



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., once (11) de julio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad y restablecimiento de derecho
Radicación	68001-23-33-000-2020-00112-01 (28283)
Demandante	ECODIESEL COLOMBIA S.A.
Demandado	Municipio de Barrancabermeja
Temas	Impuesto Complementario de Avisos y Tableros. Devolución de saldo a favor

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 10 de octubre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO: DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

SEGUNDO: CONDÉNASE en costas a la parte demandante de conformidad con lo expuesto en esta providencia. (...)”¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Ecodiesel Colombia S.A. presentó las declaraciones de retención y autorretención en la fuente del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros de los períodos enero a septiembre del año 2018 en el municipio de Barrancabermeja. Posteriormente, esas liquidaciones privadas fueron corregidas en el sentido de excluir el valor del impuesto de avisos y tableros, y registrar un saldo a favor.

El 23 de enero de 2019, la sociedad presentó solicitudes de devolución de los mencionados saldos a favor.

El 14 de marzo de 2019, el municipio de Barrancabermeja expidió el requerimiento para corregir las declaraciones de retenciones y autorretenciones del impuesto de industria y comercio de los períodos enero a septiembre del 2018.

Posteriormente, el Municipio de Barrancabermeja expidió las Resoluciones Nros. 0043, 0056, 0055, 0053, 0051, 0058, 0057, 0052 y 0054 del 18 de marzo de 2019, por medio de las cuales negó las solicitudes de devolución, con fundamento en que las aludidas declaraciones presentaban inexactitud.

Contra las anteriores decisiones, la parte actora interpuso recurso de reconsideración, los cuales fueron decididos por las Resoluciones Nro. 0246, 0245,

¹ Samai Tribunal, índice 40, página 19, “31_SENTENCIADEPRIMERAINSTANCIA(.pdf) NroActua 40”.



0241, 0244, 0240, 0239, 0238, 0243 y 0242 del 11 de diciembre de 2019, que confirmaron las resoluciones recurridas.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones²:

“2.1 PRINCIPALES:

- 2.1.1. PRIMERA: Que se declare la nulidad de las RESOLUCIONES N° 0043, 0056, 0055, 0053, 0051, 0058, 0057, 0052 y 0054 de 2019, por medio de las cuales (sic) resuelven negativamente las solicitudes de devolución de saldo a favor determinados en la declaraciones mensuales de autorretención y retención del Impuesto de Industria y Comercio del periodo gravable 2018, correspondiente a los meses de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre de 2018, presentadas por ECODIESEL COLOMBIA S.A.
- 2.1.2. SEGUNDA: Que, igualmente se declare la nulidad de las RESOLUCIONES N° 0246, 0245, 0241, 0244, 0240, 0239, 0238, 0243 y 0242 DE 2019, por medio de las cuales se resolvió el Recurso de Reconsideración (sic) interpuestos contra las resoluciones antes citadas.
- 2.1.3. TERCERA: Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, solicito que se RESTABLEZCA EL DERECHO de la Sociedad ECODIESEL COLOMBIA S.A., DECLARANDO que no es sujeto pasivo del Impuesto Complementario de Avisos y Tableros en jurisdicción del Municipio de Barrancabermeja durante el año gravable 2018, por no realizar el hecho generador del mismo.
- 2.1.4. CUARTA: Declarada la nulidad de la actuación administrativa antes descrita, solicito que se RESTABLEZCA EL DERECHO de la Sociedad ECODIESEL COLOMBIA S.A., ORDENANDO la devolución de los Saldos a Favor solicitados el 23 de enero de 2019, radicados N° 0250, 0251, 0252, 0253, 0254, 0255, 0256, 0257 y 0258 de 2019, en relación con las declaraciones mensuales de retención y autorretención del Impuesto de Industria y Comercio presentadas por la Sociedad para el periodo correspondiente a los meses de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre del año gravable 2018, por la suma conjunta de DOSCIENTOS OCHENTA Y CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS SETENTA Y CINCO MIL PESOS (\$284.875.000), y de conformidad con el artículo 863 del Estatuto Tributario Nacional, se reconozca los correspondientes intereses moratorios a la Sociedad, los cuales deben calcularse desde el día 4 de abril de 2019, hasta la fecha en que se haga efectiva la devolución solicitada.
- 2.1.5. QUINTA: Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 365 del Código General del Proceso, solicito CONDENAR EN COSTAS a la entidad demandada en virtud de su actuación.

2.2. PRETENSIÓN SUBSIDIARIA:

- 2.2.1. SOLICITUD DE CONTROL POR VÍA DE EXCEPCIÓN. Se solicita que en uso de las facultades constitucionales señaladas en el artículo 4 de la Carta Política, y el artículo 148 de la Ley 1437 de 2011, y debidamente desarrollado por la Jurisprudencia, admita esta respetuosa pretensión e INAPLIQUE para el caso concreto el artículo 87 del Acuerdo Municipal N° 029 de 2005 -Estatuto Tributario Municipal de Barrancabermeja- que reza:

“Artículo 87: Hecho generador: El hecho generador del Impuesto complementario de Avisos y Tableros lo constituye, la difusión o divulgación, a través de los medios masivos

² Samai Tribunal, Índice 20, Demanda páginas 2 a 4.



de comunicación o la colocación física de avisos o vallas, en la fachada del establecimiento u otros sitios, que tengan como fin dar a conocer la empresa o nombre comercial de que disfruta en su actividad, sus establecimientos, productos, campañas e identificación de marcas.”

