



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

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., siete (7) de mayo de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2021-00172-01 (28910)
Demandante	AX3 ANDINA DE AYUDAS AMBIENTALES S.A.S.
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Tributos aduaneros. Liquidación oficial de corrección con fines de devolución. Exclusión del IVA. Literal f) del artículo 428 del Estatuto Tributario. Oportunidad para presentar el certificado de la autoridad competente.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide los recursos de apelación interpuestos por ambas partes contra la sentencia del 8 de febrero de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió lo siguiente¹:

PRIMERO: DECLÁRESE la nulidad de la Resolución nro. 1-03-241-201-654-0-001889 del 25 de junio de 2020y [sic] su confirmatoria; la Resolución nro. 601-003789 del 24 de noviembre de 2020, «*Por medio de la cual se resuelve el recurso de Reconsideración, proferidas por la UAE DIAN*», de conformidad con lo expuesto en la motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** a la UAE DIAN devolver la suma de NOVENTA Y CINCO MILLONES CUATROCIENTOS TRECE MIL PESOS (\$95.413.000) cifra que consta en los recibos de pago que s[i] se allegaron, por concepto de pago de lo no debido, más los intereses a que haya lugar, en los términos del artículo 863 del Estatuto Tributario, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de la presente.

[...]

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

AX3 Andina de Ayudas Ambientales S.A.S. (en adelante AX3) presentó, ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), 4 declaraciones de importación a corto plazo², con las que introdujo al territorio aduanero nacional distintos bienes que constituyen una unidad funcional para constituir una «planta de destilación de aceite de pirólisis derivado de la valorización de llantas fuera de uso», y en las que realizó la liquidación y pago por concepto de arancel e IVA.

Estas declaraciones fueron objeto de modificaciones en plazo (extensión de 6 meses) y en modalidad de importación (a largo plazo y, luego, a ordinaria) mediante declaraciones posteriores, en las que también liquidó tributos aduaneros.

¹ Samai de tribunal, índice 32, páginas 51 a 52.

² La totalidad de las importaciones, junto con las declaraciones que modificaron plazos y modalidad a importación a largo plazo o a ordinaria, se encuentran referidas en la solicitud de liquidación oficial. Samai, índice 14, archivo ZIP 64, Caa 1 págs. 4 y 5.



AX3 presentó solicitud de liquidación oficial de corrección con fines de devolución, argumentando que los tributos aduaneros fueron un pago de lo no debido, pues la mercancía importada integró una unidad funcional excluida de IVA según el literal f del artículo 428 del Estatuto Tributario. La autoridad negó la petición, mediante la resolución 1-03-241-201-654-0-001889 del 25 de junio de 2020.

Inconforme con la decisión, la sociedad interpuso recurso de reconsideración. La administración confirmó la totalidad del acto recurrido, en la resolución 601-003789 del 24 de noviembre de 2020.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones³:

1. PRETENSIONES PRINCIPALES:

- a. Que se declare la nulidad de:
 - i) La Resolución No. 1-03-241-201-654-0-001889 del 25 de junio de 2020, «Resolución por medio de la cual se niega una liquidación oficial de corrección que disminuye tributos aduaneros». (**Anexo 3**)
 - ii) La Resolución No. 601-003789 del 24 de noviembre de 2020, «Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución de Liquidación Oficial No. 1-03-241-201-654-0-001889 del 25 de junio de 2020» (**Anexo 4**)
 - iii) Se declare que AX3 tiene derecho a la exclusión de IVA en la importación de los elementos constitutivos «Planta de Valorización de Llantas Fuera de Uso».
- b. Como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho:
 - i) Se ordene la devolución de CIENTO TREINTA Y DOS MILLONES CINCUENTA Y TRES MIL PESOS (\$132.053.000), por concepto de pago de lo no debido.
 - ii) Se ordene el pago de intereses en los términos del art. 863 del E.T.
 - iii) Se ordene el archivo de toda actuación de la DIAN encaminada a realizar cobros por concepto de IVA derivados de las declaraciones de importación de la «Planta de Valorización de Llantas Fuera de Uso».
 - iv) Se condene en costas y en agencias en derecho a la UAE DIAN.

2. PRETENSIONES SUBSIDIARIAS:

Como consecuencia de la declaratoria de nulidad de la Resolución No. 1-03-241-201-654-0-001889 del 25 de junio de 2020 y la Resolución No. 601-003789 del 24 de noviembre de 2020, se ordene a título de restablecimiento del derecho que:

- i) Se ordene proferir liquidación oficial de corrección por pago de lo no debido por valor de CIENTO TREINTA Y DOS MILLONES CINCUENTA Y TRES MIL PESOS (\$132.053.000).
- ii) Se ordene el pago de intereses en los términos del art. 863 del E.T.
- iii) Se ordene el archivo de toda actuación de la DIAN encaminada a realizar cobros por concepto de IVA derivados de las declaraciones de importación de la «Planta de Valorización de Llantas Fuera de Uso».

