



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., trece (13) de marzo de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Medio de control de nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2023-00036-00 (28152)
Demandante: Juan Camilo De Bedout Grajales
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

Temas: Nulidad parcial del Concepto DIAN nro. 100208221-002664 radicado nro. 000S2019028375 del 14 de noviembre de 2019. Requisitos para la procedencia de la devolución de IVA a los piscicultores.

SENTENCIA ANTICIPADA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado por Juan Camilo De Bedout Grajales contra un párrafo del Concepto DIAN nro. 100208221-002664 radicado nro. 000S2019028375, expedido por la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, cuyo texto a la letra reza (se resalta en negrilla el aparte demandado):

“En atención a la consulta en referencia, remitida a este despacho por la Subdirección de Fiscalización Tributaria, respecto a la procedencia de la devolución del impuesto sobre las ventas para los productores de los bienes exentos con derecho a devolución de que trata el artículo 477 del Estatuto Tributario (ET).

Específicamente planteando la consulta, el caso de las solicitudes de devolución de IVA que efectúan los piscicultores y los requisitos que debe exigir la administración tributaria para declarar su procedencia.

Sobre este asunto se indica que este despacho con Oficio No. 027608 de 2018 explicó:

“(...) dentro de los bienes expresamente señalados por el artículo 477 del Estatuto Tributario como exentos con derecho a solicitar devolución de IVA, las siguientes partidas arancelarias:

03.02	<i>Pescado fresco o refrigerado, excepto los filetes y demás carne de pescado de la partida 03.04.</i>
03.03	<i>Pescado congelado, excepto los filetes y demás carne de pescado de la partida 03.04. Excepto los atunes de las partidas 03.03.41.00.00, 03.03.42.00.00 y 03.03.45.00.00.</i>
03.04	<i>Filetes y demás carne de pescado (incluso picada), frescos, refrigerados o congelados.</i>

(...) Los artículos 850, 853, 854, 856 y 857 del Estatuto Tributario prescriben los requisitos generales y especiales para solicitar devolución de impuestos. A su turno, en los artículos 1.6.21.1.13, 1.6.1.21.15 y 1.6.1.21.20 del Decreto 1625 de 2016 tienen como objetivo que la administración de impuestos verifique tanto la operación de venta de productos exentos o de productos exportados.

De otra parte, la Ley 13 de 1990; Decretos 2256 de 1991 y 4181 de 2011 y Resoluciones 601 y 602 de 2012, regulan las actividades pesqueras en Colombia (extracción, procesamiento, comercialización, acuicultura), así como los permisos para desarrollar la respectiva actividad como la comercialización del producto en mostrador o para exportación. Así mismo en el anexo se especifican las sub partidas que amparan productos pesqueros de control por la autoridad nacional de acuicultura y pesca AUNAP.



De lo anteriormente expuesto se puede concluir que la certificación del AUNAP o de cualquier otra autoridad que se exija para elaborar un producto exento o exportado que otorga el derecho a solicitar la devolución del IVA, puede ser requerida por la administración tributaria junto con los requisitos generales y especiales establecidos en el estatuto tributario o en su decreto reglamentario. toda (sic) vez que para que proceda la devolución se debe verificar la operación contable y fiscal por el saldo a favor originado en la elaboración, venta o exportación del bien exento del cual se solicita la devolución del IVA”.

De esta manera, de conformidad con el marco jurídico aplicable mencionado en el oficio transcrito, resulta claro que la administración tributaria debe exigir a los productores piscícolas conforme lo establece el artículo 1.6.1.21.16 del Decreto 1625 de 2016 el cumplimiento de requisitos especiales, los cuales están directamente relacionadas con la legitimidad de su actividad económica, la cual da origen a la devolución requerida.

En razón a ello, el artículo del Decreto 1625 de 2016 mencionado dispone que para el caso de los productores de peces, camarones, langostinos y demás decápodos *natantia* a que hace referencia el artículo 477 del ET., se deberá allegar junto con la solicitud de devolución y/o compensación:

"(...) fotocopia del acto administrativo de la autoridad competente mediante el cual se otorga permiso a la persona natural o jurídica que ejerce la actividad de cultivo de peces, camarones, langostinos y demás decápodos natantia a que hace referencia el artículo 477 del Estatuto Tributario expedida por la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca (AUNAP), o quien haga sus veces, de conformidad con la Ley 13 de 1990, Decreto 1071 de 2015 y la Resolución número 601 de 2012 de la AUNAP”.

Precitado requisito no es inocuo, por el contrario, este obedece a la supremacía del principio de legalidad que opera en el ordenamiento jurídico vigente y la obligación de la administración tributaria de corroborar el cumplimiento de las normas vigentes para la aceptación de los impuestos descontables.