Dicho control es procedente, toda vez que el mismo contradice una norma jurídica de superior jerarquía, y además desconoce las reglas sobre su interpretación establecidas por el Consejo de Estado y la Corte Constitucional, lo que sin duda refleja una violación clara a los preceptos definidos y salvaguardados en la Carta Magna”

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 338 de la Constitución Política; 1 de la Ley 97 de 1913; 1 de la Ley 84 de 1915; 37 de la Ley 14 de 1983; 5 de la Ley 9 de 1989; 59 de la Ley 788 de 2002; 137, 138 y 148 de la Ley 1437 de 2011; 854 y 863 del Decreto 624 de 1989; 2 y 7 del Decreto 2277 de 2012; 62, 85, 86, 87 y 283 del Acuerdo Municipal 029 de 2005 y 309 del Acuerdo Municipal 032 de 2015 expedidos por el Concejo Municipal de Barrancabermeja. El concepto de la violación de esas disposiciones se resume así:

1. Inconstitucionalidad por ampliación del hecho generador del impuesto complementario de avisos y tableros.

Refirió la demandante que con el artículo 87 del Acuerdo 029 de 2005, el municipio de Barrancabermeja desbordó sus facultades constitucionales que le otorgan un poder tributario derivado, al incluir presupuestos del hecho generador del impuesto de avisos y tableros, que no fueron previstos en la ley originaria del tributo³.

Precisó que la norma superior de alcance nacional, contenida en el literal k) del artículo 1 de la Ley 97 de 1913, determina que el hecho generador será la “*colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches, de tranvía, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público*”, mientras que el artículo 87 del Acuerdo 029 de 2005 establece que: “*la difusión o divulgación, a través de los medios masivos de comunicación o la colocación física de avisos o vallas, en la fachada del establecimiento u otros sitios, que tengan como fin dar a conocer la empresa o nombre comercial de que disfruta en su actividad, sus establecimientos, productos, campañas e identificación de marcas*”.

Cuestionó que el acuerdo generaliza los medios que pueden ser utilizados para la difusión o divulgación de la información, pese a que la ley solo contempló la utilización de avisos, tableros o vallas, y no un medio de comunicación diferente. Que, además, de la normativa municipal se infiere que los avisos o vallas pueden ser fijados en la fachada del establecimiento o en un lugar interno, y no solo en la vía pública como fue previsto en la ley.

Puso de presente que bajo este escenario resulta procedente la solicitud de control por vía de excepción⁴, con el fin de que se inaplique el artículo 87 del Acuerdo 29 de 2005, lo cual corresponde a una pretensión subsidiaria.

2. Vía de hecho por defecto fáctico. El municipio asumió que la sociedad realizó el hecho generador del impuesto de avisos y tableros sin que estuviera probado.

Discutió que la Administración determinó que la sociedad había realizado el hecho generador del impuesto de avisos y tableros, sin actividad probatoria alguna, desconociendo la ley y la jurisprudencia del Consejo de Estado que delimitan el

³ Al respecto, citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 21 de febrero de 2019, expediente 22628, C.P. Milton Chaves García.

⁴ Hizo referencia a la sentencia de la Corte Constitucional C-122 de 2011.



alcance de ese elemento de la obligación tributaria⁵, así como el dictamen pericial allegado al proceso.

Sostuvo que el hecho generador del tributo se encuentra integrado por dos presupuestos necesarios: *i)* la fijación de avisos, tableros o vallas, y *ii)* la utilización del espacio público. Que a partir de las definiciones previstas en los artículos 5 de la Ley 9 de 1989⁶, y 674 del Código Civil, el espacio público son las áreas de tránsito libre y fácil acceso, adecuadas al público en general.

Manifestó que la sociedad demandante es propietaria de un inmueble ubicado en la calle 71 Nro. 1A - 99, dentro del Complejo Industrial de la Refinería de Ecopetrol, por lo que se encuentra a varios metros de distancia del espacio público. Y, que para el año gravable 2018, contaba con un aviso que contenía el nombre de la sociedad y su logo, el cual no estaba ubicado en el espacio público, ni en un lugar visible desde éste, como consta en el informe de acceso a la planta de la empresa presentado por el asistente de infraestructura de la misma.

De acuerdo con lo anterior planteó que por medio de las resoluciones demandadas no era posible concluir que se había configurado el hecho imponible del impuesto, considerando que no hay promoción de actividad mercantil⁷, por lo cual concluyó que se presenta una violación al debido proceso.