³ Samai de tribunal, índice 2, documento PDF 46ED_AX3DEMANDA, páginas 1 y 2. La demandante presentó subsanación de la demanda, el cual consta la misma información.



iv) Se condene en costas y en agencias en derecho a la UAE DIAN.

Para estos efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos 84 de la Constitución Política; 176 del Código General del Proceso; 307, 653, 657 y 729 del Decreto 1165 de 2019; el Decreto 2153 de 2016; la resolución 57 de 2015; y 302, 303 y 314 de la resolución 46 de 2019, con el siguiente concepto de violación:

Señaló que los actos acusados incurrieron en **falsa motivación**⁴ debido a que impuso una tarifa legal no prevista en las normas de devolución y/o compensación de tributos aduaneros, al exigir que las fichas y catálogos técnicos aportados debían corresponder a los elaborados por el fabricante o proveedor, y no podían tener el logo o membrete de la demandante e importadora.

Sostuvo que hubo una omisión de los hechos probados dentro del expediente, porque las declaraciones de importación de los primeros embarques indicaron expresamente, en la casilla 91 (descripción de las mercancías), que correspondían a los modelos referencia «XY-8-P» y «XY-9-D», y en la totalidad de las declaraciones de modificación del término o de la modalidad de importación se afirmó que la sociedad se acogía a la exclusión de IVA en virtud de las resoluciones de clasificación arancelaria y de la petición de exclusión presentada ante la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales (ANLA). Destacó que, durante las inspecciones realizadas, la DIAN no evidenció errores en cantidades, descripciones o mercancías declaradas.

Agregó que la administración desconoció la información técnica que se desarrolló sobre la clasificación arancelaria de cada elemento que compone la planta (unidad funcional), dispuesta en las resoluciones 2246 y 5239 de 2016, proferidas por la Coordinación del Servicio del Arancel, en las que se validó el uso y funcionamiento correspondiente. De igual modo, omitió tener en cuenta que la sociedad Shangqiu Jinpeng Industrial Co. solo se dedica a la fabricación e instalación de plantas para el adecuado manejo de residuos, en las que se incluye las llantas usadas, por lo que las ventas y compras que se realizan entre las empresas se encuentran en el marco del objeto de la resolución de exclusión de la ANLA.

Manifestó que la DIAN vulneró el **derecho de audiencia y defensa de AX3**⁵ por no tener en cuenta la información técnica aportada, porque tenía el logo del importador y no del fabricante y por negar la prueba de inspección administrativa en el lugar en donde se encontraba la «PLANTA DE DESTILACIÓN DE ACEITE DE PIROLISIS DERIVADO DE LA VALORIZACIÓN DE LLANTAS FUERA DE USO» (en adelante planta de destilación), bajo el argumento de ser suficiente el análisis de los documentos sobre la coincidencia de la mercancía, lo cual que no permitió la verificación integral del hecho que dio lugar a la solicitud de devolución.

Consideró que la actuación de la autoridad aduanera **infringió normas en que debía fundarse**. Expuso las normas que regulan los principios probatorios y su valoración para la devolución de tributos aduaneros del Decreto 1165 de 2019; y la noción de unidad funcional del mismo reglamento y de la resolución 46 de 2019, al exigir que cada elemento de la unidad funcional tenga una resolución de clasificación arancelaria individual sin entender que una unidad funcional es un conjunto de elementos que cumplen una función en conjunto.

⁴ Para este aspecto citó la sentencia del 26 de julio de 2017, exp. 22326, sin identificar ponente.

⁵ Para este aspecto citó la sentencia del 25 de abril de 2016, exp. 19679, sin identificar ponente.



Advirtió que la DIAN impuso una tarifa legal no procedente y desconoció las reglas de la sana crítica, toda vez que, en los actos demandados, enfatizó que «a pesar de que no existe una norma que así lo exija, para el caso *sub examine* si era necesario presentar las fichas técnicas expedidas por el fabricante [...]», con lo cual omitió que se presentaron los documentos establecidos en el numeral 8 del artículo 729 del Decreto 1165 de 2019, aplicable para la solicitud de devolución de pago en exceso.

Afirmó que hubo una infracción por negar la exclusión del IVA indicando que se presentó un error en la descripción de la mercancía, cuando esta no era necesaria, en la medida que para las subpartidas de los bienes importados no aplican dichas exigencias, por ser claro que estas son las que conforman la planta de destilación. Reiteró las resoluciones de clasificación arancelaria de la Coordinación del Servicio del Arancel y la resolución 57 de 2015 que establece las descripciones mínimas de las mercancías. Afirmó que resulta contradictorio exigir que cada parte de la unidad funcional se clasifique arancelariamente de manera individual.

