

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., veintitrés (23) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación:	05001-23-33-000-2015-00210-01 (26961)
Demandante:	Procesadora de Cales, Procecal SAS
Demandada:	DIAN
Temas:	Devolución saldos a favor. Imputación de saldos a favor, cuya solicitud de devolución fue negada. Conceptos DIAN.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 13 de diciembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia que decidió (índice 2)¹:

Primero. Declarar la nulidad de la Resolución de Devolución y/o Compensación nro. 15727, del 24 de diciembre de 2013, (...) y de la Resolución nro. 133, del 16 de septiembre de 2014, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración.

Segundo. Ordenar a la entidad demandada (...) devolver a Procesal SAS la suma de (...) \$159.464.000, por concepto de saldo a favor con fundamento en la declaración del impuesto sobre la renta del período gravable 2012, más los intereses corrientes desde la notificación del acto administrativo que rechazó la devolución del saldo a favor hasta la ejecutoria de esta providencia y, los moratorios correspondientes de conformidad con el artículo 863 del ET.

Tercero. No hay lugar a condena en costas en esta instancia (...).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante resoluciones nros.15727, del 24 de diciembre de 2013, y 133, del 16 de septiembre de 2014, la demandada reconoció la compensación de una parte del saldo a favor reflejado en la declaración de renta del año gravable 2012 y, rechazó el monto de \$159.464.000, debido a que previamente la Administración, había rechazado de forma definitiva la petición de devolución presentada extemporáneamente (índice 2).

ANTECEDENTES PROCESALES

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

¹ Del repositorio informático Samai. En sentencia complementario del 15 de marzo de 2022, el tribunal adicionó el reconocimiento de intereses corrientes en el ordinal segundo del fallo emitido.

Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (índice 2):

A. A título de nulidad. Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que, como consecuencia de estar plenamente probada la ilegalidad de los Actos Administrativos Demandados, se sirva declarar la Nulidad Absoluta de (i) la Resolución de Devolución y/o Compensación nro. 15727 expedida el 24 de diciembre de 2013 (...); y de (ii) la Resolución nro. 133 del 16 de septiembre de 2014, por la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración, (...) por medio de las cuales se negó la devolución del saldo a favor a que tenía derecho la Compañía por un valor de \$159.464.000, (...).

En caso de que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por Procecal durante este proceso, solicito la nulidad parcial de los actos mencionados, derivada de los fundamentos aceptados.

B. A título de restablecimiento del derecho. Solicito respetuosamente a su Honorable Despacho que se sirva ordenar la devolución del saldo a favor a que tiene derecho la Compañía por un valor de ciento cincuenta y nueve millones cuatrocientos sesenta y cuatro mil pesos (\$159.464.000), el cual fue solicitado en devolución y /o compensación el pasado 19 de octubre de 2013 con fundamento en la declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2012. Adicionalmente, solicito a su Honorable Despacho que de conformidad con los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario², se sirva ordenar a la Autoridad Tributaria el pago de los intereses corrientes y moratorios a favor de la Compañía a que hubiere lugar al momento de la decisión.

En caso de que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por Procecal durante este proceso, solicito se determine el importe relacionado con las modificaciones consideradas por su honorable Despacho.

C. Costas del proceso y agencias en derecho. Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que, teniendo en cuenta que los Actos Administrativos Demandados contradicen el ordenamiento jurídico en forma flagrante, se condene en costas a la parte demandada, como consecuencia de la declaratoria de Nulidad Absoluta o Parcial de los Actos Administrativos demandados (...).

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 6.º, 95.9, 228, 363 de la Constitución; 1524 del CC (Código Civil, Ley 84 de 1873); 831 del CCo (Código de Comercio, Decreto 410 de 1971); 683, 815, 816, 850, 854 del ET; 264 de la Ley 223 de 1995; 43 de la Ley 962 de 2005; 2.º, 3.º, 7.º, 8.º y 13 del Decreto 2277 de 2012, bajo el siguiente concepto de violación (índice 2):

La demandante expuso que en los actos acusados, la autoridad aceptó la compensación de una porción del saldo a favor autoliquidado en su declaración de renta del período 2012 y rechazó la devolución de la suma de \$159.464.000 que había sido imputada de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, ya que la autoridad consideró que sobre ese monto previamente hubo una solicitud de devolución que fue rechazada de forma definitiva, por haber sido presentada extemporáneamente, por lo cual ese saldo no podía volverse a reclamar ni en devolución, compensación o imputación, de acuerdo con la doctrina vigente para el momento de la petición de devolución que estaba contenida en el Concepto nro. 048129, del 02 de agosto de 2013, pero que fue revocado mediante el Concepto nro. 0004 del 07 de enero de 2014.