3. Vía de hecho administrativa por defecto sustantivo por desconocer injustificadamente la jurisprudencia del Consejo de Estado

Planteó que la Corporación ha determinado en múltiples ocasiones las circunstancias que dan lugar a ser considerado como sujeto pasivo del impuesto de avisos y tableros⁸. Al respecto, indicó que esos precedentes constituyen doctrina probable como criterio auxiliar de las autoridades administrativas⁹.

Advirtió que los actos administrativos demandados se apartan diametralmente de la línea trazada por el Consejo de Estado y no argumentan de forma explícita la inobservancia de la jurisprudencia respecto del hecho generador del tributo.

4. Las solicitudes de devolución de saldos a favor son procedentes

Relató que la sociedad demandada llevó a cabo la corrección de las declaraciones de retención y autorretención del impuesto de industria y comercio de los periodos enero a septiembre del año gravable 2018 y, en consecuencia, se generaron saldos a favor, los cuales fueron solicitados en devolución, el 23 de enero de 2019, en término.

⁵ Sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 6 de febrero de 1998, expediente 8710, C.P. Delio Gómez Leyva; 12 de abril de 2007, expediente 15604, C.P. Ligia López Díaz; del 26 de octubre de 2009, expediente 17200, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; y del 12 de diciembre de 2018, expediente 21929, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁶ Al respecto, citó el concepto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público Nro. 012008 del 5 de abril de 2016.

⁷ Aludió a la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 19 de julio de 2017, expediente 20870, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁸ Citó las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 21 de julio de 2011, expediente 17532, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 19 de julio de 2017, expediente 20870, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 12 de diciembre de 2018, expediente 21929, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y del 27 de junio de 2019, expediente 20885, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. De igual forma citó las sentencias de la Corte Constitucional C-816 de 2011 y C-539 de 2011.

⁹ Hizo referencia al Concepto Nro. 2069 del 16 de febrero de 2012, del Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil.



De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que el contribuyente no incurrió en el hecho generador del impuesto de avisos y tableros en el año 2018, procede la devolución de dichos saldos, pues en caso contrario se generaría un enriquecimiento sin causa por parte del municipio.

De igual manera indicó que *“teniendo en cuenta que la Administración Municipal de Barrancabermeja no ha controvertido el saldo a favor solicitado por la Sociedad Demandante, y el término de cincuenta (50) días para resolver la solicitud de devolución elevada, feneció el día 04 de abril de 2019; la entidad demandada deberá reconocer a ECODIESEL COLOMBIA S.A. los correspondientes intereses moratorios de que trata el artículo 863 del Estatuto Tributario. Pues si bien, el Municipio profirió las Resoluciones No 0043, 0056, 0055, 0053, 0051, 0058, 0057, 0052 y 0054 de 2019, por medio de las cuales resolvió las solicitudes de devolución del saldo a favor presentadas dentro del término de los cincuenta (50) días, en dicha resolución no se desvirtuó el saldo a favor en el estado de Cuenta del Impuesto de Industria y Comercio de la Compañía, sino que se preocupó únicamente por defender su concepción del hecho generador de Impuesto de Avisos y Tableros.”*

Oposición a la demanda

El municipio de Barrancabermeja controvertió las pretensiones de la demanda de acuerdo con los siguientes argumentos:

Planteó que **el municipio cuenta con la potestad para determinar los elementos del tributo** en los términos de la Constitución Política y la ley, razón por la cual el Acuerdo Nro. 029 de 2005 y las resoluciones demandadas gozan de presunción de legalidad.

Precisó que la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha señalado que la creación de los tributos se efectúa por medio de una ley, y que las entidades territoriales están facultadas para fijar sus elementos¹⁰. Que, por tanto, el municipio de Barrancabermeja estaba llamado a regular el impuesto de avisos y tableros creado por la Ley 97 de 1913, de manera que, la excepción de inconstitucionalidad alegada resulta improcedente.

Refirió que **las resoluciones acusadas negaron las solicitudes de devolución al establecerse la configuración del hecho generador del impuesto de avisos y tableros**, en tanto se encuentra probado que la actora colocó un aviso en la fachada de su establecimiento.

Explicó que el Consejo de Estado¹¹ ha señalado que, para determinar la configuración del hecho generador del impuesto, se debe identificar: *i)* si el aviso se encuentra en un espacio que trasciende el ámbito de lo privado; y *ii)* si se encuentra en un lugar que por su naturaleza implica el tránsito de personas y que den lugar a que la comunidad en general pueda conocer la actividad comercial que se informa en el aviso. Que, por lo anterior, para esos efectos, lo relevante es si el aviso se encuentra en un espacio que implique tránsito de personas que puedan dar a conocer a la comunidad la actividad comercial promocionada.

