



Radicado: 25000-23-37-000-2018-00252-01 (26747)

Demandante: ATC Sitios de Colombia SAS

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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., quince (15) de marzo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00252-01 (26747)
Demandante: ATC Sitios de Colombia SAS
Demandado: DIAN
Temas: IVA Bimestres 4 y 5 de 2011. Devolución. Nulidad de los actos de determinación.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 29 de julio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió¹:

PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

SEGUNDO: No se condena en costas, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Por Resolución 6283-017 del 22 de noviembre de 2016², la DIAN negó por improcedente la solicitud de devolución de \$2.018.782.990 por pago de lo no debido presentada por ATC Sitios de Colombia SAS (en adelante, ATC) respecto del IVA descontable incluido en sus declaraciones de IVA de los bimestres 4 y 5 de 2011³. Lo anterior, teniendo en cuenta la posición de la administración frente a tales declaraciones -desconocer impuestos descontables al considerar que la transacción sobre un intangible no generaba IVA por tratarse de la venta de un activo fijo-. Decisión confirmada por la Resolución 9263 del 23 de noviembre de 2017⁴.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones⁵:

¹ SAMAI CE, Índice 32, ED_C03_17Fallo(.pdf) NroActua 32.

² SAMAI CE, Índice 32, ED_C01_01Demanda(.pdf) NroActua 32. (pdf), pp. 51 a 56.

³ Cifra correspondiente al IVA facturado por Telefónica Telecom y pagado por ATC con ocasión del contrato 71.1 - 0584.2011 suscrito entre aquellas, por virtud del cual Telefónica otorgó a ATC el derecho de uso y goce de unas torres de comunicación.

⁴ SAMAI CE, Índice 32, ED_C01_01Demanda(.pdf) NroActua 32. (pdf), pp. 79 a 97.

⁵ SAMAI CE, Índice 32, ED_C01_01Demanda(.pdf) NroActua 32. (pdf), pp. 11 a 12.



A. Que se declare la nulidad total de la Resolución No. 6283-017 del 22 de noviembre de 2016, 'Por medio de la cual se niega una solicitud de devolución', y la Resolución No. 9263 del 23 de noviembre de 2017, 'Por la cual se decide un recurso de reconsideración', por medio de las cuales la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes y la Subdirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, negaron la solicitud de devolución del pago de lo no debido por concepto de impuesto sobre las ventas de los bimestres IV y V de 2011.

B. Que a título de Restablecimiento del Derecho se ordene la devolución de los valores pagados indebidamente por la Compañía, por concepto del Impuesto sobre las Ventas de los bimestres IV y V del año gravable 2011, por la suma total de \$2.018.782.990.

C. Que se ordene la liquidación y pago de los intereses legales, a una tasa del 6% anual expresamente contemplada en el artículo 1617 del Código Civil, teniendo en cuenta los fundamentos legales que serán expuestos a lo largo de esta Demanda y en virtud de lo señalado en el artículo 717 del Código Civil, el cual contempla que los frutos civiles (intereses legales) serán los relativos al capital exigible. Cabe precisar que los intereses legales son aquellos que se hayan causado desde la fecha del pago de lo no debido que realizó la Compañía, hasta la fecha del vencimiento del plazo con que la Administración cuenta para ordenar la devolución de lo indebidamente pagado.

Debe recordarse que la procedencia de los intereses legales ha sido reconocida por el Consejo de Estado⁶.

Adicionalmente, solicitamos a su Honorable Despacho que el reconocimiento de los intereses corrientes y moratorios generados desde la terminación del plazo⁷ en que la Administración, aun debiendo haberlo reconocido, negó la devolución de lo pagado indebidamente por la Compañía.

Invocó como normas violadas los artículos 95 de la Constitución Política (CP); 717, 1617 y 2313 del Código Civil (CC); 850 y siguientes del ET (Estatuto Tributario); así como los Decretos 2277 de 2012 y 2877 de 2013 compilados en los artículos 1.6.1.21.12 y siguientes del Decreto Unico Tributario 1625 de 2016, bajo el siguiente concepto de violación⁸:

Los actos demandados están falsamente motivados porque desconocen que la actora pagó el impuesto sobre las ventas facturado por Telefónica y que la propia autoridad tributaria determinó que no se causó, por considerar que no estaba gravada con IVA la operación económica llevada a cabo entre ATC y Colombia Telecomunicaciones S.A. ESP -Telefónica Telecom- (en adelante, Telefónica), en la que la primera tiene derecho de uso y goce sobre las torres de comunicación de la segunda, a cambio de una contraprestación dineraria.