Adujo que los artículos 815 y 850 del Estatuto tributario, preveía que los contribuyentes que liquidaran saldos a favor en sus declaraciones, estaban facultados para imputarlos en el período siguiente o para solicitarlos en devolución o compensación. Asimismo, señaló que la causal de rechazo determinada por la Administración no estaba prevista en las causales del artículo 857 del ET, ni hubo incumplimiento de los requisitos enunciados en los artículos 815, 816, 850 ídem ni de los ordinales 2.º, 7.º, 8.º y 13 del Decreto 2277 de 2012. Además de que dicho saldo a favor no había sido devuelto ni compensado, así que podía imputarlo en el año siguiente y pedirlo en devolución, aunque previamente se

hubiere rechazado su devolución. Por otro lado, indicó que la demandada debía aplicar los conceptos vigentes al resolver el recurso de reconsideración en aplicación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, y que los actos estuvieron falsamente motivados, puesto que las dos sentencias de esta corporación en que se sustentan, no señalan, ni concluyen lo que adujo la Administración.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 2).

Adujo que la porción del saldo a favor autoliquidado en el período 2012 que ascendió a \$159.464.000, del impuesto sobre la renta a cargo de la demandante, no podía ser objeto de devolución en vista de que, con anterioridad, mediante la Resolución nro. 535, del 28 de diciembre de 2012, le fue negado de forma definitiva la devolución de ese saldo originado desde la declaración de renta del año gravable 2011, debido a la extemporaneidad de la petición, conforme a lo previsto en el ordinal 1.º del artículo 857 del ET. A su entender, las tres alternativas con que cuentan los contribuyentes para reclamar los excesos de saldos a su favor son excluyentes (devolverse, compensarse o imputarse en períodos siguientes), por lo que tras emplear una de ellas se pierde la posibilidad de las otras, lo que significa la extinción del derecho para obtener el monto del saldo reclamado, conforme a lo establecido en el Concepto nro. 48129, del 02 de agosto de 2013, que si bien fue revocado por el Oficio nro. 001960, del 16 de enero de 2014, tal revocatoria fue posterior a la petición de devolución, por lo que el nuevo criterio de la Administración aplicaría a hechos subsiguientes y no a los regidos por la anterior posición jurídica.

Por último, se opuso a la petición de condena en costas, bajo el entendido de que estaría asociada a la reclamación de perjuicios que no están acreditados en el plenario.

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda (índice 2). Aunque reconoció que la autoridad en el Concepto nro. 48129, del 02 de agosto de 2013, tuvo la tesis de que el rechazo por extemporaneidad de la petición de devolución de saldos a favor es definitivo y no da lugar a emplear las restantes alternativas que prevé la normativa sobre los excesos de saldos, el tribunal advirtió que la actual posición jurisprudencial del Consejo de Estado (sentencia del 07 de mayo de 2020, exp. 22842. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez) es que, el rechazo de la petición de devolución de los saldos a favor, no excluye la posibilidad de reintentar la solicitud infructuosa acreditando los requisitos exigidos por la ley o, de ser el caso, emplear las restantes alternativas de imputación o compensación a escogencia del contribuyente; posición coincidente con la postura asumida por la Administración con base en conceptos posteriores al señalado por el extremo pasivo.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del tribunal (índice 2). Planteó que el *a quo* desatendió la temporalidad y vigencia de la jurisprudencia y doctrina, específicamente el Concepto nro. 048129, del 02 de agosto de 2013, que en su entender rigió la situación jurídica de la peticionaria de devolución del saldo a favor rechazado de forma definitiva por extemporaneidad y que mientras rigió tuvo como finalidad evitar los abusos de las formas cuando no se subsanaba el yerro de haber pedido intempestivamente la devolución, pues aunque esa doctrina fue revocada con posterioridad, junto con el cambio jurisprudencial