Sostuvo que, de acuerdo con lo planteado en la demanda, la sociedad se encuentra ubicada dentro del complejo de la refinería de Ecopetrol S.A, en el que, dada la naturaleza de las actividades realizadas en ese lugar y la magnitud de su arquitectura, recibe una cantidad importante de transeúntes internos y externos, que

¹⁰ Citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 21 de febrero de 2019, expediente 22628, C.P. Milton Chaves García, y las sentencias de la Corte Constitucional C 121 de 2006 y C 891 de 2012.

¹¹ Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 19 de julio de 2017, expediente 20870, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



reciben la información comercial de la empresa a través del aviso puesto en el establecimiento, configurándose así el hecho generador del tributo.

Aclaró que los conceptos de vallas y avisos previstos en el Acuerdo 029 de 2005 se enmarcan en lo regulado en los artículos 6 y 10 del Decreto Municipal 959 de 2000, el cual dispone que se entiende por *“valla todo anuncio permanente o temporal utilizado como medio masivo de comunicación, que permite difundir mensajes publicitarios, cívicos, comerciales”*, lo cual indicó se encuentra en concordancia con la Ley 97 de 1913 y la descripción del hecho generador de este impuesto.

Consideró que el espacio público no comprende únicamente *“un inmueble público, sino que por su naturaleza están destinados a las necesidades colectivas, que para el caso concreto de ECODIESEL representa una misión social encaminada a satisfacer las necesidades colectivas”*.

Advirtió que *“En el caso concreto hubo una presentación extemporánea de la declaración bajo los presupuestos que se tienen probados, esto es que la declaración que la compañía alega envió el 16 de abril se consideró como no presentada”*. Agregó que: *“el contribuyente conocía el procedimiento para declaraciones tributarias que generarán un saldo a favor, pues así se había divulgado en la circular 009 de 2016 expedida por la Secretaría de Hacienda y Tesoro del Municipio de Barrancabermeja, en ese sentido, le correspondía allegar físicamente la declaración en los términos de la mencionada circular, no siendo válido el argumento del envío del correo electrónico el 16 de abril, pues a la luz de la norma antes señalada la corrección a la declaración se tiene por no presentada”*.

Sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas al actor, de conformidad con las siguientes consideraciones:

Explicó que la Ley 97 de 1913 autorizó la creación del impuesto por colocación de avisos en vía pública interior y exterior de coches, de tranvías, estaciones de ferrocarril y cualquier establecimiento público. Que, mediante el Decreto 3070 de 1983, se facultó a las entidades territoriales para que determinaran los lugares y demás requisitos de colocación de los avisos. Y, mediante el artículo 14 de la Ley 140 de 1994 se amplió el hecho generador del tributo, en el siguiente sentido: *“de suerte que también cubra la colocación de toda Publicidad Exterior Visual”*

Frente al caso concreto planteó que la sociedad demandante es arrendataria del inmueble ubicado en la calle 71 Nro. 1A-99, situado dentro del Complejo Industrial de la Refinería de Ecopetrol de Barrancabermeja, el cual tiene instalado el aviso de la compañía frente a su fachada. Al respecto, consideró que el bien no se encuentra ubicado en el espacio público, sino en los terrenos de la Refinería de Ecopetrol.

Que, sin embargo, no se puede desconocer que en dicha refinería está la Gerencia Complejo Barrancabermeja - Ecopetrol S.A., junto con otras empresas que cuentan con oficinas administrativas, en las que se presta atención al público, por lo cual, quienes transiten por el sector donde esta se ubica, tienen completo alcance visual del aviso que existía en la fachada de la sociedad actora para el periodo gravable de enero a septiembre de 2018. A partir de esto, concluyó que en este caso se configura el hecho generador del tributo.

Adicionalmente, señaló que en un caso similar que fue decidido en el proceso con radicado 68001233300020200011700, esa Corporación señaló que el aviso instalado por la sociedad Ecodiesel Colombia S.A en la entrada de sus instalaciones, sí constituyó el hecho generador del impuesto de avisos y tableros. Que, por tanto, no resulta aplicable la solicitud de control por vía de excepción, toda



vez que conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado¹², no se advierte contradicción con la norma jurídica de superior jerarquía.

Condenó en costas a la actora, por ser la parte vencida en el proceso.

Recurso de apelación

La parte demandante presentó escrito de apelación con fundamento en lo siguiente:

Puso de presente que el *a quo* dio plena validez a los siguientes argumentos, por lo que considera no hacen parte de la discusión: *i*) la Refinería de Ecopetrol en Barrancabermeja es un lugar privado, que tiene un ingreso regulado y restringido, por tanto, no es considerado espacio público, y *ii*) el aviso de la sociedad estaba ubicado en su fachada, la cual no colinda o es visible desde vía pública, toda vez que se encuentra dentro de un complejo empresarial.

Sostuvo que **el Tribunal no apreció en debida forma los argumentos esbozados en la demanda**, en tanto omitió examinar correctamente el literal k del artículo 1 de la Ley 97 de 1913 y el alcance que le ha dado la jurisprudencia del Consejo de Estado¹³, de los cuales se desprende que la vía pública es un elemento especial del tributo, que ha sido definido de forma imperativa en el artículo 5 de la Ley 9 de 1989, en el sentido de que es el espacio donde circulan las personas de la generalidad sin tener que ingresar a ningún lugar, por donde se transita con libertad de locomoción y no existe restricción de acceso o ingreso.