Señaló que se **desconoció la jurisprudencia** sobre el tema, puesto que en sentencia del 28 de agosto de 2013⁶ se determinó que el derecho de exclusión del IVA no prevé que se pierda el beneficio por no aportar la certificación al momento de la presentación de la declaración de importación. Consideró incumplidos los conceptos de la DIAN en los que estableció la posibilidad de solicitar el beneficio con posterioridad al momento de la importación de acuerdo con la normativa vigente, cuando no hubiese tenido la certificación previa con base en decisiones del Consejo de Estado⁷.

Por último, alegó una **desviación de poder**⁸ por parte de la DIAN por ignorar la necesidad que tiene el país de la correcta disposición de las llantas usadas, como se expuso en la resolución de la ANLA, por desconocer que los bienes importados objeto de solicitud de devolución tienen una cuantía inferior a los bienes aprobados en la resolución de la ANLA; por lo irracional que es la exigencia probatoria que cada elemento que compone la planta, lleve la identificación “XY-8-P”; y por desconocer lo probado dentro del expediente administrativo, como el ejercicio del comercio internacional. Concluyó que la negativa de la autoridad va en contra de los propios intereses del Estado (cuidado al medio ambiente, seguridad jurídica y capacidad de las empresas de generar riqueza para mantenerse y cumplir con sus fines).

Oposición de la demanda

La DIAN⁹ solicitó negar las pretensiones de la demanda, al considerar que los actos se expidieron en observancia de las normas aplicables, y que se impusiera condena en costas a la demandante, con fundamento en los siguientes argumentos:

Respecto a la **falsa motivación**, resaltó que, si bien el marco aduanero aplicable no exige taxativamente una obligación de aportar catálogos o fichas técnicas de las mercancías, tampoco impide a la autoridad solicitar todas aquellas pruebas que permitan establecer la viabilidad de la solicitud de liquidación oficial de corrección a efectos de devolución. Manifestó que, al requerir a la demandante sobre dicha información, esta allegó fichas que correspondían a fotografías y especificaciones reseñadas en papelería de la misma sociedad, y no la documentación de las

⁶ Exp. 18080, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Citó también sentencia del 4 de noviembre de 2010, exp. 17243 y del 25 de noviembre de 2004, exp. 13533, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁷ Para estos efectos citó el concepto 014927(100202208-00099) del 3 de marzo de 2010.

⁸ Para este aspecto citó la sentencia del 15 de noviembre de 2018, exp. 1385-2009, sin identificar ponente.

⁹ Samai, índice 14, archivo ZIP 65, PDF contestación.



generalidades especificadas directamente por el fabricante, enfatizando la carga de la prueba que le asistía a la compañía demandante.

Señaló que las siglas «XY-8-P» y «XY-9-D» solamente fueron advertidas en una sola de las declaraciones de modificación, frente a uno solo de los elementos que integran la unidad funcional, lo que no corresponde a la individualización de la totalidad de la mercancía. Destacó que el cuadro de descripción técnica de los bienes y equipos de la resolución de la ANLA detalla cada uno de los componentes con la denominación «modelo de referencia» y las siglas antes referidas. Agregó que, la clasificación arancelaria realizada por la Coordinación del Servicio del Arancel en las resoluciones 2246 y 5239 de 2016 no es aplicable al caso en concreto, porque no se hace mención del serial, modelo o referencia que permita evidenciar que se tratara de las mismas mercancías.

Para efectos del **derecho de audiencia y defensa de AX3**, advirtió que la información técnica aportada debía corresponder a la empresa extranjera que la diseñó y la construyó, lo que hace inadmisibles la información presentada por la demandante pues constaba impresa en papelería de la demandante. Sostuvo que la práctica de la visita al lugar donde se encontraba la planta de destilación era innecesaria, improcedente e impertinente, porque en el expediente administrativo se encontraban las pruebas documentales suficientes para resolver la solicitud de liquidación oficial de corrección.

Sobre la vulneración de **normas en que debía fundarse**, expuso que no se impuso una tarifa legal sobre los requisitos de la solicitud, teniendo en cuenta que no existe norma que impida a la administración la solicitud de pruebas, y aclaró que igualmente se realizaron cuatro visitas de inspecciones de control aduanero en el lugar donde se encontraban las mercancías. Ahora bien, sobre el desconocimiento de la resolución de descripciones mínimas de las mercancías, resaltó que en esta se estableció que debía incluirse el nombre del producto, marca, referencia y serial, lo cual era obligación del importador en las declaraciones aduaneras, en virtud del parágrafo 3 del artículo 1 de la resolución 057 de 2015.

Precisó que en las declaraciones aduaneras tampoco se mencionó la resolución de la ANLA ni el modelo de las mercancías para acogerse al beneficio de IVA y tampoco mencionó el modelo de las mercancías “XY-P-8”, por lo que no se visualizó una congruencia entre la mercancía descrita en las declaraciones y las autorizadas en la citada resolución. Concluyó que no era procedente la figura del análisis integral porque correspondían a mercancías diferentes.

