiene la prueba calificada, esto es, la certificación.

A juicio de esta Sala, en los casos referidos, el importador puede acogerse a la exclusión si acredita, como mínimo al momento de la importación, que realizó de manera oportuna y completa las gestiones necesarias para obtener la certificación, y que su no expedición obedece a circunstancias ajenas a su responsabilidad. Esto, como lo señala el demandante, con el fin de preservar el derecho a la igualdad de trato en situaciones idénticas; esto es, entre importadores de bienes que tramitan la certificación, pero donde uno la obtiene antes de la importación y el otro no.

En efecto, una interpretación adecuada a la Constitución del párrafo 3 del artículo 428 del ET impone al **importador la carga de acreditar, por lo menos, que antes de la importación -y conforme a los términos establecidos en la Resolución 978 de 2007- tramitó y gestionó debidamente la obtención de la prueba calificada, encontrándose pendiente únicamente la expedición de la certificación por parte de la ANLA.**

Lo anterior, por cuanto jurídicamente no resulta admisible trasladar al importador el efecto negativo derivado de la demora de la ANLA en emitir dicha certificación, aspecto que escapa a su ámbito de control. En otras palabras, se le impondría al importador una carga adicional a la prevista por el legislador, al privarlo del derecho a la exclusión por un hecho meramente probatorio -la obtención de la certificación- no atribuible a su conducta.

No puede ser otro el alcance del literal i) y del párrafo 3 del artículo 428 del ET, toda vez que con esta interpretación finalista se garantiza el respeto de la exclusión consagrada por el legislador como un objetivo estratégico del Estado para fomentar



la inversión productiva, promover el desarrollo sostenible, fortalecer la competitividad y cumplir compromisos internacionales. Esta finalidad se evidencia en el segundo debate en el Senado del proyecto de ley²², en el que se propuso incluir dicho literal para excluir del IVA «la importación de maquinaria y equipos destinados al desarrollo de proyectos o actividades que sean exportadores de certificados de reducción de emisiones de carbono y al desarrollo sostenible (**Protocolo de Kyoto**)»²³.

En esta línea debe considerarse que la Resolución 978 de 2007, expedida por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial²⁴ dispone en el artículo 4, párrafo primero, que la autoridad «contará con un término de 75 días hábiles para expedir la certificación, contados a partir de la fecha en que se verifique el lleno de los requisitos formales de que trata el numeral 3 del presente artículo»; término que «se suspenderá en los casos de requerimiento de información adicional, mientras no se allegue la información solicitada» y volverá a correr «desde el momento en que el solicitante aporte los documentos o informaciones requeridas continuará el conteo de los términos». Por tanto, lo que se exige al importador es que, con la diligencia propia de un buen comerciante, haya gestionado oportunamente la solicitud de certificación, con la debida antelación y cumpliendo los requisitos establecidos en la Resolución -esto es, al menos setenta y cinco (75) días hábiles antes del arribo de la mercancía-.

Este hecho resulta suficiente para que el importador decida acogerse a la exclusión, asumiendo la carga de obtener posteriormente la certificación como prueba calificada que acredite la exclusión solicitada.

Así las cosas, tratándose del artículo 428 literal i) del ET, si antes de la importación, el contribuyente solicita ante la ANLA la certificación dentro del término previsto, pero al momento de presentar la declaración de importación dicho documento aún no ha sido expedido y, por tanto, no puede acompañarlo, tiene derecho a decidir si solicita o no la exclusión del IVA. Para ello, puede optar por:

i) Presentar la declaración de importación indicando el bien como excluido del IVA, con la expectativa razonable de que la certificación será expedida y podrá ser aportada cuando la DIAN lo requiera. En este caso, la exclusión resulta procedente, porque el contribuyente gestionó oportunamente la obtención de la certificación.

No obstante, si declara la importación como excluida del IVA y finalmente no obtiene la certificación, deberá asumir las consecuencias derivadas de la inexactitud en la declaración, incluyendo las sanciones, los intereses y los términos previstos para su corrección. Por su parte, la DIAN debe tener presente que dicha declaración queda sujeta a fiscalización y que podrá negar el beneficio en caso de que el importador no exhiba la certificación correspondiente durante el proceso respectivo. Con todo, la DIAN podría solicitar a la ANLA pronunciarse sobre el estado de la solicitud presentada por el importador, en atención a que corresponde a la autoridad tributaria verificar la procedencia de la exclusión del IVA y, con base en ello, decidir si se justifica o no la apertura de la fiscalización.

ii) Declarar el bien como gravado con IVA al momento de la importación y, una vez obtenida la certificación de la ANLA, corregir la declaración de importación dentro del término legal, con el fin de aplicar la exclusión y solicitar la devolución del

²² Gaceta de Congreso 615, pág. 5.

²³ El artículo 2 del Protocolo de Kyoto, del cual Colombia es signataria, establece que «con el fin de promover el desarrollo sostenible», cada una de las partes se asegurarán de «cumplir los compromisos cuantificados de limitación y reducción de las emisiones [de carbono]».

²⁴ «Por la cual se establece la forma y requisitos para presentar ante el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial las solicitudes de acreditación para obtener la certificación de que tratan los artículos 424-5 numeral 4 y 428 literales f) e i) del Estatuto Tributario, con miras a obtener la exclusión de impuesto sobre las ventas correspondiente».



impuesto pagado, sin intereses. En este caso, el contribuyente asume el riesgo derivado de la obtención extemporánea de la certificación, pues si esta se expide después del vencimiento del término para corregir, perderá la oportunidad de hacerlo (corregir) y, en consecuencia, de aplicar la exclusión del impuesto.

En el evento de que la certificación resulte adversa a los intereses del importador, este deberá asumir los efectos jurídicos derivados del tratamiento aplicado en la importación. Si lo estima pertinente, el importador podrá agotar los recursos en sede administrativa y las acciones judiciales procedentes contra la decisión definitiva de la ANLA que le negó la certificación requerida.

De este modo, legalidad condicionada garantiza la finalidad y el efecto útil de la norma, al reconocer el beneficio fiscal a los contribuyentes que actuaron con diligencia y gestionaron oportunamente la certificación. En contraste, aquellos que no la solicitan o que la piden con posterioridad a la importación no pueden acogerse a la exclusión del IVA.

En consecuencia, la Sala declarará la legalidad condicionada de los conceptos demandados, bajo el entendido de que el requisito previsto en el parágrafo 3.º del artículo 428 del ET se tiene por cumplido cuando la certificación – solicitada por el interesado a la autoridad ambiental con más de 75 días hábiles de antelación a la fecha de la importación – es aportada con posterioridad a dicha importación, con el lleno de los requisitos establecidos en el artículo 4.º de la Resolución 978 de 2007.

Condena en costas

En consideración de lo previsto en el artículo 188 del CPACA, no procede la condena en costas, por cuanto en el presente asunto se debate una pretensión de nulidad general, la cual lleva inmersa un interés público.

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

FALLA

1. Declarar la legalidad condicionada de los Conceptos 0530 [903004] del 8 de abril de 2021 y 1530 [908867] del 20 de diciembre de 2022, expedidos por la DIAN, de acuerdo con lo expuesto en este fallo.

2. Sin condena en costas.

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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