A partir de lo anterior, cuestionó que el *a quo* considerara que la actora incurrió en el hecho generador del impuesto por tener un aviso alusivo a la identificación de la compañía dentro de un complejo industrial, porque desconoce que ese lugar no es público sino privado, y tampoco tiene en cuenta que la característica que motivó la creación del tributo es que existan vallas o avisos que estén en vía pública o visibles desde la misma.

Planteó que “*a pesar de que los casos tengan circunstancias particulares*”, no se puede desconocer por parte de la Administración ni los despachos judiciales, los elementos esenciales del impuesto, por lo que si el aviso no estaba ubicado en el espacio público ni era visible desde la vía pública, no podría concluirse que se configura el hecho generador del tributo.

Refirió que el fallador de primera instancia asimiló *i*) una refinería a un centro comercial o recreacional, y *ii*) el tránsito restringido y/o controlado de personas a un tránsito colectivo y masivo del público en general. Además, desligó el carácter de prohibido del concepto de control de ingreso. Con lo cual, no tiene en cuenta que, si bien la refinería no es de acceso prohibido, si se necesita de una autorización para su ingreso, de manera que, el tránsito dentro de la misma no es libre, como tampoco cuenta con espacios de esparcimiento para el disfrute colectivo.

¹² Sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 27 de abril de 2001 y del 12 de julio de 2002, expedientes 11897 y 12540, C.P. María Inés Ortiz Barboza; del 19 de julio de 2017, expediente 20870, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y del 11 de junio de 2020, expediente 23162, C.P. Milton Chaves García.

¹³ Sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 20 de febrero de 2017, expediente 20429, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y del 19 de noviembre de 2020, expediente 22248, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Que, por tanto, el análisis del Tribunal se enfocó de manera errónea, y omitió uno de los aspectos más importantes del impuesto, como es la efectiva publicidad de la valla o aviso para hacer visible la marca con fines comerciales.

Alegó la **configuración de la causal de nulidad por desconocimiento de las normas en las que debía fundarse**, debido a que no se tuvo en cuenta la procedencia de las solicitudes de devolución y lo impertinente de los argumentos del municipio para resolverlas de forma negativa.

Dijo que el artículo 857 del Estatuto Tributario Nacional establece las causales por las cuales la Administración podría rechazar la solicitud de devolución, dentro de las que no se encuentra la inexactitud de la declaración o la corrección fuera de término¹⁴.

Cuestionó que el *a quo* no tenga en cuenta la arbitrariedad de los actos demandados los cuales contravienen la ley inventándose causales para inadmitir la devolución cuya orbita de discusión no es propia del proceso de devolución, sino de uno de revisión de la declaración.

Alegó la **ausencia de análisis de la solicitud de control por vía de excepción**, porque *“si bien dicho fallador menciona que omite dicho análisis, porque esta (sic) sería similar al realizado”*, debe tenerse en cuenta que el mismo resulta imperativo para resolver el asunto propuesto.

Insistió en que el municipio excedió sus atribuciones constitucionales cuando reguló el hecho generador del tributo, pues suprimió la exigencia prevista en la ley relativa a que la publicidad sea colocada en la vía pública o percibida desde esta.

Discutió la **condena en costas**, porque no se encuentra probada su causación, de conformidad con lo previsto en el artículo 365 del Código General del Proceso, por lo que la imposición de las mismas resulta improcedente.

Oposición al recurso de apelación

La entidad demandada guardó silencio.

Concepto del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales el municipio de Barrancabermeja negó las solicitudes de devolución de saldos a favor que presentó la sociedad Ecodiesel Colombia S.A. respecto de las declaraciones autorretención y retención del impuesto de industria y comercio de enero a septiembre de 2018.

El recurso de apelación presentado por la parte demandante plantea diversos motivos de inconformidad contra la sentencia de primera instancia que, en concreto,

¹⁴ Sobre el particular, hizo referencia a la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 6 de mayo de 2021, expediente 25239, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



discuten si procede: *i)* la inaplicación del artículo 87 del Acuerdo 029 de 2005, *ii)* la devolución del saldo a favor reclamado, y *iii)* la condena en costas impuesta al actor por parte del Tribunal.

Para resolver este caso, la Sala reitera su postura plasmada en el precedente jurisprudencial que decidió un caso similar entre las mismas partes (Ecodiesel Colombia S.A. y el municipio de Barrancabermeja), relacionado con la solicitud de devolución del saldo a favor proveniente de la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2017, por lo que las consideraciones allí expuestas serán reiteradas en esta ocasión¹⁵.

1. Solicitud de inaplicación del artículo 87 del Acuerdo 029 de 2005

En la sentencia de primera instancia se consideró que no procede la solicitud de inaplicación del artículo 87 del Acuerdo 029 de 2005, porque de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado emitida sobre el hecho generador del impuesto de avisos y tableros, no se advierte la contradicción alegada entre la norma municipal y la ley.