Sobre el principio de legalidad, la Corte Constitucional ha sido enfática en expresar que:

“(...) el artículo 1 de la Carta Política señala que Colombia es un Estado Social de Derecho, "lo cual conlleva necesariamente la vigencia del principio de legalidad, como la necesaria adecuación de la actividad del Estado al derecho, a los preceptos jurídicos y de manera preferente a los que tienen una vinculación más directa con el principio democrático, como es el caso de la ley”.

Por su parte, el artículo 6 Superior, señala que "Los particulares sólo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes. los servidores públicos lo son por la misma causa y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones". Estableciendo de manera expresa la responsabilidad de los servidores públicos frente al cumplimiento de la Constitución y la ley, lo que conlleva a que la actuación de los funcionarios del se [sic] fundamente en dichos mandatos". (Sentencia C-015 de 2016).

Aunado a ello la UAE-DIAN, tiene como parte de su objeto, el coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico nacional, mediante la administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por lo tanto, la verificación de la administración no se limita a la existencia del acto administrativo de la autoridad competente mediante el cual se otorga permiso a la persona natural o jurídica que ejerce la actividad, sino que debe constatar que este permiso este [sic] vigente y garantice la legalidad de la actividad económica que da lugar a la devolución del impuesto que se está reclamando.

Puesto que, mal haría a administración en reconocer una devolución de impuestos sustentada en una actividad económica que contraviene el ordenamiento jurídico vigente, la cual *de facto* vulnera el principio de legalidad, como es el caso de la ilícita actividad de pesca -consagrada en el artículo 335 del Código Penal- o la infracción administrativa de pesca ilegal, establecida en la Ley 1851 de 2017.”

DEMANDA



Pretensión

En ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo, **el ciudadano Juan Camilo De Bedout Grajales**, formuló la siguiente pretensión¹:

“Como parte integral y esencial del presente Medio de Control, me permito solicitar respetuosamente a su Honorable Despacho se sirva declarar la Nulidad parcial del Concepto DIAN No. 100208221-002664 - radicado No. 000S2019028375 del 14 de noviembre de 2019”.

Normas violadas

El demandante invocó como normas violadas los artículos 6, 29, 95 inciso 9, 123, 189, 363 de la Constitución Política; 3 inciso 14, 18 del Decreto 1742 del 2020; 5 de la Ley 489 de 1998; 477, 683, 850, 854, 856 del Estatuto Tributario; 1.6.1.21.13, 1.6.1.21.15 y 1.6.1.21.16, 1.6.1.21.20 del Decreto 1625 de 2016 y la Circular DIAN nro. 10 del 22 de septiembre de 2022.

Concepto de la violación²

Para el demandante, el aparte subrayado del concepto supera el alcance de los artículos 477 del ET, 1.6.1.21.13, 1.6.1.21.15 y 1.6.1.21.16 del Decreto 1625 de 2016, pues impone a los productores de peces, camarones, langostinos y demás decápodos *natantia* una carga contraria a la Constitución y la ley, lo que vulnera el principio de legalidad y justicia tributaria al exigir presupuestos adicionales a los definidos por la ley para la procedencia de la devolución.

El requisito señalado por la DIAN para la devolución del IVA a los productores piscícolas, como es la obligación de verificar la vigencia del permiso otorgado por la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca (AUNAP), desborda la potestad reglamentaria del ejecutivo, y desconoce que, conforme con el artículo 1.6.1.21.16 del Decreto 1625 de 2016, solo se exige la existencia del permiso de la AUNAP, sin requerir comprobación de su vigencia o de la legalidad de la actividad económica.

Lo anterior, por cuanto el artículo 1.6.1.21.16 del Decreto 1625 de 2016 regula los requisitos específicos que deben cumplir los productores de peces, camarones y otros productos exentos para solicitar la devolución del IVA, y entre ellos se encuentra la presentación de una fotocopia del acto administrativo emitido por la AUNAP, que acredite el permiso para la actividad piscícola, sin requerir comprobación de su vigencia o de la legalidad de la actividad económica. Este requisito añadido no solo carece de fundamento normativo, sino que modifica de manera sustancial los requisitos previstos en la ley, incurriendo en una indebida interpretación y aplicación normativa.

Así, este requisito adicional implica una atribución que vulnera el artículo 6 de la Constitución Política que prevé la responsabilidad de los servidores públicos por infringir la Constitución y la ley o por la omisión y extralimitación de sus funciones. A juicio del demandante, la DIAN incurrió en desviación de poder al usar su autoridad normativa para imponer requisitos no contemplados en la legislación vigente, cuya interpretación vulneró los principios de buena fe, seguridad jurídica y justicia, lo cual contradice la función esencial de la entidad de garantizar la correcta aplicación de la normativa tributaria sin alterar su alcance.

¹ Folio 6, índice 3 en Samai.

² Folios 18 a 50, índice 2 en Samai.