acaecido en el mismo sentido de autorizar la utilización de los restantes mecanismos de imputación o compensación de los saldos a favor, ello tendría aplicabilidad para hechos acaecidos en vigencia de esa nueva tesis jurídica, pero en lo que respecta al caso promovido por la demandante tendría que resolverse a la luz de la jurisprudencia y de la doctrina de la DIAN que rigió para el momento de la petición de devolución que fue rechazada y que provocó la expedición de los actos acusados. Finaliza concluyendo que la imputación por la que optó el actor no corresponde a la corrección del vicio del año anterior (extemporaneidad) y que el rechazo definitivo por tal causal no era subsanable.

Adicionalmente señaló como improcedente la petición de adición de la sentencia de primera instancia, dijo que la sentencia, aunque no se ajusta a los postulados que regulaban la materia para la época, recoge los extremos de la litis y en consecuencia no había lugar a sentencia complementaria.²

Pronunciamientos finales

La demandada y el ministerio público guardaron silencio (índice 14). La actora insistió en la legalidad de la posición jurídica del tribunal y recalcó que la orden de reconocimiento de los intereses corrientes que fue adicionada a la sentencia fue concordante con las pretensiones de la demanda.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que accedió a la petición de devolución de la parte del saldo a favor desconocida por la apelante en los actos anulados. Concretamente, corresponde analizar si el saldo a favor, cuya devolución fue rechazada por extemporánea, podía ser imputado a períodos posteriores y si la Administración estaba habilitada para negar la solicitud de devolución del saldo a favor, con fundamento en la doctrina vigente para la época de la petición.

2- Gira el debate en torno a que, la demandante autoliquidó un saldo a favor susceptible de devolución en su declaración del impuesto sobre la renta del período gravable 2011 por valor de \$159.464.000, el cual solicitó en devolución el 25 de octubre de 2012 (f. 170), siendo rechazado por haber sido intempestiva la solicitud, por no haberse presentado dentro de los seis (6) meses siguientes, por tener la declaración beneficio de auditoría, tras lo cual, la actora imputó el saldo a favor a la declaración de renta del periodo siguiente (2012) generando un saldo acumulado de \$287.924.000 que luego reclamó en devolución el 29 de agosto de 2013 (ff. 82 a 83 vto.).

Luego de surtirse el correspondiente trámite, la Administración compensó solo la parte del saldo a favor generado en el período 2012 y negó la parte imputada, proveniente del año gravable 2011, aduciendo que ese saldo ya había sido objeto de pronunciamiento definitivo (rechazado por solicitud extemporánea) y que, por tanto, no podía recaer sobre el mismo, una nueva petición de devolución, ni imputación o compensación, según los conceptos nros. 028807, del 04 de mayo de 2012; 048129, del 02 de agosto de 2013 y la sentencia del 19 de mayo de 2011 (exp. 17266, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez); precisó que, si bien los conceptos habían sido revocados en el año 2014, eran aplicables

² Se advierte que posterior al escrito de apelación, el tribunal accedió a tal solicitud para incluir el reconocimiento de intereses corrientes y, tras su notificación, la demandada no amplió su impugnación sobre lo decidido en esa providencia complementaria.

al momento de la petición de devolución.

A efectos de definir el debate planteado, advierte la Sala que esta judicatura se pronunció en un caso similar, mediante sentencia del 07 de mayo de 2020, (exp. 22842, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), donde se debatía la procedencia de imputar y reclamar en devolución los saldos a favor previamente rechazados por la Administración, por lo que en lo pertinente, reiterará el criterio de decisión allí contenido.

En tal oportunidad, la Sección señaló que se debía partir de considerar los artículos 815 y 850 del ET que consagran tres alternativas respecto de los saldos a favor declarados, así: «i) *imputarlos en la liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable* ii) *compensarlos con deudas o sanciones tributarias* o iii) *solicitarlos en devolución*», opciones que si bien son excluyentes, lo que implican es que no pueden ser implementadas de forma simultánea respecto de un mismo saldo a favor, no impiden que, si una de las opciones resulta infructuosa, pueda acudir a alguna de las restantes o, incluso, a la misma que resultó infructuosa si a ello hubiere lugar, acorde con la situación particular.