No obstante, el apelante cuestiona que el *a quo* omitió realizar el análisis de dicha solicitud, e insiste en que se realice un pronunciamiento sobre el mismo.

Al respecto, al igual que lo puso de presente la Sala en el precedente que se reitera, en atención a que el caso estudiado está asociado a la devolución de un saldo a favor, más no a la causación del tributo, se considera que este no es el escenario para analizar si se debe inaplicar el artículo 87 del Acuerdo 029 de 2005, norma que se refiere al hecho generador del impuesto de avisos y tableros en el municipio de Barrancabermeja, por tratarse de asuntos que se rigen por procedimientos diferentes.

De acuerdo con lo anterior, no procede la solicitud de inaplicación del artículo 87 del Acuerdo 029 de 2005.

2. Procedencia de la devolución de saldos a favor

La sociedad demandante discute que los actos acusados desconocieron las solicitudes de devolución de los saldos a favor, únicamente tomando como fundamento la configuración del hecho generador del tributo. Lo anterior, pese a que la inexactitud de las declaraciones no constituye una causal de rechazo de la devolución, de acuerdo con el artículo 857 del Estatuto Tributario.

Al respecto, el artículo 857 *ibidem*, aplicable en el municipio de Barrancabermeja en virtud de la remisión normativa del artículo 285 del Acuerdo 029 de 2005 y del artículo 59 de la Ley 788 de 2002¹⁶, establece:

¹⁵ Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 29 de febrero de 2024, expediente 27621, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁶ **Acuerdo 029 de 2005. Artículo 285: Normas generales de procedimiento:** Las normas del Estatuto Tributario Nacional sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos serán aplicables en el Municipio conforme a la naturaleza y estructura funcional de sus impuestos.
Ley 788 de 2002. Artículo 59. Procedimiento tributario territorial. Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación,



“Artículo 857. Rechazo e inadmisión de las solicitudes de devolución o compensación. Modificado por el artículo 141 de la Ley 223 de 1995. Las solicitudes de devolución o compensación se rechazarán en forma definitiva:

- 1. Cuando fueren presentadas extemporáneamente.*
- 2. Cuando el saldo materia de la solicitud ya haya sido objeto de devolución, compensación o imputación anterior.*
- 3. En el caso de los exportadores, cuando el saldo a favor objeto de solicitud corresponda a operaciones realizadas antes de cumplirse con el requisito de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores* previsto en el artículo 507.*
- 4. Cuando dentro del término de la investigación previa de la solicitud de devolución o compensación, como resultado de la corrección de la declaración efectuada por el contribuyente o responsable, se genera un saldo a pagar.*
- 5. <Numeral adicionado por el artículo 14 de la Ley 1430 de 2010. Cuando se compruebe que el proveedor de las Sociedades de Comercialización Internacional solicitante de devolución y/o compensación, a la fecha de presentación de la solicitud no ha cumplido con la obligación de efectuar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos a la fecha de presentación de la solicitud. (...)*

Las solicitudes de devolución o compensación deberán inadmitirse cuando dentro del proceso para resolverlas se dé alguna de las siguientes causales:

- 1. Cuando la declaración objeto de la devolución o compensación se tenga como no presentada por las causales de que tratan los artículos 580 y 650-1.*
- 2. Cuando la solicitud se presente sin el lleno de los requisitos formales que exigen las normas pertinentes.*
- 3. Cuando la declaración objeto de la devolución o compensación presente error aritmético.*
- 4. Cuando se impute en la declaración objeto de solicitud de devolución o compensación, un saldo a favor del período anterior diferente al declarado. (...)*

PARAGRAFO 2o. *Cuando sobre la declaración que originó el saldo a favor exista requerimiento especial, la solicitud de devolución o compensación solo procederá sobre las sumas que no fueron materia de controversia. Las sumas sobre las cuales se produzca requerimiento especial serán objeto de rechazo provisional, mientras se resuelve sobre su procedencia”.*

Sobre el alcance de esta disposición, la Sección, en el precedente que se reitera, señaló lo siguiente:

“Como se observa, el legislador fijó de forma taxativa las causales de rechazo y de inadmisión de la solicitud de devolución, por lo que la Administración no puede fundar su inadmisión o rechazo en razones que no están previstas en la disposición legal. Así lo ha considerado esta Sección al señalar que:

«[...] las taxativas causales de rechazo de solicitudes de devolución de saldos a favor «obedecen a aspectos formales, que no desvirtúan la existencia o el importe del saldo a favor» Por esta razón, también ha señalado que, la DIAN carece de competencia para rechazar una solicitud de devolución con fundamento en aspectos sustanciales que impliquen la modificación de la declaración tributaria en la cual se sustenta o que exijan del contribuyente explicaciones que son propias de un proceso de determinación oficial y no del trámite de devoluciones, que es eminentemente formal.