La DIAN se arrogó facultades ajenas a los aspectos de naturaleza tributaria pues propende por investigar la legalidad de la actividad económica de la piscicultura, pues ello corresponde a una función de la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca AUNAP.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-** en su escrito de contestación se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos³:

Expuso que el aparte del concepto demandado no vulnera las disposiciones que regulan la devolución de saldos a favor en el IVA para productores de peces, camarones, langostinos y demás decápodos *natantia*, puesto que en virtud de la facultad de fiscalización prevista en el artículo 684 del Estatuto Tributario, la administración puede solicitar la exhibición y/o verificación de los documentos que permitan corroborar la legalidad de los saldos a favor solicitados en devolución.

El numeral 2 del párrafo del artículo 1.6.1.21.16. del Decreto 1625 de 2016 exige como requisito especial en la devolución para los productores que realicen operaciones exentas, fotocopia del acto administrativo de la AUNAP que otorga el permiso a la persona natural o jurídica que ejerce la actividad de cultivo de peces, camarones, langostinos y demás decápodos que refiere el artículo 477 del Estatuto Tributario. La verificación que realiza la DIAN del acto administrativo tiene la finalidad de establecer su vigencia y contrarrestar la explotación ilegal de la actividad, sin que con ello se extralimite en sus funciones.

Conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado, la facultad de la administración tributaria no se limita a la revisión formal de documentos, sino a la verificación de la existencia de impuestos descontables, retenciones o pagos en exceso, razón por la cual la revisión de la vigencia del permiso de explotación pesquera es esencial para determinar la procedencia de la devolución del saldo a favor.

La DIAN, con ocasión del proceso de devolución, puede verificar el fondo o la legalidad sustancial del acto administrativo expedido por otra autoridad, pues la devolución de los saldos a favor depende de *“la calidad de piscicultor autorizado y que su explotación esté regulada y sometida a un término (permiso) para su ejercicio”*.

De manera que dicha verificación no constituye un nuevo requisito, sino un análisis necesario para establecer la realidad económica de la actividad y garantizar la legalidad de la devolución solicitada. La carga probatoria impuesta al solicitante no es desproporcionada, ya que solo se le exige demostrar la legalidad de su actividad económica y la vigencia del permiso correspondiente.

La interpretación del concepto busca garantizar la coherencia entre la normativa tributaria y las disposiciones regulatorias del sector acuícola. En consecuencia, no se vulneran los principios de legalidad y justicia tributaria.

CONCEPTO DE ORGANIZACIONES Y EXPERTOS

En virtud del inciso segundo del literal c), numeral 4 del artículo 184 y el artículo 182 B del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, fueron invitadas entidades públicas, organizaciones privadas y expertos en las materias relacionadas con el tema del proceso para que presentaran su concepto

³ Folio 17 a 26, índice 16 en Samai.



sobre los puntos relevantes de la demanda. Las siguientes entidades se pronunciaron:

Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero⁴

El ICDT rindió concepto en el que señaló que la administración tributaria sí puede comprobar que el permiso otorgado por la AUNAP para el ejercicio de la actividad pesquera y de la acuicultura se encuentre vigente, como requisito para la procedencia de la devolución del IVA. Sin embargo, precisó que no sucede lo mismo con la expresión “*y garantice la legalidad de la actividad económica*” prevista en el concepto demandado, en la medida en que ello usurpa la competencia adscrita únicamente a la AUNAP, sin que medie una autorización legal o reglamentaria para ello.

La facultad de verificar la legalidad sustancial de la actividad económica de los piscicultores recae exclusivamente en la AUNAP, por ser la entidad que inspecciona, vigila y controla las actividades pesquera y acuícola en Colombia, para lo cual establece los requisitos generales y especiales para el otorgamiento, prórroga y vigencia de los respectivos permisos.

Intervención de la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca - AUNAP⁵

La AUNAP advirtió que, de acuerdo con el Decreto 4181 de 2011, es la única entidad competente para establecer los requisitos y otorgar los permisos para el ejercicio de las actividades pesqueras y acuícola en Colombia, así como para la inspección, vigilancia y control del sector.

Explicó que la normativa vigente, incluida la Resolución 1485 de 2022, exige que todas las personas que realicen acuicultura en el país cuenten con un permiso de cultivo vigente, el cual se otorga por un periodo de hasta diez años y cuya renovación es obligatoria para mantener su validez. Resaltó que la vigencia del permiso es crucial para acceder a beneficios como la devolución del IVA en la compra de alimento concentrado y la obtención de salvoconductos para la movilización de productos acuícolas.

TRÁMITE

Mediante auto del 26 de abril de 2024, se ordenó surtir el trámite de sentencia anticipada. Además, se determinó innecesaria la práctica de pruebas adicionales a las documentales aportadas por las partes, así como la realización de la audiencia inicial, atendiendo lo establecido en el artículo 42 de la Ley 2080 de 2021, que adicionó el artículo 182A al Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Asimismo, corrió traslado a las partes para que presentaran alegatos de conclusión.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DIAN**⁶ reiteró que la verificación de la vigencia del permiso otorgado por la AUNAP para la explotación pesquera garantiza la legalidad de la devolución del IVA, sin que ello implique exigir nuevos requisitos para la procedencia de la solicitud. Sostuvo que su función fiscalizadora le permite constatar la validez de los saldos a favor y evitar fraudes o devoluciones irregulares, en cumplimiento del Estatuto Tributario y el Decreto 1625 de 2016.