Explicó que, no se **desconoció la jurisprudencia** del Consejo de Estado, porque en el expediente administrativo quedó probado que para el momento en que se presentaron las declaraciones con las cuales se modificó la modalidad de importación de corto a largo plazo, aceptadas en noviembre de 2017, no existía la certificación de la ANLA que le permitiera al importador ser beneficiario de la exclusión del IVA, tal y como se dispone en el literal f) del artículo 428 del Estatuto Tributario. Indicó que la misma certificación determinó que su vigencia era de un año contado a partir de la respectiva ejecutoria, teniendo en cuenta que fue proferida el 9 de mayo de 2018, en consecuencia, afirmó que esta tenía efectos a futuro y no retroactivos para mercancía ingresada al territorio nacional.

Sobre la **desviación de poder**, alegó que no se configuró la causal de nulidad, teniendo en cuenta que para que proceda debe presentarse la intención subjetiva y



arbitraria de la autoridad de dar una finalidad al acto de forma contraria al marco legal con absoluta comprobación por parte de quien alega el vicio, que se realizó con fines personales, a favor de terceros, entre otros, lo cual no ha sido demostrado.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda¹⁰, para lo cual expuso las pruebas que obran en el expediente y el contenido de las normas aplicables a este caso. Frente al asunto en concreto, expuso las siguientes consideraciones:

Precisó que el literal f) del artículo 428 del Estatuto Tributario, que consagró la exclusión de IVA para la importación de maquinarias o equipo destinado para el reciclaje y procesamiento de basuras o desperdicios para lograr el mejoramiento del medio ambiente, se encuentra condicionado a que el importador acredite ante el Ministerio del Medio Ambiente que la maquinaria no se produce en el país y que se destinará al cumplimiento de las disposiciones ambientales vigentes.

Sobre la oportunidad para allegar el certificado de exclusión del IVA expedido por la ANLA, acogió la tesis del Consejo de Estado¹¹ que explica que este podía ser allegado con posterioridad a la declaración de importación, por lo que, para el caso concreto, encontró probado que AX3 tiene el derecho a la exclusión, pese a que la certificación de la autoridad ambiental fue expedida después de la importación.

Respecto a que las mercancías de las declaraciones de importación no coincidan con las certificadas por la ANLA, el tribunal determinó que los elementos, equipos y maquinarias relacionados en el acervo probatorio conforman un solo sistema de control ambiental (unidad funcional), que integran y realizan el objeto principal de la «PLANTA DE DESTILACIÓN DE ACEITE DE PIROLISIS DERIVADO DE LA VALORIZACIÓN DE LLANTAS FUERA DE USO», lo que permite el procesamiento del producto a tratar, contribuyendo a la gestión de residuos y generando los beneficios ambientales.

Argumentó que carece de sustento jurídico negar la solicitud de exclusión del IVA, por no identificarse la totalidad de los componentes de la planta de destilación con el modelo «XY-8-P», porque, si bien en las declaraciones no se transcribió el modelo de la referencia, en las resoluciones de clasificación arancelaria y en el acto de exclusión se indicó que estas correspondían a las mercancías descritas y relacionadas tanto por la DIAN como por la ANLA.

Agregó que es evidente que en las declaraciones se hizo referencia al modelo «XY-8-P» y «XY-9-D», el primero, para la unidad funcional de pirólisis de la resolución de clasificación arancelaria 2646 de 2016 y, el segundo, para la unidad funcional de destilación de la resolución 5239 de 2016, que en conjunto conforman la planta de destilación por lo que concluyó que la administración realizó una indebida valoración probatoria y, por ende, los actos demandados adolecen de falsa motivación.

Por último, en cuanto al restablecimiento del derecho, el *a quo* verificó los recibos de pago que obran dentro del expediente y ordenó la devolución de \$95.413.000 por concepto del pago de lo no debido, así como el pago de intereses en los términos del artículo 863 del Estatuto Tributario.

El *a quo* no se pronunció sobre la condena en costas en primera instancia.

¹⁰ Samai de tribunal, índice 32.

¹¹ Citó la sentencia del 28 de agosto de 2013, exp. 18080, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Recursos de apelación

La **parte demandante** interpuso recurso de apelación¹² únicamente sobre el restablecimiento del derecho dispuesto en la sentencia de primera instancia, que estableció la devolución de \$95.413.000 por concepto de pago de lo no debido. Señaló que por error del *a quo* no se tuvieron en cuenta la totalidad de los recibos de pago que obran dentro del expediente administrativo y la demanda, solicitando la modificación del valor a \$132.053.000.

