

## **DEVOLUCION DE SALDOS ORIGINADOS EN DECLARACION DE IVA - Taxatividad de los beneficiarios**

La sociedad BRITISH AMERICAN TOBACCO SOUTH AMERICA LIMITED es responsable del impuesto sobre las ventas y el saldo a favor que pretende se origina en su declaración de dicho impuesto, luego para que sea procedente es necesario que se trate de un exportador o importador de bienes exentos, o que el saldo se origine en el exceso de retenciones. La enumeración que hace la norma en discusión, sobre los responsables del impuesto sobre las ventas que tiene derecho a la devolución de los saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, es taxativa y no admite interpretaciones extensivas por ser su alcance eminentemente restrictivo. La enumeración que hace la norma en discusión, sobre los responsables del impuesto sobre las ventas que tiene derecho a la devolución de los saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, es taxativa y no admite interpretaciones extensivas por ser su alcance eminentemente restrictivo.

## **DEVOLUCION O COMPENSACION DE SALDO A FAVOR ORIGINADOS EN LA DECLARACION DE IVA A IMPORTADORES DE CIGARRILLOS - Improcedencia**

De lo expuesto, se concluye que los importadores de cigarrillos no se encuentran dentro de los responsables del gravamen a quienes se les pueda devolver o compensar los impuestos descontables según lo previsto en los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, aun cuando es posible que en su manejo estructural resulten saldos a favor.

## **SALDO A FAVOR ORIGINADO EN DECLARACION DE IVA DE IMPORTADORES DE CIGARRILLOS - Es susceptible de imputación automática**

Dichos saldos a favor son susceptibles de imputación automática, instrumento que se convierte en fuente de pago del impuesto a cargo del responsable en el periodo siguiente a su causación, sin necesidad de pronunciamiento oficial, como lo dispone el artículo 13 del Decreto 1000 de 1997.

### **CONSEJO DE ESTADO**

#### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ**

Bogotá, D.C., catorce (14) de agosto de dos mil ocho (2008)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2006-00890-01(16658)**

**Actor: BRITISH AMERICAN TOBACCO SOUTH AMERICA LIMITED**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**FALLO**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la Sentencia de mayo 24 de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, mediante la cual se negaron las súplicas de la demanda.

### **ANTECEDENTES**

El 5 de noviembre de 2004 la sociedad actora presentó declaración de IVA por el 5° bimestre de 2004, determinando un saldo a favor de \$2.375.274.000.

El 29 de diciembre de 2004, la actora elevó solicitud de devolución del saldo a favor, que fue rechazada por la Administración mediante Resolución 608-0161 de febrero 8 de 2005, al considerar que de conformidad con los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, no tenía derecho, por no haber realizado operaciones exentas del impuesto sobre las ventas. Contra esta decisión se interpuso recurso de reconsideración que fue resuelto a través de Resolución No. 684-28 de diciembre 5 de 2005, confirmando la anterior.

### **LA DEMANDA**

La actora, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad de las Resoluciones números 608-0161 de febrero 8 de 2004 y 684-028 de diciembre 5 de 2005, que rechazaron la nulidad de devolución del saldo a favor liquidado en la declaración de IVA del quinto bimestre de 2004.

Como restablecimiento del derecho pidió que la Administración devuelva o compense el saldo a su favor, más los intereses corrientes y de mora a que haya lugar, de acuerdo a los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario.

Invocó como normas violadas los artículos 13, 29, 34, 58, 189 numeral 20, 228, 338, 345 y 363 de la Carta Política y 683 y 850 del Estatuto Tributario.

Centró la discusión en tres aspectos: 1) La no aplicabilidad del párrafo 1° del artículo 850 del Estatuto Tributario; 2) La aplicación de los incisos 1 y 2 del artículo 850 del Estatuto Tributario; y 3) Violación de los principios constitucionales.

Indicó que no es posible aplicar el párrafo 1° del artículo 850 del Estatuto Tributario, dada la especialidad del régimen de IVA sobre cigarrillos extranjeros, introducido en el año 2000, ya que la imputación de un bimestre a otro lo único que genera es la acumulación de saldos, y no permite su recuperación.