⁴ Folio 9 al 20, índice 14 en Samai.

⁵ Folio 2 a 4, índice 17 en Samai.

⁶ Folio 3 a 11, índice 26 en Samai.



La **parte demandante**⁷ insistió en que la DIAN extralimitó sus funciones al imponer requisitos no exigidos legalmente para la devolución del IVA a productores de peces, camarones y langostinos, lo que constituye una vulneración de la Constitución Política y al Estatuto Tributario.

La DIAN no tiene la facultad para verificar la legalidad de actos administrativos emitidos por otras entidades como la AUNAP, aunado a que la interpretación del concepto sobre los requisitos para las devoluciones es incorrecta y carece de fundamento legal.

Por su parte el **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Corresponde a la Sala decidir si el aparte demandado del concepto nro. 100208221-002664 radicado 00S2019028375 del 14 de noviembre de 2019 es nulo parcialmente:

- i) Por vulneración al principio de legalidad y justicia, al exigir unos requisitos adicionales a los fijados en la ley para adelantar el trámite de las solicitudes de devolución de saldos a favor del impuesto sobre las ventas presentadas por los productores de peces, camarones, langostinos y demás decápodos *natantia*, extralimitando las funciones de la autoridad tributaria.
- ii) Por haberse atribuido la administración tributaria las facultades otorgadas expresamente a la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca AUNAP en lo atinente a la investigación sobre la legalidad de la actividad económica de los productores piscícolas.

Requisitos de las devoluciones de saldos a favor. Permiso de cultivo. Vulneración al principio de legalidad por extralimitación de funciones

a) Control sobre la legalidad de la actividad acuícola y pesquera

Conforme con los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, tienen derecho a solicitar la devolución y/o compensación de los saldos a favor originados en las declaraciones del impuesto sobre las ventas, los productores de bienes exentos de que trata el artículo 477 *ibidem*, entre ellos los identificados con las partidas 03.02, 03.03, y 03.04⁸; cuyo procedimiento se regula por lo establecido en el Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, que prevé los requisitos generales y específicos para la procedencia de la devolución.

Para efectos de establecer si, como lo precisó el demandante, el párrafo del concepto demandado incluyó elementos no establecidos en la ley, resulta necesario comparar con lo dispuesto en la normativa legal invocada como violada. Así, dice el artículo 1.6.1.21. 16 del Decreto 1625 de 2016:

“ARTÍCULO 1.6.1.21.16. Requisitos especiales para los productores de leche, carne y huevos; y comercializadores de animales vivos de la especie bovina, excepto los de lidia de la partida arancelaria 01.02 que realicen operaciones exentas.

⁷ Folio 2 a 17, índice 27 en Samai.

⁸ “03.02 Pescado fresco o refrigerado, excepto los filetes y demás carne de pescado de la partida 03.04. 03.03 Pescado congelado, excepto los filetes y demás carne de pescado de la partida 03.04. Excepto los atunes de las partidas 03.03.41.00.00, 03.03.42.00.00 y 03.03.45.00.00”.
03.04 Filetes y demás carne de pescado (incluso picada), frescos, refrigerados o congelados.



Conforme con lo dispuesto en los párrafos de los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, los productores señalados en el artículo 440 del Estatuto Tributario, podrán solicitar devolución y/o compensación de saldos a favor originados en las declaraciones del impuesto sobre las ventas, respecto de los bienes exentos relacionados en el artículo 477 del mismo Estatuto, cumpliendo además de los requisitos generales, los siguientes: (...)

Productores de peces, camarones, langostinos y demás decápodos natantia a que hace referencia el artículo 477 del Estatuto Tributario.

Certificación expedida por contador público o revisor fiscal, según el caso, en la cual se indique lo siguiente:

- a) La calidad de piscicultor del solicitante.
- b) Relación discriminada de los ingresos por las ventas exentas, excluidas y gravadas según tarifas, realizadas por el responsable.
- c) Relación de las facturas o documento equivalente de compra de bienes y/o de servicios gravados utilizados por el productor según el artículo 440 del Estatuto Tributario, indicando: nombre o razón social, NIT y dirección del proveedor, número y fecha de la expedición de la factura, base gravable, tarifa del IVA a la que estuvo sujeta la operación y fecha de su contabilización.
- d) Relación discriminada de proveedores por compras con personas pertenecientes al régimen simplificado y cuyo impuesto sobre las ventas fue declarado como descontable por generarse sobre bienes o servicios gravados que constituyen costo o gasto en el impuesto a la renta, indicando: NIT del proveedor, nombre o razón social, dirección, departamento, ciudad o municipio, valor del impuesto descontable.
- e) Indicar el municipio, departamento y dirección del lugar donde realizó la actividad.