Por eso, estando acreditado que los valores solicitados en devolución fueron facturados por Telefónica, pagados por ATC y declarados y pagados ante la autoridad tributaria, procede tal devolución, con el reconocimiento de los intereses legales ocasionados como el fruto del capital (artículos 717 y 1617, CC), así como los intereses corrientes y moratorios ocasionados en el proceso de devolución por pago de lo no debido (artículo 863, ET).

⁶ Sección Cuarta, sentencia del 13 de agosto de 2009 (exp. 16392, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas)

⁷ Los intereses corrientes y moratorios se encuentran contemplados en el artículo 863 del Estatuto Tributario Nacional, como más adelante se ampliará.

⁸ Ibidem. (pdf), pp. 18 a 37.



Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda⁹. Adujo que los actos que negaron la devolución solicitada por la actora no están falsamente motivados, toda vez que no está demostrada la existencia de un pago de lo no debido aunado a que las razones que sustentan el pago están soportadas en los actos de determinación oficial del impuesto de IVA de los bimestres 4 y 5 de 2011.

No hubo interpretación errónea de la normativa sobre devoluciones, pues la demandante no está legitimada para pedir en devolución los valores retenidos por Telefónica, siendo diferente la relación entre aquella y la DIAN, de la que se presenta entre ATC y Telefónica frente a lo que la actora considera tener derecho.

No procedía devolver a la actora lo pedido, puesto que no cumplió la carga de probar que lo pagado fue trasladado a la DIAN, sumado a que los actos administrativos de determinación no se encuentran ejecutoriados, misma razón por la que no existe un enriquecimiento injustificado del Estado.

Adicionalmente, de llegarse a un eventual reconocimiento de intereses, estos surgen de la firmeza de las declaraciones oficiales de revisión, que no desde la solicitud de devolución.

Sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas¹⁰. Al efecto, consideró que la demandante no estaba legitimada para solicitar la devolución del IVA descontable de los bimestres 4 y 5 del año 2011, habida cuenta que la responsabilidad del impuesto y la facultad para solicitar su devolución está radicada en Telefónica. Aparte que la DIAN, tampoco tiene legitimación para devolver lo solicitado, que no surge de una declaración de ATC, sino de las facturas pagadas por esta a Telefónica, con lo cual el ente fiscal no tiene una relación directa con la actora por el referido pago.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal¹¹. Aludió a los argumentos expuestos en primera instancia y añadió que la devolución aquí discutida se encuentra supeditada a la decisión definitiva que tome esta jurisdicción sobre las declaraciones de IVA de los bimestres 4 y 5 de 2011 -en tal sentido, por lealtad procesal expresó que no era su interés obtener un doble reconocimiento, de tal suerte que, si en el proceso principal contra las liquidaciones oficiales de IVA se decidiera que el IVA pagado es descontable, este proceso (el de devolución) tendría que terminar con el rechazo de la solicitud, al haberse usado como descontable el IVA pagado por ATC; si por contrario, se mantuvieran los actos oficiales (venta de activos fijos, sin causar IVA ni descontable) correspondería la procedencia de la devolución-.

Refutó al *a quo* que, por virtud de la relación jurídica tributaria que emerge del régimen del impuesto sobre las ventas, ATC tiene legitimación para reclamar la devolución del IVA y la DIAN como poseedora material de lo indebidamente pagado está legitimada para reintegrarlo, conforme con el artículo 850 del ET.

⁹ SAMAI CE, Índice 2: ED_C03_11ContestacionDeLaDemanda(.pdf) NroActua 32

¹⁰ SAMAI CE, Índice 32: ED_C03_17Fallo(.pdf) NroActua 32.

¹¹ SAMAI CE, Índice 32: ED_C03_19RecursoApelacion(.pdf) NroActua 32.



Pronunciamientos finales

La demandada insistió en lo aducido en la primera instancia y enfatizó en que los intereses legales pedidos no aplican en este asunto porque en materia tributaria existe norma especial (artículo 863 del ET)¹².

La parte demandante y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos demandados, atendiendo los cargos de impugnación planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones sin condenar en costas.

Previamente se destaca que, levantada la suspensión del proceso por prejudicialidad¹³, la demandante allegó escrito¹⁴ con el que solicitó la declaratoria de improcedencia de la solicitud de devolución bajo análisis.