El párrafo fue adoptado originalmente por el artículo 87 del Decreto extraordinario 2503 de 1987, año en que la venta e importación de cigarrillos era excluida, por lo que no se podía prever una medida para un régimen entonces inexistente. La Ley 788 de 2002, lo reformó, remitiéndose al artículo 477 del Estatuto Tributario, en cuanto a los nuevos bienes exentos que ella misma adicionó.

De acuerdo con el régimen legal creado por la Ley 633 de 2000, el IVA sobre cigarrillos extranjeros genera saldos permanentes a favor, porque la base gravable es especial, mientras en el régimen general la base gravable es el precio de venta (valor total de la operación) que incluye el valor agregado en cada fase o etapa de producción o comercialización, en el denominado IVA sobre cigarrillos la base gravable es el valor en aduana más un margen presunto de comercialización, base que es fija e incorpora un 30% adicional.

El rechazo de la devolución tiene como agravante, que para efectos del impuesto sobre la renta no es posible tratar como costo o gasto el IVA descontable, pues los artículos 86 y 493 del Estatuto Tributario señalan enfáticamente que *“en ningún caso, el impuesto a las ventas que deba ser tratado como descuento, podrá ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta.”*

Por lo tanto, aplicar el párrafo 1° del artículo 850 del Estatuto Tributario a un régimen de IVA atípico y especial, como el de los cigarrillos, hace que se generen saldos a favor permanentemente y que la imputación al siguiente bimestre no permita su recuperación.

Señaló que lo que se debe aplicar en este caso son los incisos 1 y 2 del artículo 850 del Estatuto Tributario, por tratarse de un pago en exceso, pues si bien cuando fue recaudado el impuesto se contaba con soporte legal, una vez que fue determinada la obligación tributaria del responsable en la declaración, los valores pagados previamente excedieron el impuesto a cargo.

Manifestó que el rechazo de la solicitud de devolución, conlleva un enriquecimiento sin causa para el Estado, en contra de los principios de legalidad de los tributos, de equidad e igualdad, del derecho a la propiedad y de la prohibición de percibir ingresos que no figuren en el presupuesto de rentas.

Considera que la Administración a través de los actos acusados, tergiversaron la sentencia C- 1149 de diciembre 2 de 2003, mediante la cual la Corte Constitucional declaró exequibles los párrafos de los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, pues ella no descartó la posibilidad de que pudieran existir otros casos que generan saldos permanentes a favor de un grupo determinado de sujetos, y dejó a decisión de quienes aplican la ley, la posibilidad de verificar si en la práctica, existen otros casos y no como lo pretende la DIAN, al limitar las situaciones a lo señalado únicamente por el Legislador.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La entidad demandada se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la demanda señalando que por virtud del artículo 28 de la Ley 633 de 2000 se gravó con el impuesto sobre las ventas la venta e importación de cigarrillos

y tabaco elaborado, nacionales y extranjeros que antes estaban excluidos según lo dispuesto en el parágrafo del artículo 211 de la ley 223 de 1995.

El Consejo de Estado consideró que en la venta e importación de cigarrillos y tabaco elaborado, nacionales o extranjeros, se aplican los mismos elementos del impuesto sobre las ventas de los demás bienes, en cuanto a tarifa, hecho generador, causación, salvo en lo referente a la base gravable donde el parágrafo 5 del artículo 420 del Estatuto Tributario remite a las normas del impuesto al consumo y en cuanto a los responsables que son únicamente el importador y el productor.

Por consiguiente no es cierta la afirmación del recurrente en el sentido de que exista una regulación especial del IVA sobre cigarrillos importados que genere permanentes saldos a favor, y que por ello, no le es aplicable el parágrafo del artículo 850 del Estatuto Tributario, como tampoco es acertado sostener que por ser la base gravable similar en la importación y en venta posterior, el valor del impuesto sea igual, pues en la venta e importación de cigarrillos sólo están gravadas las operaciones que realice el productor o el importador, y en las ventas procede la devolución de los impuestos descontables aceptados legalmente, para determinar el valor añadido.