2. Se deberá allegar junto con la solicitud de devolución y/o compensación, fotocopia del acto administrativo de la autoridad competente mediante el cual se otorga permiso a la persona natural o jurídica que ejerce la actividad de cultivo de peces, camarones, langostinos y demás decápodos natantia a que hace referencia el artículo 477 del Estatuto Tributario expedida por la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca (AUNAP), o quien haga sus veces, de conformidad con la Ley 13 de 1990, Decreto 1071 de 2015 y la Resolución número 601 de 2012 de la AUNAP”.

(Subrayas fuera de texto)

Se observa que, adicionalmente a los requisitos generales y especiales contemplados en los artículos 1.6.1.21.13 y 1.6.1.21.15 del citado decreto⁹, la

⁹ **ARTÍCULO 1.6.1.21.15. Requisitos especiales en el impuesto sobre las ventas.** Si la solicitud se origina en un saldo a favor liquidado en la declaración del impuesto sobre las ventas, deberá adjuntarse además:

- a) Certificación de revisor fiscal o del contador público, según el caso, en la cual conste que se ha efectuado el ajuste de la cuenta "Impuesto sobre las ventas por pagar" a cero (0). Para tal efecto, en la contabilidad se deberá hacer previamente un abono en la mencionada cuenta, por un valor igual al saldo débito que la misma arroje en el último día del bimestre o período objeto de la solicitud, y cargar por igual valor el rubro de cuentas por cobrar. Lo anterior, sin perjuicio del ajuste previo establecido en el párrafo 2 del presente artículo, cuando a ello haya lugar.
- b) Relación de los impuestos descontables que originaron el saldo a favor, certificada por revisor fiscal o contador público, según el caso, que contenga la información del periodo solicitado y de los que componen los arrastres, indicando:
Nombre y apellido o razón social, NIT y dirección del proveedor, número y fecha de expedición de la factura y de la contabilización, base gravable y tarifa del IVA a la que estuvo sujeta la operación, concepto del costo o gasto, y valor del impuesto descontable.
- c) En el caso de importaciones, relación certificada por revisor fiscal o contador público, según el caso, que contenga la información del periodo solicitado y de los que componen los arrastres, indicando: número de la declaración de importación, fecha de presentación y fecha de contabilización, Dirección Seccional de Aduanas o de Impuestos y Aduanas en cuya jurisdicción se presentó y efectuó el trámite de la importación, y el valor del IVA pagado solicitado como descontable y la fecha de su pago.
- d) En el caso de exportaciones, relación certificada por revisor fiscal o contador público, según el caso, que contenga la información del periodo solicitado y de los que componen los arrastres, indicando: número y fecha de la declaración de exportación (DEX), Dirección Seccional de Aduanas o de Impuestos y Aduanas en que se presentó la declaración de exportación y Dirección Seccional correspondiente al lugar de embarque de la mercancía, así como la información de los Certificados al Proveedor asociados.
- e) Relación certificada por revisor fiscal o contador público, según el caso, que contenga la información del periodo solicitado y de los que componen los arrastres, indicando, los conocimientos de embarque, cartas de porte o guías aéreas en las cuales conste el número del documento, fecha, valor, cantidad de la mercancía exportada y nombre de la empresa transportadora.
- f) Cuando se trate de ventas en el país de bienes de exportación a Sociedades de Comercialización Internacional, relación certificada por revisor fiscal o contador público, según el caso, que contenga la



disposición 1.6.1.21.16 prevé que los productores de peces, camarones, langostinos y demás decápodos *natantia* a que hace referencia el artículo 477 del Estatuto Tributario deben aportar certificación del contador público o revisor fiscal en el que indique: *i*) la calidad de piscicultor y el lugar donde ejecuta su labor, *ii*) la relación los ingresos por ventas exentas, excluidas y gravadas, *iii*) las facturas de compra con la correspondiente identificación de proveedores, la base gravable, la tarifa, y su contabilización.

Además, la norma dispuso que el solicitante debe acreditar su calidad de piscicultor, para lo cual debe anexar copia del acto administrativo expedido por la AUNAP que otorga el permiso para el desarrollo de la actividad económica.

Por su parte, el párrafo del concepto acusado alude al mencionado requisito de aportar el certificado, y precisa que la verificación de la administración tributaria no se limita a la existencia del acto que concede el permiso, sino que debe constatar que este se encuentre vigente y garantice la legalidad de la actividad de cultivo de peces, camarones y demás decápodos. Dado que la DIAN en cumplimiento de sus obligaciones garantiza la seguridad fiscal y protección del orden público económico y en ese sentido debe corroborar el cumplimiento de las normas vigentes para la aceptación de los impuestos descontables.

Ahora, en virtud de los numerales 8, 10 y 11 del artículo 5 del Decreto 4181 de 2011¹⁰, la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca – AUNAP- establece los requisitos para el otorgamiento de permisos y autorizaciones para el ejercicio de las actividades pesqueras y acuícolas, así como los trámites necesarios; y adelanta las investigaciones administrativas e impone sanciones sobre las conductas que contravienen el Estatuto General de Pesca.