Al efecto resaltó la incidencia directa en este caso de la sentencia de segunda instancia del 21 de septiembre de 2023¹⁵, con lo cual, *“al quedar reconocido que la operación realizada entre Telefónica Telecom y ATC se encontraba gravada con IVA, se declare la improcedencia de la devolución por el pago de lo no debido que cursa en el presente proceso”* y así *“evitar la configuración de un doble beneficio”* sobre el mismo hecho.

Análisis del caso concreto

2- A fin de dirimir la legalidad de los actos administrativos demandados que negaron la solicitud de devolución, se debe atender lo determinado en la sentencia que estudió la legalidad de las Liquidaciones oficiales de revisión 312412014000132 y 312412014000134 del 17 de diciembre de 2014, confirmadas por las Resoluciones 012675 y 012676 del 23 de diciembre de 2015, comoquiera que estos actos son el fundamento del pago de lo no debido que se analiza en esta oportunidad.

Ello, por cuanto existe una litispendencia de la solicitud de devolución a la suerte jurídica de las señaladas liquidaciones oficiales de revisión, puesto que, si en dicho control jurisdiccional tales actos superan el examen de legalidad -por no haberse causado IVA, ni descontable-, por sustracción de materia, el IVA descontable cuya devolución se pide en este proceso no tendría causa legal, deviniendo posible su devolución de cumplirse los supuestos de los artículos 850 y siguientes del ET.

En caso contrario, de prosperar la anulación de los actos de determinación oficial -por haberse causado IVA y descontable-, la solicitud de devolución que aquí se analiza perdería sustento jurídico, en razón a que el IVA descontable se habría pagado con causa legal.

¹² SAMAI CE, Índice 32: ED_C03_20OposiciónARecursoDeApelaciónParteDemandadaIncluyePoderDeLaDIAN(.pdf) NroActua 32.

¹³ SAMAI CE, Índice 21.

¹⁴ SAMAI CE, Índice 31.

¹⁵ (exp. 26508, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto)



3- Ahora bien, en el *sub lite* la Sala constata que, mediante sentencia del 21 de octubre de 2023 (exp. 26508, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto), esta Sección falló en forma definitiva¹⁶ el litigio promovido sobre la legalidad de los actos administrativos proferidos en el proceso de determinación que modificaron las declaraciones de IVA de los bimestres 4 y 5 de 2011, en las que ATC registró impuestos descontables, correspondientes al IVA sobre lo pagado por el arrendamiento de las torres de comunicación de Telefónica con ocasión del contrato 71.1 - 0584.2011 suscrito entre aquellas, por virtud del cual Telefónica otorgó a ATC el derecho de uso y goce de tales torres¹⁷. Lo resuelto en la referida providencia de segunda instancia fue revocar la decisión del tribunal y, en su lugar, anular dichos actos y declarar en firme las declaraciones privadas, producto de haber concluido que había lugar a descontar el IVA pagado derivado del contrato de otorgamiento de uso y goce de las torres.

De suerte que, al anularse las citadas liquidaciones oficiales se mantuvo incólume la liquidación y pago del IVA descontable y, por ende, como lo señaló la misma demandante, desapareció el fundamento de la solicitud de devolución de pago de lo no debido objeto de este proceso, que se tornó improcedente.

En consecuencia, se impone confirmar la sentencia apelada que negó las pretensiones de la demanda, pero por las razones expuestas.

Conclusión

4- Por lo razonado en precedencia, se establece que en el caso la nulidad de los actos de determinación oficial con la consecuente firmeza de las declaraciones privadas de IVA -en las que se registró IVA descontable- conlleva la improcedencia de la solicitud de devolución de pago de lo no debido, que perdió sustento, en razón a que el IVA descontable tuvo causa legal.

Costas

5- Acorde con el criterio de la Sección, por no estar probadas en el expediente, no se condenará en costas en esta instancia, conforme con el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

¹⁶ Ejecutoriada el 03 de octubre de 2023. Según certificación de la Secretaría de la Sección Cuarta de esta Corporación, que obra en el Índice 19.

¹⁷ SAMAI CE, Índice 32, ED_CDFOLIO4_ATCANEXOSDEMANDA(.pdf) NroActua 2. (pdf), pp. 51 a 56 y 79 a 97.



Radicado: 25000-23-37-000-2018-00252-01 (26747)
Demandante: ATC Sitios de Colombia SAS

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

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

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