Los pagos de lo no debido se configuran cuando existe un pago del contribuyente o responsable a nombre de la DIAN con cargo a impuestos no administrados por la entidad, o cuando el pago se haya efectuado sin que exista causa legal, esto es que carezca de todo fundamento real o presunto, o que provenga de un error aun cuando este sea de derecho, situación que no ocurre en el caso aquí analizado, pues la base gravable en el impuesto a las ventas de cigarrillos fue consagrada por el propio legislador, luego tiene causa legal.

Concluyó que del análisis de las normas legales y reglamentarias aplicables al caso y de acuerdo con el criterio expuesto en la sentencia del Consejo de Estado de abril 22 de 2004 y en la providencia C-1149 de diciembre 2 de

2003 de la Corte Constitucional, no existe un régimen especial, que no se configuró un pago de lo no debido y que sólo tienen derecho a solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor liquidados en su declaraciones tributarias los responsables del impuesto que en forma taxativa señaló el legislador en los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, mediante sentencia de mayo 24 de 2007 negó las súplicas de la demanda, señaló que de la lectura de los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, se deduce que los dos primeros incisos contemplan la norma general para las compensaciones o devoluciones de saldos a favor y el párrafo respectivo incorpora una restricción relativa al derecho de solicitar compensación o devolución de saldos a favor de los responsables del IVA, limitándolos a tres grupos de contribuyentes, los exportadores, los productores de bienes exentos y los que fueron objeto de retención, enumeración que es taxativa.

Indicó que no es posible aplicar los incisos 1 y 2 del artículo 850 del Estatuto Tributario, pues no se está frente a un pago en exceso o de lo no debido, sino que la suma que se pretende sea devuelta, proviene de un saldo a favor, que resulta de los impuestos descontables que son superiores al IVA generado en las operaciones gravadas.

El Consejo de Estado, en sentencia de abril 22 de 2004, señaló que la devolución del IVA descontable solamente es posible respecto de los grupos definidos previamente por el legislador, sin que los fabricantes, importadores y vendedores de cigarrillos se encuentren incluidos en ellos, por lo que mientras no se incluyan, no es posible solicitar la compensación o devolución de los saldos a favor originados en la declaración del IVA y sólo es posible efectuar la imputación al periodo posterior de conformidad con el literal a) del artículo 815 del Estatuto Tributario.

## RECURSO DE APELACIÓN

La demandante inconforme con lo decidido en primera instancia señaló que la compañía aplicó el régimen previsto en la ley, pagó el IVA sobre el margen presunto de comercialización con cada importación así como sobre sus gastos en Colombia y llevó esos valores como impuesto descontable contra el IVA generado a su cargo.

Reiteró los argumentos de la demanda e indicó que la sentencia no tiene en cuenta que la imputación al siguiente bimestre no sería posible porque en la fecha en que llegare a quedar en firme la providencia de primera instancia, ya no es posible corregir la declaración correspondiente, por lo que el responsable del IVA carecería de oportunidad efectiva para hacer valer su crédito fiscal y se generaría una pérdida definitiva del saldo a favor y un enriquecimiento sin causa del Estado.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandada**, insistió en que no es posible efectuar la devolución que el actor pretende por no existir disposición legal para ello y no se puede aplicar tratamientos por analogía.

La **parte demandante**, señaló que dentro de un caso similar se pronunció el Consejo de Estado mediante sentencia de noviembre 8 de 2007, situación que demuestra que rechazar la solicitud del saldo a favor, da lugar a la pérdida definitiva de un crédito que forma parte de los activos del particular y al enriquecimiento del Estado.

Insistió en que no se puede aplicar la norma general prevista para los demás responsables de IVA, pues los importadores de cigarrillos estuvieron sometidos durante siete años a un régimen completamente diferente, que por su estructura generaban saldos a favor permanentemente y por lo tanto, la imputación no es válida como mecanismo de reintegro de los valores recaudados por el Estado en exceso de la obligación causada.