El capítulo 2 del Decreto 1071 de 2015 “*Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo Agropecuario, Pesquero y de Desarrollo Rural*”, regula las solicitudes de permiso de pesca y acuicultura, y las características de las diferentes clases de permiso. Específicamente, en su artículo 2.16.5.2.5 consagra los elementos que debe contener el acto administrativo que lo otorga en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 2.16.5.2.5. Contenido del acto administrativo que otorga permiso. En el acto administrativo que otorgue un permiso se determinará, cuando menos:

1. La identificación del titular del permiso.
2. El área de operaciones.
3. La cuota de pesca para el correspondiente período.
4. El porcentaje mínimo de la cuota que deberá destinarse al consumo interno.
5. Las obligaciones sobre la forma de aprovechamiento del recurso.
6. El término del permiso.
7. Las causales de revocatoria y las sanciones por incumplimiento.
8. Los requisitos para la prórroga, cuando ésta sea procedente.

información del periodo solicitado y de los que componen los arrastres, indicando número del certificado al proveedor, valor, cantidad, fecha, así como el nombre y NIT de la Comercializadora Internacional que lo expidió. g) En el caso de los servicios intermedios de la producción que se presten a las Sociedades de Comercialización Internacional, relación certificada por revisor fiscal o contador público, según el caso, que contenga la información del periodo solicitado y de los que componen los arrastres, indicando: número del certificado al proveedor, valor, fecha, descripción del servicio prestado, bien resultante del mismo, así como nombre y NIT de la Comercializadora Internacional que lo expidió.

(...).”

¹⁰ “Por el cual se escinden unas funciones del Instituto Colombiano de Desarrollo Rural (Incoder) y del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, y se crea la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca (AUNAP)”



9. El valor de las tasas y derechos y la forma de pago, para cada período.

10. Lo demás que para cada clase de permiso en particular, establece el presente Decreto”.

(Subrayas fuera de texto)

A su vez, el artículo 2.16.5.2.10.2. de la Sección 10 del Decreto 1071 de 2015¹¹, establece que el permiso de cultivo se otorgará hasta por diez años mediante acto administrativo que debe contener: *i)* identificación del titular del permiso, *ii)* lugar en donde se realizará la actividad autorizada y área proyectada, *iii)* nombre de la fuente, corriente o depósito de aguas que soportará el cultivo e identificación del permiso o concesión para su utilización, cuando fuere de uso público, cuando se requiera, *iv)* especie o especies cuyo cultivo se autoriza y volúmenes estimados de producción, *v)* actividades autorizadas, tales como: embrionaje, levante, engorde, reproducción, procesamiento y comercialización, *vi)* autorización para obtener del medio natural la población parental, cuando así se solicite, *vii) término del permiso*, *viii)* causales de revocatoria y sanciones por incumplimiento, *ix)* destino de la producción, *x)* los requisitos para la prórroga y *xi)* obligación de presentar informes periódicos en la forma que establezca la AUNAP.

Mediante la Resolución nro. 1485 del 8 de julio de 2022, la AUNAP reglamentó las obligaciones y procedimientos para el otorgamiento de permisos para el ejercicio de la actividad pesquera y de la acuicultura, y en su artículo 6.10 señaló los requisitos específicos respecto al permiso de cultivo para los acuicultores de subsistencia¹² y pequeños acuicultores¹³, el cual se otorga por medio de carné cuando se trata de personas naturales y por resolución cuando son personas jurídicas, cuya vigencia se concede hasta por diez años conforme lo dispone el artículo 9.4 *ibidem*. Tratándose del permiso de cultivo para productores de semilla (material genético) para la acuicultura, de peces ornamentales, productores en cuerpos de agua de uso público y productores medianos y grandes, indistintamente del volumen de producción anual, el permiso se otorga mediante resolución.

Por su parte, el párrafo 1.º del artículo 11 de la citada resolución señala que la solicitud de prórroga del permiso debe ser radicado quince días antes a la fecha del vencimiento de este, por cuanto la fecha de vigencia inicia a partir de la fecha de notificación del acto administrativo que otorga el permiso y una vez vencido, no procede el trámite de prórroga y debe iniciar una nueva solicitud. No sucede lo mismo con los permisos expedidos mediante carné en la medida en que no son prorrogables, de tal manera que los interesados deben solicitar uno nuevo.

¹¹ Modificado por el artículo 14 del Decreto 1835 del 24 de diciembre de 2021.

¹² “3.4. Acuicultor de subsistencia: Es el productor cuya base laboral es la mano de obra familiar, que suele contar con producciones agropecuarias adicionales a la acuicultura y en cierta medida suplementa la alimentación de sus peces con productos de la granja; su producción es menor de 10 toneladas por año, utiliza un espejo de agua de menos de 0,65 has y sus activos totales no superan el equivalente a 284 salarios mínimos legales mensuales vigentes”.