La **parte demandada** interpuso recurso de apelación¹³, para lo cual resaltó un **error en la interpretación de las normas** que regulan el momento en que se debe aportar la resolución de exclusión del IVA, puesto que es claro que esta se debe presentar junto con la respectiva declaración de importación y no puede tenerse como válida cuando haya sido expedida con posterioridad, conforme a los artículos 1.3.1.14.10 del Decreto 1564 de 2017, 21 del Decreto 2685 de 1999, 1.3.1.14.6 del Decreto 1625 de 2016 y 9 de la resolución 2000 de 2017. Precisó que al momento de la modificación de las declaraciones no existía el respectivo certificado de la ANLA, lo cual consideró relevante, porque la resolución 00670 del 9 de mayo de 2018 únicamente tenía vigencia de un año y hacia el futuro.

Agregó que el oficio 032762 del 10 de noviembre de 2018, proferido por la DIAN, explicó e interpretó cuándo se debe presentar el acto expedido para la exclusión de IVA por parte de la ANLA, lo cual respalda las conclusiones de los actos acusados.

Respecto a la **ausencia de identificación de la mercancía**, el tribunal desconoció la obligación que tiene el contribuyente de describir la mercancía en la correspondiente declaración de importación, lo cual se encuentra previsto por la resolución 057 de 2014 cuya finalidad es determinar su naturaleza, su clasificación arancelaria, el régimen de importación y los requisitos exigidos para su levante¹⁴. Reiteró que en las citadas declaraciones no se observa la mención del certificado del ANLA, ni del modelo de las mercancías.

Concluyó que se presentó un **defecto sustantivo** por la indebida interpretación de la norma sobre la presentación de documentos soporte establecido en el literal f) del artículo 428 del Estatuto Tributario.

Por último, en cuanto a la **liquidación de la suma a devolver**, precisó que, con base en la sentencia del 18 de febrero de 2021¹⁵, el *a quo* no debió ordenar la devolución de alguna suma con los intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario, toda vez que el restablecimiento procedente es ordenarle a la DIAN que profiriera la liquidación oficial de corrección que disminuye los tributos aduaneros, por ser este acto el que permite que el contribuyente adelante el procedimiento de devolución.

Oposiciones a las apelaciones

La demandante y la demandada guardaron silencio con relación al recurso de su contraparte.

Intervención del ministerio público

El agente del ministerio público no rindió concepto.

¹² Samai de tribunal, índice 35.

¹³ Samai de tribunal, índice 36.

¹⁴ Citó la sentencia del 21 de febrero de 2000, sin identificar expediente ni ponente.

¹⁵ Exp. 24545, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Corresponde a la Sección estudiar la legalidad de las resoluciones 1-03-241-201-654-0-001889 del 25 de junio y 601-003789 del 24 de noviembre de 2020, proferidas por la DIAN, por medio de las cuales negó la liquidación oficial de corrección con fines de devolución solicitada por la demandante.

En concreto, se debe determinar si las importaciones efectuadas por AX3 cumplieron los requisitos para la exclusión del IVA prevista en el literal f) del artículo 428 del Estatuto Tributario, para lo cual se estudiará la oportunidad para presentar la certificación expedida por el ANLA y la adecuada descripción de la mercancía en las declaraciones de importación. De confirmarse la decisión de anular los actos acusados, se analizará la procedencia del restablecimiento del derecho dispuesto por el tribunal, según lo discutió la demandada, o la posibilidad de modificar el valor a devolver, conforme lo solicitó la demandante.

Análisis del caso en concreto

La parte demandada indicó que el *a quo* incurrió en un defecto sustantivo por realizar una interpretación errónea del literal f. del artículo 428 del Estatuto Tributario, el cual dispone, a su juicio, que la certificación del ANLA sobre la exclusión del IVA debe presentarse como soporte de la declaración de importación, de forma simultánea y que se desconoció el hecho de que no hubo identificación de las mercancías.

Para resolver el primer punto, el artículo 428 del Estatuto Tributario establece:

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

f. 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.

[...]

Parágrafo 3. 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 [subraya la Sección].

El alcance del parágrafo 3 transcrito fue analizado por la Sección en sentencia del 16 de abril de 2026¹⁶, motivo por el cual se reiterará el criterio acogido en dicha providencia para decidir el caso bajo examen.

Es importante aclarar que, si bien en esa ocasión se analizó una causal diferente de exclusión del IVA, lo expuesto constituye un antecedente jurisprudencial relevante, dado que el parágrafo 3 es aplicable «En todos los casos previstos» en el artículo 428 del Estatuto Tributario.

¹⁶ Exp. 28739, M.P. Claudia Rodríguez Velásquez.



En la sentencia, la sala resolvió una demanda de simple nulidad contra dos conceptos proferidos por la DIAN, en los que se concluyó que, para que procediera la exclusión del IVA prevista en el literal i. del artículo 428 del Estatuto Tributario¹⁷, se requería obtener certificación de la autoridad competente «previamente» al momento de presentación y aceptación de la declaración de importación.