Solicitó que se admita la posibilidad de una imputación efectiva y no simplemente teórica como se deriva de las sentencias de primera instancia y de noviembre 8 de 2007 del Consejo de Estado, y se permita al contribuyente imputar saldos a favor a la declaración de IVA del bimestre siguiente a aquél en que se produzca la sentencia definitiva.

## **MINISTERIO PÚBLICO**

La Procuradora Sexta Delegada ante la Corporación solicitó confirmar la sentencia apelada al considerar que, dentro de las tres categorías identificadas puntualmente por el Legislador en el parágrafo 1° del artículo 850 del Estatuto Tributario, no encaja la situación de la demandante para merecer el estímulo especial, por razón de su actividad económica.

Señaló que los argumentos del apelante no revisten sustento, en cuanto insiste en la posibilidad de interpretar extensiva o analógicamente las normas que regulan el trámite de las devoluciones o compensaciones de saldos a favor por concepto de impuestos, a fin de incluir dentro de los titulares de esos derechos, a los importadores de cigarrillos, pues además de que el legislador no los identificó como beneficiarios de dicha prerrogativa tributaria, también en este caso debe observarse el principio de legalidad de los impuestos, según el cual, no existe tributo sin ley, ni derecho alguno que ésta no establezca, y el surgimiento de uno y otro en el campo jurídico depende solo de la existencia de los presupuestos legales.

## **CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte actora, corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que negaron la devolución del saldo a favor liquidado en la declaración de IVA del quinto bimestre de 2004.

La discusión del presente proceso se centra en determinar cual es la norma aplicable para el caso, si como lo alega la actora los incisos 1 y 2 del artículo 850 del Estatuto Tributario o el párrafo 1° de la misma disposición, como lo ha sostenido la Administración.

La norma en comento, establece:

*“ART. 850.—Modificado. L. 223/95, art. 49. Devolución de saldos a favor. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.*

*La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.*

*PAR. 1°—Modificado. L. 788/2002, art. 67. Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la devolución de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, sólo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 y por aquellos que hayan sido objeto de retención.*

*(...)”*

En el presente caso, la sociedad BRITISH AMERICAN TOBACCO SOUTH AMERICA LIMITED es responsable del impuesto sobre las ventas y el saldo a favor que pretende se origina en su declaración de dicho impuesto, luego para que sea procedente es necesario que se trate de un exportador o importador de bienes exentos, o que el saldo se origine en el exceso de retenciones.

Es preciso indicar que no es posible aplicar el inciso segundo del artículo 850 del Estatuto Tributario, pues como lo dijo la Sala en la sentencia de noviembre 8 de 2007, Exp. 15843, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, las sumas a favor que resultaron del manejo tributario propio del IVA, no puede ser considerado como un pago en exceso al no tener su origen en la cancelación de un tributo por un quantum superior al previsto en las disposiciones, ni tampoco son un pago de lo no debido porque si existía

fuente normativa que lo obligaba a efectuarlo y por ello no existe un enriquecimiento sin causa legal al Estado.

Por lo tanto, para el caso concreto debe aplicarse el párrafo 1° de norma citada que regula de manera especial la devolución de los saldos a favor, que es objeto de análisis.

La enumeración que hace la norma en discusión, sobre los responsables del impuesto sobre las ventas que tiene derecho a la devolución de los saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, es taxativa y no admite interpretaciones extensivas por ser su alcance eminentemente restrictivo.