También se consideran como Acuicultores de subsistencia las personas jurídicas (asociaciones, agremiaciones o cooperativas, incluyendo sus activos comunes como centros de acopio), siempre y cuando todos sus miembros clasifiquen individualmente como Acuicultores de subsistencia.

¹³ “3.12. Pequeño Acuicultor: Es el acuicultor que realiza la actividad de forma exclusiva o complementaria en diferentes niveles de producción (principalmente extensiva o semiintensiva, con mono o policultivos), emplea fertilización y suministra productos de la finca o alimento concentrado específico para peces, cuando dispone de recursos para ello; su producción es entre 10 y 22 toneladas por año, utiliza un espejo de agua de menos de 1,5 has y sus activos totales no superan el equivalente a 284 salarios mínimos legales mensuales vigentes.

También se consideran como Pequeños Acuicultores las personas jurídicas (asociaciones, agremiaciones o cooperativas, incluyendo sus activos comunes como centros de acopio), siempre y cuando todos sus miembros clasifiquen individualmente como Pequeños Acuicultores.

Igualmente, podrán clasificar como Pequeños Acuicultores las personas naturales que posean predios en los que cultiven peces para el uso denominado en el país como “Pesque y Pague”, siempre y cuando cumplan con la definición de Pequeño Acuicultor establecida por la AUNAP”.



En ese orden, es claro que la AUNAP como autoridad pesquera y acuícola de Colombia, establece las exigencias para el otorgamiento de los permisos de dichas actividades y el procedimiento que deben adelantar los interesados; así mismo, es la entidad competente para ejercer la inspección vigilancia y control, razón por la cual la verificación de legalidad de la actividad y el cumplimiento de todos los elementos para ser considerado piscicultor y acuicultor no es una competencia de la DIAN como ente de fiscalización de impuestos.

De manera que la atribución señalada en el concepto demandado concerniente a la verificación de “legalidad de la actividad económica” que da lugar a la devolución del impuesto que se reclama, excede las funciones conferidas a la DIAN por cuanto el Decreto 1625 de 2015 no prevé como requisito el análisis o comprobación de la validez y legalidad de esta para efectos de la procedencia de la solicitud de devolución de saldos a favor en el impuesto sobre las ventas de los productores de peces, camarones, langostinos y demás decápodos *natantia* de que trata el artículo 477 del Estatuto Tributario.

Así, el aparte del concepto demandado como manifestación de voluntad administrativa sobre la interpretación de la norma tributaria que rige los requisitos de la devolución en el impuesto sobre las ventas para el piscicultor productor de bienes exentos del artículo 477 *ib.*, vulnera el principio de legalidad, dado que le da un alcance que no prevé el cuerpo normativo que desarrolla, y con ello usurpa la competencia asignada por ley a otra autoridad nacional, como lo es la AUNAP, a la cual, se reitera, le corresponde establecer los requisitos para el otorgamiento, prórroga, modificación, autorizaciones o cancelaciones de permisos de la actividad pesquera y de acuicultura.

Por lo anterior, considera la Sala que la DIAN se extralimitó en sus funciones al atribuirse el estudio de fondo del acto administrativo que expide la AUNAP mediante el cual otorga el permiso de productor de peces, camarones, langostinos y demás decápodos *natantia*, exigiendo requisitos adicionales para la procedencia de la devolución que no se encuentran regulados en los términos del decreto reglamentario.

b) Sobre la vigencia de la autorización para el desarrollo de la actividad pesquera

Ahora bien, frente a la facultad de la administración de constatar que el permiso concedido por la AUNAP se encuentre vigente, la Sala advierte que aun cuando el artículo 1.6.1.21.16 del Decreto Reglamentario 1625 de 2016 estableció como requisito especial para efectos de la devolución de saldos a favor en el impuesto sobre las ventas, la fotocopia del acto administrativo que otorga el permiso a la persona natural o jurídica que ejerce la actividad de cultivo de peces y de la piscicultura, nada mencionó expresamente sobre su vigencia.

No obstante, considera la Sala que no se trata de un requisito adicional a lo dispuesto en el decreto, sino que constituye un elemento inherente al existente, esto es, al documento que se aporta con el fin de acreditar el permiso por parte de la autoridad competente, en la medida en que para la Administración es necesario probar la calidad de productor de dichos bienes exentos, para efectos de evaluar la procedencia de la solicitud de devolución, con base en los documentos correspondientes (artículo 1.6.1.21.20 del Decreto 1625 de 2016).

Como se expuso antes, de conformidad con lo reglado en el Decreto Único Reglamentario 1071 de 2015 y la Resolución nro. 1485 de 2022, los permisos de cultivo son conferidos mediante acto administrativo que debe contener, entre otras condiciones, el término por el cual se otorga el permiso. La vigencia del mismo está contenida en la propia resolución que otorga el permiso al productor de peces,



camarones, langostinos y demás decápodos *natantia* a que hace referencia el artículo 477 del Estatuto Tributario, por lo que la entrega de esa información al titular del permiso, como lo demanda la DIAN, no supone exigirle una carga adicional a quienes realizan estas actividades de cultivo.