Así las cosas, en opinión de la Sala, la DIAN no puede convertir el trámite de devolución de saldos a favor en un proceso de determinación oficial, porque mientras el saldo a favor registrado en una

discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.



declaración privada no sea desconocido o modificado mediante una liquidación oficial de revisión, este representa una obligación dineraria a cargo de la Administración de la que es acreedor el contribuyente o responsable.

De manera coherente con lo expuesto, **en los casos en que la Administración Tributaria advierta posibles inexactitudes en la declaración que sustenta la solicitud de devolución del saldo a favor, el artículo 857-1 del Estatuto Tributario le otorga la posibilidad de suspender el término de devolución, hasta por 90 días, con el fin de que la División de Fiscalización inicie una investigación para verificar la procedencia, exactitud o veracidad del saldo a favor y, en caso de encontrarlo improcedente, expida un requerimiento especial para modificar el saldo a favor liquidado por el contribuyente o responsable en su denuncia privado¹⁷». Se destaca.**

Así, como el trámite de devoluciones es eminentemente formal, no es admisible que en su curso se ventilen aspectos que son propios de un proceso de revisión de la declaración que sustenta su solicitud, pues en aquellos casos en los que la Administración advierta posibles inexactitudes, el mismo legislador estableció un procedimiento de investigación previa a la devolución, que da lugar a la suspensión del término para tal fin, para que así se pueda verificar la procedencia, exactitud o veracidad del saldo a favor reclamado. Una vez terminada la investigación, si no se produce requerimiento especial se procederá a la devolución del saldo a favor (art. 857-1 ET).

Además, como lo ha mencionado la Sala, los procesos de devolución no permiten verificar la correcta determinación de los tributos, pues se parte de la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, prevista en el artículo 746 del ET, la cual se desvirtúa mediante un proceso de determinación en los términos señalados en los artículos 702 y siguientes del citado ordenamiento”. (Énfasis original).

En el caso concreto, se analizan de forma conjunta la legalidad de las Resoluciones Nros. 0043, 0056, 0055, 0053, 0051, 0058, 0057, 0052 y 0054 de 2019, y sus confirmatorias, por medio de las cuales la Secretaría de Hacienda y del Tesoro del municipio de Barrancabermeja negó las solicitudes de devolución. Actos que fundamentan de igual forma su decisión, así:¹⁸.

“1.11 De la revisión de la documentación enviada por el contribuyente se detectó las siguientes inexactitudes, relativas a la presentación de las declaraciones Retención y Autorretención del impuesto de industria y comercio:

1.11.1 La declaración presentada inicialmente fue sujeta a corrección con número A2018015647, donde el contribuyente elimina el impuesto por concepto de Avisos y Tableros. El resultado de esta modificación es un pago en Exceso. Como se había mencionado anteriormente en el numeral 1.10, durante la práctica de Inspección Tributaria se observó que el contribuyente cuenta con un Aviso, el cual lo da a conocer en nuestro municipio.

1.12. Teniendo en cuenta lo anterior, la declaración sujeta de devolución presenta inexactitud ya que no liquidó el impuesto de Avisos y Tableros cuando existe la obligación de hacerlo, según artículo 857-1 del estatuto tributario Literal 3 Cuando a juicio del administrador exista un indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor. El Acuerdo 029 de 2005 en su Artículo 87 modificado por el Artículo 24 del Acuerdo 032 de 2013 nos indica como hecho generador del Impuesto Complementario de Avisos y Tableros lo constituye el anuncio, la difusión o divulgación, a través de cualquier medio o colocación física de avisos o vallas en la fachada del establecimiento u otros sitios que tenga como fin dar a conocer la empresa, su actividad, sus establecimientos, productos, campañas e identificación de marcas.”

Como se observa, los anteriores argumentos no atienden a las causales taxativas previstas en el artículo 857 del Estatuto Tributario para negar la devolución del saldo

¹⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de mayo de 2021, expediente 25239, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁸ Samái Tribunal, índice 20. PDF EXPEDIENTE R.0043 DE 2019.pdf, páginas 62 a 64. Se transcribe como ejemplo, la Resolución Nro.043 de 2019, que negó la devolución del saldo a favor referente a la declaración del mes de enero del año gravable 2018.



a favor reclamado, pues como se advierte, están relacionados con aspectos propios de un proceso de revisión de la declaración que sustenta la solicitud.

Es preciso tener en cuenta que la Administración procedió a realizar una investigación previa a la devolución, lo que se desprende de los actos acusados cuando se afirma que según el literal 3 del artículo 857-1 del Estatuto Tributario¹⁹ existe “*indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor*”, así como de la práctica de la inspección tributaria del 21 de febrero de 2019 y de la expedición de los requerimientos para corregir proferidos respecto de cada una de las declaraciones que sustentan las solicitudes de devolución.