Entonces el hecho de que se niegue por parte la Administración la devolución o compensación de un saldo a favor, no se erige como un impedimento para que el administrado pueda imputar ese saldo a favor a la declaración del período gravable siguiente, y una vez incorporado en tal declaración, proceda a solicitarlo en devolución o compensación, cuya procedencia, en todo caso, puede ser verificada por la autoridad siguiendo el correspondiente procedimiento de revisión (Sentencia del 26 de febrero del 2015, exp. 19569, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

Si bien lo anterior resulta suficiente para confirmar la sentencia de primera instancia que anuló los actos acusados, la Sala advierte que la entidad apelante reprocha que, el *a quo* desatendió la temporalidad del Concepto nro. 048129, del 02 de agosto de 2013, que a su juicio rigió la situación jurídica de la peticionaria de devolución del saldo a favor rechazado de forma definitiva por extemporaneidad.

Para dilucidar lo anterior, se remitirá la Sala a la Sentencia del 10 de febrero de 2022, exp. 23295, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez, oportunidad en la cual, se precisó que al tenor de la jurisprudencia constitucional³, los conceptos de las autoridades tributarias carecen de alcance normativo al punto que no le es exigible a los obligados tributarios acatar dictados de la doctrina administrativa, en tanto que los agentes externos a la Administración no están sometidos a la unidad de doctrina que se adopte en los referidos conceptos, de manera que el sujeto obligado queda en libertad de escoger o no las formulaciones interpretativas de esos actos administrativos, porque estos no tienen rango o fuerza de ley, sino que son una fuente auxiliar interpretativa que se insiste, no son vinculantes para los administrados. Si bien a la luz del artículo 264 de la Ley 222 de 1995 (vigente para la época de los hechos), los contribuyentes podían sustentar la legalidad de sus actuaciones en sede administrativa y en vía judicial, en conceptos de la Subdirección Jurídica de la DIAN, dicha previsión estaba orientada a salvaguardar al contribuyente, pero no le resultaban vinculantes.

Y es por todo lo anterior que no resulta de recibo el argumento de la apelante, en el sentido de que la solicitud de devolución debía resolverse con el criterio doctrinario de la DIAN vigente para ese momento. En todo caso, se precisa advertir que los jueces, en sus decisiones, solo están sujetos a la aplicación de la Constitución y la ley, acorde con lo cual, el actor estaba habilitado a hacer uso de la opción de imputación al período gravable

³ Sentencias C-487 de 1996, MP: Antonio Barrera Carbonell y C-514 de 2019, MP: Cristina Pardo Schlesinger.

siguiente, tras habersele negado la devolución del saldo a favor, conforme se analizó en precedencia.

Por todo lo expuesto, la Sala confirmará la decisión del *a quo*, sin perjuicio de lo cual se tendrá que modificar el ordinal primero que declaró la anulación, en el sentido de que la declaratoria debe ser parcial, en tanto, en ese mismo acto se accedió a la compensación de una parte del saldo a favor solicitado por la actora, sobre lo cual no hubo reparo alguno, de manera que su legalidad debe ser mantenida. En cambio, se anulará plenamente el acto que desató el recurso de reconsideración.

También se precisa advertir que, la sentencia complementaria emitida por el Tribunal, para incluir el reconocimiento de los intereses corrientes, no fue objeto de impugnación tras su notificación el 16 de marzo de 2022 (índice 30)⁴, de modo que sobre ese punto de la providencia se configura fuerza ejecutoria.

3- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme a lo establecido en 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. Modificar el ordinal primero de la sentencia apelada, el cual quedará así:

Primero. Declarar la nulidad parcial de la Resolución de Devolución y/o Compensación nro. 15727, del 24 de diciembre de 2013, (...) y de la Resolución nro. 133, del 16 de septiembre de 2014, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración.

2. En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

<p>(Firmado electrónicamente) MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO Presidenta</p>	<p>(Firmado electrónicamente) STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO</p>
<p>(Firmado electrónicamente) MILTON CHAVES GARCÍA</p>	<p>(Firmado electrónicamente) WILSON RAMOS GIRÓN</p>