El fallo destacó que la norma no establece la consecuencia jurídica de no presentar la certificación al momento de la importación, ni es posible encontrar antecedentes legislativos que expliquen su finalidad, por lo que, para una adecuada interpretación de la norma, se requiere analizar la jurisprudencia vigente para el momento de la expedición de la Ley 788 de 2002 (que modificó el artículo 428 del Estatuto Tributario). Con esto, resaltó que era unívoca la postura¹⁸, según la cual, la presentación extemporánea de la certificación no comporta la pérdida del beneficio tributario, lo cual le otorga al documento un carácter meramente probatorio.

Así, la Sección indicó expresamente que no cambiaría esa postura, dado que la certificación era una prueba calificada y necesaria para obtener el tratamiento tributario favorable, y no una condición para la procedencia del beneficio, dado que los artículos 1.3.1.14.1, 1.3.1.14.10 y 1.3.1.14.16 del Decreto 1625 de 2016 y la resolución 978 de 2007, refieren a dichas certificaciones como documentos soporte.

Con base en lo anterior, la sala concluyó que la obtención previa del certificado ante la autoridad competente busca relevar a las partes de acreditar el beneficio por otros medios, lo que impide a la DIAN desconocer la exclusión, salvo que desvirtúe ese documento. Por ello, si al momento de la importación no se ha expedido el certificado, el importador puede acogerse a la exclusión, si demuestra que tramitó oportunamente las gestiones necesarias y que la demora obedece a circunstancias ajenas a su responsabilidad, garantizando así el derecho a la igualdad, lo cual, se afirmó, garantiza el objetivo estratégico del Estado de fomentar la inversión productiva y el desarrollo sostenible, reflejado en los compromisos internacionales.

No obstante, la Sección aclaró que, dado que el párrafo primero del artículo 4 de la resolución 978 de 2007 (que reglamenta el procedimiento para obtener la certificación de que trata el párrafo 3 del artículo 428 del Estatuto Tributario) otorga a la autoridad 75 días hábiles para expedir la certificación, el importador debe solicitarla con dicha antelación de forma previa al arribo de la mercancía y que si a la fecha de importación no cuenta con ella, puede optar por declarar el bien como excluido y aportar la prueba posteriormente asumiendo las posibles sanciones en caso de que sea negada, o declarar el bien como gravado y corregir la declaración posteriormente para solicitar la devolución del pago.

Como consecuencia de lo anterior, el fallo del 16 de abril de 2026 decidió declarar «la legalidad condicionada de los conceptos demandados, bajo el entendido de que el requisito previsto en el párrafo 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» [subraya la Sección].

¹⁷ Por 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

¹⁸ La providencia invocó las sentencias del 25 de noviembre de 2004, exp. 13533, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; del 13 de octubre de 2005, exp. 14822, M.P. Ligia López Díaz; del 4 de noviembre de 2010, exp. 17243, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 28 de agosto de 2013, exp. 18080, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; y del 22 de abril de 2021, exp. 24793, M.P. Milton Chaves García.



Para el caso bajo examen, en el que se acoge esta interpretación del párrafo 3 del artículo 428 del Estatuto Tributario, se tiene que nada impedía que AX3 presentara la certificación correspondiente del literal f. *ibidem* de forma posterior a la presentación de las declaraciones de importación iniciales, siempre y cuando, para ese momento, se verifique que la solicitud ante la autoridad competente se presentó con la debida antelación (al menos 75 días hábiles).

Atendiendo estas precisiones, la Sección observa que en este caso está probado lo siguiente:

- La sociedad AX3 presentó solicitud de certificación de exclusión de IVA para la «PLANTA DE VALORIZACIÓN DE LLANTAS FUERA DE USO» ante la ANLA, el 20 de octubre de 2016¹⁹. A esta petición se le asignó el radicado 2016068537-1-000.
- La Agencia de Aduanas Hubemar S.A. nivel 1 presentó, en nombre de AX3, declaraciones de importación con autoadhesivos 07361380008308²⁰ y 07361380008291²¹ del 11 de diciembre de 2016. Además, presentó las declaraciones con autoadhesivos 07217320053040²² y 07217320053033²³ del 22 de diciembre de 2016. Ninguna de ellas liquidó tributos aduaneros a cargo de la sociedad.

De estas declaraciones, la Sala advierte que la del autoadhesivo 07217320053040 no fue presentada al expediente de forma completa, de modo que no se cuenta con toda la descripción de la mercancía o la eventual explicación de por qué no liquidó los tributos aduaneros. En las demás, en cambio, consta que se explicó que «PARA EFECTOS DE LA EXCLUSIÓN DE IVA NOS ACOGEMOS AL ART 428 LITERAL F DEL ESTATUTO TRIBUTARIO. PARA LO CUAL ANEXAMOS LA SOLICITUD DE CERTIFICACIÓN DE EXCLUSIÓN DE IVA N. RADICACIÓN 2016060537-1-000 DE 20/10/2016 [...]».