Se advierte que los permisos concedidos mediante carné, previo cumplimiento de los requisitos legales para los pequeños productores surge con el propósito de facilitar el ejercicio y formalización, y racionalizar los trámites de la actividad desarrollada a pequeña escala en concordancia con los postulados de eficiencia, equidad y economía acorde con la política anti-trámite regulada en el Decreto 019 de 2012¹⁴.

Así, la vigencia de los permisos de cultivo está determinada en las resoluciones o el carné expedido a los piscicultores o acuicultores según corresponda su clasificación, razón por la cual no constituye un requisito adicional a cargo de los productores de dichos bienes exentos, pero que puede ser objeto de verificación por parte de la administración en virtud de las facultades conferidas en el decreto reglamentario que regula las solicitudes de devolución.

Cabe aclarar que, a juicio de la Sala, la facultad de la administración de constatar que el permiso para el desarrollo de la actividad se encuentre vigente, se refiere al periodo que dio lugar al saldo a favor registrado en la declaración, y no al momento en que se presenta la solicitud de devolución. La constatación de la vigencia de la autorización para el desarrollo de la actividad debe encaminarse a verificar que el titular del permiso que solicita la devolución estaba autorizado para llevar a cabo esa actividad para el momento en que se originó el saldo a favor registrado en la declaración cuya devolución solicita, pues es ese el momento para el cual debe verificarse si desarrollaba tal actividad con la autorización exigida. Por tanto, debe entenderse que cuando el concepto demandado señala que la administración tributaria “... **debe constatar que este permiso esté vigente...**”, tal “vigencia” se refiere al momento en el que surge el saldo a favor.

Dicho en otras palabras, la verificación de la vigencia del permiso realizada por la administración tributaria, para efectos de adelantar el trámite de la solicitud de devolución del impuesto a las ventas, debe entenderse relativo al periodo en que se desarrolla la actividad que da lugar al saldo a favor, y no al momento en que se presenta la solicitud de devolución de IVA, pues la exigencia de aportar copia del acto administrativo que concede el permiso tiene la vocación de establecer la calidad del productor que tiene derecho a la devolución del impuesto.

En conclusión, a juicio de la Sala, el texto acusado excede la disposición reglamentaria, toda vez que prevé una facultad que no le fue conferida por ley a la administración tributaria, y por el contrario usurpa la competencia atribuida a otra autoridad nacional encargada de establecer los requisitos y el procedimiento para otorgar los permisos de cultivo de piscicultores y acuicultores en Colombia, al señalar que le corresponde a la autoridad tributaria “garantizar la legalidad de la actividad económica que da lugar a la devolución del impuesto que se está reclamando”. En cambio, no se extralimitó en sus funciones al establecer que puede exigir una autorización “vigente”, al momento de examinar la solicitud de devolución

¹⁴ Resolución nro. 1193 de 2014, “por la cual se racionalizan unos trámites señalando requisitos para el permiso de cultivo para el ejercicio de la actividad acuícola de recursos limitados”, derogada por la Resolución 1607 de 2019.

Resolución 2363 de 2020 en su considerando señaló: “Que en el desarrollo y trámite de los permisos se continuará dando aplicabilidad a la Política anti-trámites, regulada por el Decreto número 019 del 2012, a la Ley de Transparencia 1712 de 2014, a los principios de la administración pública como son celeridad, eficiencia, eficacia, economía, transparencia, buena fe, derecho al turno, publicidad, a los lineamientos de Gobierno en Línea, al Sistema Integral de Gestión de Calidad y MECI, al Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y demás normas legales vigentes sobre la materia, así como a la dinámica de la actividad de la acuicultura, la pesca y a la estrategia “Estado Simple, Colombia Ágil”.



del IVA, en tanto la información sobre la vigencia del permiso debe constar en el documento de autorización expedido por la AUNAP.

Por lo anterior, la Sala anulará la expresión del párrafo demandado que señala: “y *garantice la legalidad de la actividad económica que da lugar a la devolución del impuesto que se está reclamando*”, y negará las demás pretensiones de la demanda.

Condena en costas

En atención a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no se condena en costas, por cuanto en el presente caso se debate un asunto de 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 y por autoridad de la ley,

FALLO

PRIMERO: Declarar la nulidad del aparte contenido en el párrafo del Concepto 100208221-002664 radicado nro. 000S2019028375 del 14 de noviembre de 2019 “y *garantice la legalidad de la actividad económica que da lugar a la devolución del impuesto que se está reclamando*”; expedido por la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Negar las demás pretensiones de la demanda.

Cópiese, notifíquese y comuníquese.

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

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente
Con aclaración de voto

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

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