Precisamente sobre el alcance de la norma analizada la Corte Constitucional mediante sentencia C-1149 de 2003 se pronunció en el siguiente sentido:

*“ (...) las normas acusadas denotan el propósito del legislador de identificar los grupos de personas que generan necesariamente – no ocasionalmente - altos niveles de saldos a favor, y soluciona dicha situación haciéndoles posible solicitar su devolución o compensación. Si bien la clasificación que hizo el legislador de los responsables del impuesto sobre las ventas no es perfecta, ello no la hace inconstitucional, máxime cuando éste dispone de un margen suficiente de configuración en materia tributaria para determinar quién puede acudir a un mecanismo más benéfico que otro, también adecuado, como lo es la imputación de los saldos a favor.*

*Tampoco se ha demostrado que quienes pueden generar frecuentemente saldos a favor, pertenecen a grupos que merezcan un estímulo especial a su actividad económica, por ser ésta prioritaria a juicio del legislador. En otras palabras, no se ha mostrado que a la luz del fin que animó al legislador, hay otro grupo identificable de productores de bienes o prestadores de servicios que ha debido ser beneficiado también por el legislador tributario. La Constitución no exige que el legislador adopte leyes perfectas en las cuales prevea todas las hipótesis posibles y responda a cada una de ellas de manera análoga, así estas hipótesis no se inscriban claramente dentro de los fines buscados por el propio legislador al configurar las normas legales acusadas. (...)*” (Negrillas fuera del texto)

Por ello, los particulares y la Administración acatando las disposiciones constitucionales, artículos 4 y 6, deben atender los lineamientos legales por lo que si otros sectores económicos diferentes a los previstos por el Legislador, pretenden el reembolso de valores a su favor liquidados en las declaraciones de IVA, necesitan que exista una modificación de la Ley que así lo prevea.

De lo expuesto, se concluye que los importadores de cigarrillos no se encuentran dentro de los responsables del gravamen a quienes se les pueda devolver o compensar los impuestos descontables según lo previsto en los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, aun cuando es posible que en su manejo estructural resulten saldos a favor.

De todas formas, dichos saldos a favor son susceptibles de imputación automática, instrumento que se convierte en fuente de pago del impuesto a cargo del responsable en el periodo siguiente a su causación, sin necesidad de pronunciamiento oficial, como lo dispone el artículo 13 del Decreto 1000 de 1997<sup>1</sup>.

El sistema de impuesto al valor agregado utilizado en Colombia no es perfecto y contiene una serie de limitaciones para descontar el impuesto pagado, por ejemplo que sólo es procedente hasta la concurrencia de la tarifa de las operaciones del responsable, lo que genera inconvenientes en los responsables de bienes gravados a una tarifa inferior a la general, o la imposibilidad para descontar el IVA pagado en adquisición de activos fijos. Lo mismo ocurre con la procedencia de la devolución de saldos a favor que no está prevista para todos los responsables del impuesto. Estas son circunstancias previstas en la Ley y que no pueden dejarse de lado, pues en estos aspectos rige el principio de legalidad de los tributos, de tal manera que al no estar prevista expresamente la devolución del impuesto pagado en la importación de cigarrillos, ni demostrarse su necesidad, no es procedente concederla.

---

<sup>1</sup> El artículo 13 del Decreto 1000 de 1997<sup>1</sup> dice: "Imputación de los saldos a favor. Los saldos a favor originados en las declaraciones de renta y ventas, se podrán imputar en la declaración tributaria del período siguiente por su valor total, aun cuando con tal imputación se genere un nuevo saldo a favor."

Finalmente, sobre la pretendida autorización para que se realice la imputación en el período siguiente a la ejecutoria de esta providencia, la Sala señala que además se trata de un planteamiento nuevo que no fue discutido en vía gubernativa ni en las anteriores etapas procesales, por lo que no es procedente pronunciarse al respecto.

Por lo expuesto, la Sala confirmará al Tribunal pues los actos administrativos acusados se ajustaron a derecho en la medida en que la sociedad actora no se encontraba dentro de los sujetos previstos por el parágrafo 1° del artículo 850 del Estatuto Tributario.

## **FALLA**

- 1. CONFÍRMASE** la sentencia apelada.
- 2. RECONÓCESE** personería para actuar a la abogada Ana Isabel Camargo Ángel como apoderada de la Entidad demandada, en los términos del poder conferido que obra a folio 199 del expediente.

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

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

**MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA**  
**Presidente**

**LIGIA LÓPEZ DÍAZ**

**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**

**RAÚL GIRALDO LONDOÑO**

**Secretario**