- Posteriormente, la sociedad presentó las declaraciones tipo corrección con autoadhesivos 23258012289877²⁴ y 23258012289884²⁵ del 31 de mayo de 2017; y las declaraciones tipo modificación plazo mayor (6 meses) con autoadhesivos 23258012289917²⁶, 23258012289931²⁷, 23258012289924²⁸ y 23258012289949²⁹ del 1 de junio de 2017. Ninguna de estas declaraciones liquidó tributos cargo de la demandante.

Respecto de este grupo de declaraciones, las de autoadhesivos 23258012289917 y 23258012289931 tampoco fueron presentadas de forma completa, por lo que no se tiene la descripción completa de la mercancía ni la explicación de por qué no liquidaron tributos aduaneros. Las demás, en cambio, señalaron que, «PARA EFECTOS DE LA EXCLUSIÓN DE IVA NOS ACOGEMOS AL ART 428 LITERAL F DEL ESTATUTO TRIBUTARIO. PARA LO CUAL ANEXAMOS LA SOLICITUD DE CERTIFICACIÓN DE EXCLUSIÓN DE IVA N. RADICACIÓN 2016060537-1-000 DE 20/10/2016 [...]».

- Luego, la demandante realizó modificación de corto a largo plazo de las declaraciones con autoadhesivos 07328290768661³⁰ y 07328290768693³¹ del 16 de noviembre,

¹⁹ Samai del tribunal, índice 14, cuaderno de antecedentes administrativos 1, página 124.

²⁰ Samai del tribunal, índice 14, cuaderno de antecedentes administrativos 1, página 13. También consta como anexo de la demanda (Samai del tribunal, índice 2, PDF 23_2500023370002021001720023EXPEDIENTEDIGI20210425223718).

²¹ *Ibidem*, página 69. También consta como anexo de la demanda (Samai del tribunal, índice 2, PDF 16_2500023370002021001720016EXPEDIENTEDIGI20210425223718).

²² *Ibidem*, pág. 45. También consta como anexo de la demanda (Samai del tribunal, índice 2, PDF 12_2500023370002021001720012EXPEDIENTEDIGI20210425223718).

²³ *Ibidem*, págs. 95 a 96. También consta como anexo de la demanda (Samai del tribunal, índice 2, PDF 19_2500023370002021001720019EXPEDIENTEDIGI20210425223718).

²⁴ *Ibidem*, pág. 25. También consta como anexo de la demanda (Samai del tribunal, índice 2, PDF 22_2500023370002021001720022EXPEDIENTEDIGI20210425223718).

²⁵ *Ibidem*, pág. 82. También consta como anexo de la demanda (Samai del tribunal, índice 2, PDF 15_2500023370002021001720015EXPEDIENTEDIGI20210425223718).

²⁶ *Ibidem*, pág. 34.

²⁷ *Ibidem*, pág. 60. También consta como anexo de la demanda (Samai del tribunal, índice 2, PDF 11_2500023370002021001720011EXPEDIENTEDIGI20210425223718).

²⁸ *Ibidem*, pág. 86. También consta como anexo de la demanda (Samai del tribunal, índice 2, PDF 14_2500023370002021001720014EXPEDIENTEDIGI20210425223718).

²⁹ *Ibidem*, pág. 113 a 114.

³⁰ *Ibidem*, pág. 62. También consta como anexo de la demanda (Samai del tribunal, índice 2, PDF 10_2500023370002021001720010EXPEDIENTEDIGI20210425223718).

³¹ *Ibidem*, pág. 117. También consta como anexo de la demanda (Samai del tribunal, índice 2, PDF 18_2500023370002021001720018EXPEDIENTEDIGI20210425223718).



07328290768686³² y 07328290768679³³ del 21 de noviembre de 2017. En todas ellas se declararon y pagaron tributos aduaneros. No obstante, la declaración del autoadhesivo 07328290768679 afirmó que «PARA EFECTOS DE LA EXCLUSIÓN DE IVA NOS ACOGEMOS AL ART 428 LITERAL F DEL ESTATUTO TRIBUTARIO. PARA LO CUAL ANEXAMOS LA SOLICITUD DE CERTIFICACIÓN DE EXCLUSIÓN DE IVA N. RADICACIÓN 2016060537-1-000 DE 20/10/2016 [...]». Las demás declaraciones no fueron presentadas completas.

- Junto al recurso de reconsideración, la demandante allegó la petición de certificación de exclusión de IVA para la «PLANTA DE VALORIZACIÓN DE LLANTAS FUERA DE USO» ante la ANLA, de diciembre de 2017³⁴.
- Mediante resolución 00670 del 9 de mayo de 2018³⁵, la ANLA certificó que los elementos y equipos objeto de la solicitud de exclusión de IVA eran acreditables. En ella consta que «mediante escrito radicado con número 2017117974-1-000 del 19 de diciembre de 2017, AX3 [...] presentó solicitud de certificación de exclusión del impuesto sobre las ventas iva, conforme al artículo literal f) del Estatuto Tributario».