Sin embargo, la Sala advierte que en el expediente no obra prueba que permita demostrar que una vez terminada dicha investigación se haya expedido requerimiento especial con el fin de modificar las declaraciones de corrección en la que consta el saldo a favor solicitado en devolución. Lo que se constata, además, en los actos acusados en los cuales no se hizo referencia a la existencia de un requerimiento especial, ni el mismo fue invocado como sustento. Por lo anterior, al no haberse expedido el requerimiento especial, en aplicación del numeral tercero del artículo 857-1 del Estatuto Tributario, lo propio era proceder con la devolución.

Así, como lo señaló la Sala en el precedente reiterado²⁰, no es de recibo que en los actos que niegan la devolución del saldo a favor, la Administración analice la inexactitud de las declaraciones, para sustentar su decisión, pues como se expuso con anterioridad, el trámite de devoluciones es eminentemente formal y al no existir prueba de que se profirió requerimiento especial en relación con dicha declaración, le asiste razón a la parte actora al afirmar –en la demanda- que la entidad municipal «*no ha controvertido el saldo a favor solicitado por la Sociedad Demandante*».

De manera que, resulta improcedente el rechazo de las solicitudes de devolución, en la medida que no se sustenta en las causales taxativas establecidas en el artículo 857 del Estatuto Tributario.

Conforme con lo expuesto, ante la existencia de las declaraciones privadas que gozan de presunción de veracidad, las cuales no han sido desvirtuadas, en las que se reflejan los saldo a favor solicitados en devolución, y sin que esté probada causal de rechazo en los términos del artículo 857 del Estatuto Tributario, lo procedente es ordenar la devolución de los saldos a favor solicitados.

Con todo, la Sala pone de presente que no hay lugar a los argumentos expuestos en la contestación de la demanda que controvierten la temporalidad en la presentación de las declaraciones, en la medida que ese aspecto no fue objeto de discusión en los actos acusados. En todo caso, se pone de presente que esos

¹⁹ **Estatuto Tributario.** Artículo 857-1 Investigación previa a la devolución o compensación. Modificado por el artículo 142 de la Ley 223 de 1995. El término para devolver o compensar se podrá suspender hasta por un máximo de noventa (90) días, para que la División de Fiscalización adelante la correspondiente investigación, cuando se produzca alguno de los siguientes hechos: (...)

3. Cuando a juicio del administrador exista un indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor, en cuyo caso se dejará constancia escrita de las razones en que se fundamenta el indicio, o cuando no fuere posible confirmar la identidad, residencia o domicilio del contribuyente. (...)

Terminada la investigación, si no se produce requerimiento especial, se procederá a la devolución o compensación del saldo a favor. Si se produjere requerimiento especial, sólo procederá la devolución o compensación sobre el saldo a favor que se plantee en el mismo (...). (Énfasis de la Sala).

²⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 29 de febrero de 2024, exp. 27621, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto



argumentos tampoco configuran una causal de rechazo prevista en el artículo 857 *ibidem*.

En consecuencia, prospera el recurso de apelación.

3. Decisión

De conformidad con el análisis realizado se procede a revocar la decisión de primera instancia, para en su lugar declarar la nulidad de los actos demandados. A título de restablecimiento de derecho se ordena la devolución de la suma de \$ 284.875.000, correspondiente al total saldo a favor que se deriva de las declaraciones de corrección de retenciones y autorretenciones del impuesto de industria y comercio de los períodos enero a septiembre del año gravable 2018, junto con los intereses corrientes y moratorios previstos en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario.

Los intereses corrientes en los términos del artículo 863 *ibidem* proceden a partir de la fecha de notificación de las resoluciones que negaron la solicitud de devolución, hasta la ejecutoria de la presente providencia. Por su parte, los intereses moratorios se reconocerán y liquidarán a partir del día siguiente a la ejecutoria de esta sentencia, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en ambas instancias, comoquiera que prosperó el recurso de apelación y no se encuentran probadas.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia del 10 de octubre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander. En su lugar, se dispone:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la Resoluciones Nros. 0043, 0056, 0055, 0053, 0051, 0058, 0057, 0052 y 0054 de 2019, que negaron las solicitudes de devolución de saldo a favor derivados de las declaraciones de autorretención y retención del impuesto de industria y comercio de los períodos enero a septiembre del año gravable 2018, así como de las Resoluciones Nro. 0246, 0245, 0241, 0244, 0240, 0239, 0238, 0243 y 0242 de 2019, por medio de las cuales se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra las resoluciones antes citadas, actos que fueron proferidos por el municipio de Barrancabermeja.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, y como consecuencia de la anterior declaración, **ORDENAR** al municipio de Barrancabermeja devolver a Ecodiesel Colombia S.A. la suma de DOSCIENTOS OCHENTA Y CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS SETENTA Y CINCO MIL PESOS (\$284.875.000), junto con los intereses corrientes y moratorios previstos en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario, según lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

2. **Sin condena** en costas en ambas instancias.



3. **Reconocer** personería al abogado Alberto Elías González Mebarak, como apoderado de la parte demandada, en los términos del poder obrante en el índice 24 de Samai.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente 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

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>