Del estudio en conjunto de las pruebas, la Sección concluye que no se cumplió con el requisito previsto en el parágrafo 3 del artículo 428 del Estatuto Tributario, conforme la interpretación acogida en la sentencia del 16 de abril de 2026³⁶, según se explica a continuación:

En primer lugar, la resolución 000670 de 2018 de la ANLA no fue expedida con base en la petición presentada el 20 de octubre de 2016, sino en la petición del 19 de diciembre de 2017. Esto se demuestra porque la misma resolución identifica la fecha de presentación y la radicación de la petición de forma diferente a la asignada a la primera.

Así las cosas, no se cumplió con el deber de haber presentado la petición con 75 días hábiles de antelación al arribo de la mercancía, por el contrario, se advierte que el certificado allegado se fundamentó en una petición posterior a las declaraciones iniciales (del 11 y 22 de diciembre de 2016) y de las de corrección y modificación (del 31 de mayo, 1 de junio y 16 y 21 de noviembre de 2017).

En segundo lugar, las declaraciones de importación se ampararon expresamente en la petición del 20 de octubre de 2016, frente a la cual: i) se encuentra que no fue allegada al expediente; ii) con ocasión del recurso de reconsideración presentado por la demandante contra la liquidación demandada, se hace alusión a la resolución 000670 señalada y a la solicitud presentada ante la ANLA en diciembre de 2017; iii) no hay prueba de que la ANLA haya otorgado la certificación requerida, pues se reitera que la resolución 000670 de 2018 fue expedida en respuesta a la petición del 19 de diciembre de 2017.

Por lo tanto, aún de existir la primera petición referida, no hay prueba de que ella haya dado lugar a una certificación que ampare la mercancía importada.

En tercer lugar, para el momento de la presentación de las declaraciones iniciales (del 11 y el 22 de diciembre de 2016) no habían transcurrido más de 75 días hábiles contados desde la petición del 20 de octubre de 2016 (que se cumplieron el 8 de febrero de 2017), sino únicamente 33 y 42 días, respectivamente.

³² *Ibidem*, pág. 37. También consta como anexo de la demanda (Samai del tribunal, índice 2, PDF 21_2500023370002021001720021EXPEDIENTEDIGI20210425223718).

³³ *Ibidem*, pág. 90. También consta como anexo de la demanda (Samai del tribunal, índice 2, PDF 13_2500023370002021001720013EXPEDIENTEDIGI20210425223718).

³⁴ Samai del tribunal, índice 14, cuaderno de antecedentes administrativos 2, página 133.

³⁵ Samai del tribunal, índice 14, cuaderno de antecedentes administrativos, página 127.

³⁶ Exp. 28739, M.P. Claudia Rodríguez Velásquez.



Respecto de las demás declaraciones, si bien sí son posteriores al plazo de 75 días hábiles, la mercancía ya había sido introducida al territorio aduanero nacional sin el cumplimiento de las condiciones legales, dado que, se insiste, no hay prueba de que la petición del 20 de octubre de 2016 hubiese dado lugar a alguna certificación.

Con base en lo expuesto, este cargo de la apelación de la demandada prospera.

Lo expuesto es suficiente para revocar la sentencia impugnada y, así, negar las pretensiones de la demanda, pues no se cumplieron los requisitos legales para acceder a la exclusión del IVA invocada en la demanda, de modo que no es necesario verificar los demás argumentos de apelación propuestos por la DIAN.

De igual modo, comoquiera que la apelación de la demandante se circunscribió al monto a devolver a título de restablecimiento del derecho, no está llamado a prosperar, dado que, se reitera, no se acreditaron los requisitos legales para obtener la exclusión del IVA del literal f. del artículo 428 del Estatuto Tributario.

Costas

En cuanto a la condena en costas, de acuerdo con el numeral 4 del artículo 365 del Código General del Proceso y el acuerdo PCSJA-12355 del 28 de noviembre de 2025, como se revocará la sentencia dictada en primera instancia y se negará la totalidad de las pretensiones formuladas, es procedente condenar en costas a la demandante en ambas instancias.

Para tal efecto las agencias en derecho se tasan en un (1) SMLMV en cada instancia, y se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del Código General del Proceso.

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,

FALLA

1. **REVOCAR** la sentencia de primera instancia, proferida el 8 de febrero de 2024, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.
2. **NEGAR** las pretensiones de la demanda.
3. **CONDENAR** en costas en ambas instancias a la demandante. En consecuencia, ordenar al tribunal que dé el trámite al respectivo incidente conforme con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen.

Cúmplase.



Radicado: 25000-23-37-000-2021-00172-01 (28910)
Demandante: AX3 Andina de Ayudas Ambientales S.A.S.

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ
Con aclaración de voto

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>