

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

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintisiete (27) de junio de dos mil dieciocho (2018)

Radicación: 05001-23-31-000-2011-00111-01 (20908)
Asunto: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE ANTIOQUIA
Demandado: U.A.E. DIAN
Temas : Impuesto al patrimonio – año gravable 2008

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 5 de noviembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda¹.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

"PRIMERO. SE DECLARAN NO PROBADAS las excepciones de ineptitud del libelo introductor al solicitar la nulidad de actos de trámite e indebido agotamiento de la vía gubernativa, propuestas por la DIAN, por lo expuesto en las consideraciones precedentes.

SEGUNDO. SE DENIEGAN las súplicas de la demanda por lo indicado en la motivación de esta providencia.

TERCERO. Sin condena en costas".

ANTECEDENTES

El 29 de mayo de 2008, la CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE ANTIOQUIA - COMFAMA presentó por vía electrónica la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2008 a través del formulario No. 4207601006459, en la que liquidó como base para el impuesto la suma de \$155.257.879 y un total impuesto a pagar por \$1.863.095.000².

El 30 de mayo de 2008, COMFAMA pagó el 50% del impuesto mediante recibo oficial No. 23973927 (234050123770744) del Banco de Occidente;

¹ Folios 184 a 197

² Folio 71

y el 16 de septiembre de esa misma anualidad, pagó el 50% restante a través del recibo No. 23366827 (23405012401201).

El 11 de agosto de 2010, la CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE ANTIOQUIA - COMFAMA solicitó la devolución de pago de lo no debido por \$1.766.419.000. Ello, porque los recursos de la seguridad social no están gravados con el impuesto al patrimonio³. Para tal efecto, presentó los formatos Nos. DI 2008201017378⁴ y DI 2008201017383⁵.

El 1 de septiembre de 2010, la DIAN expidió los Autos 1007⁶ y 1008⁷, por los cuales inadmitió la solicitud de devolución por cada formato y recibo de pago. En los autos se concedió a COMFAMA un mes para subsanar los errores e inconsistencias de la solicitud. Los autos inadmisorios se notificaron por correo el 9 de septiembre de 2010⁸.

DEMANDA

La CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE ANTIOQUIA - COMFAMA, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del C.C.A., formuló las siguientes pretensiones⁹:

"Con soporte en las consideraciones de derecho y en los hechos expuestos, así como en las pruebas aportadas y aducidas, obrando según me ha mandado la CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE ANTIOQUIA - COMFAMA, con el debido respeto elevo ante ese Honorable Tribunal, las siguientes peticiones:

- 1.** *Que se declare la nulidad de la operación administrativa mediante la cual se inadmitió la devolución del impuesto al patrimonio por el período gravable 2008 pagado sin causa legal. Dicha operación está contenida en los siguientes proveídos:*
 - *Auto inadmisorio número 1007 CÓDIGO 105 de septiembre 7 de 2010 y*
 - *Auto inadmisorio número 1008 CÓDIGO 105 de la misma fecha.*
- 2.** *Que, además, se le restablezca en su derecho y se ordene la devolución de \$1.766.419.000 suma pagada sin causa legal, más los intereses corrientes y moratorios en los términos contemplados en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario, en las versiones de los mismos vigentes antes de entrar a regir la Ley 1430 de diciembre 29 de 2010.*

Los intereses corrientes desde el día en que se notificaron a la demandante los autos inadmisorios números 107 y 108 de septiembre 7 de 2010, hasta la fecha de providencia definitiva que ordene la devolución.

³ Folios 54 a 67

⁴ Folio 68

⁵ Folio 69

⁶ Folios 158 a 160

⁷ Folios 120 a 122

⁸ Según lo afirman las partes y no es objeto de controversia.

⁹ Folios 38 y 39

Los intereses moratorios a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, en todo caso sin que coexistan con los intereses corrientes”.

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 720, 850, 857 del Estatuto Tributario.
- Artículos 50 y 135 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 25, 26, 27, 28, 29 y 30 de la Ley 1111 de 2006.
- Artículo 20 de la Ley 789 de 2002.
- Artículos 21 y 22 del Decreto 1000 de 1997.

Como concepto de la violación, expuso, en síntesis, lo siguiente:

1. Carácter definitivo de los actos administrativos que se demandan

Los Autos 107 y 108 de 1 de septiembre de 2010, por los cuales la DIAN inadmitió la solicitud de devolución de pago de lo no debido presentada por la Caja de Compensación Familiar de Antioquia, contienen una decisión que puso fin a la actuación administrativa, por lo que son susceptibles de ser demandados ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

2. Causal de inadmisión de la solicitud de devolución del pago de lo no debido

En los actos demandados, la DIAN señaló como causal de inadmisión de la solicitud de devolución, la prevista en el numeral 2 inciso 2 del artículo 852 del Estatuto Tributario, pues a su juicio, la petición se presentó sin el lleno de los requisitos formales.

El artículo 850 del Estatuto Tributario establece que la devolución del pago de lo no debido se registrará por el procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor, es decir, el Decreto 1000 de 1997, que consagra como requisitos:

1. Que la solicitud de devolución sea diligenciada en los formatos oficiales establecidos por la DIAN.
2. Que la presentación se realice ante la Administración de Impuestos donde se efectuó el pago, personalmente por el contribuyente o responsable o por su representante legal.
3. Que se anexe certificado de existencia y representación legal, copia del poder otorgado en debida forma y garantía a favor de la Nación.
4. Que se indique el número de autoadhesivo y fecha de los recibos de pago.

Sostuvo que no era exigible el poder y la garantía, porque COMFAMA no actuó ante la Administración a través de apoderado ni optó por prestar garantía. No obstante, cumplió con los demás requisitos establecidos en la

norma, por lo que no había lugar a la inadmisión de la solicitud de devolución. Además, la DIAN omitió en los actos acusados determinar cuáles fueron los requisitos formales incumplidos, circunstancia que impidió que la Caja de Compensación Familiar ejerciera su derecho de defensa y contradicción.

Tampoco procedía el rechazo definitivo de la solicitud de devolución del pago de lo no debido con fundamento en el artículo 857 del Estatuto Tributario, toda vez que esta se presentó el 11 de agosto de 2010, es decir, en forma oportuna, pues los 5 años de la prescripción se empezaron a contabilizar a partir del pago de la segunda cuota efectuada el 16 de septiembre de 2008 y la suma objeto de la solicitud no había sido devuelta o compensada con anterioridad.

3. Agotamiento de la vía gubernativa

La Administración se equivocó al inadmitir a solicitud de devolución, pues ante el incumpliendo de los requisitos formales que invoca la demandada lo que procedía era el rechazo definitivo de la petición. En consecuencia, actora no tuvo la posibilidad de interponer el recurso de reconsideración contra dicha decisión de conformidad con lo previsto en el artículo 720 del Estatuto Tributario.

4. Devolución del pago de lo no debido

Con fundamento en lo dispuesto en el la Ley 1111 de 2006, COMFAMA presentó la declaración del impuesto al patrimonio, correspondiente al año 2008, en la que tuvo en cuenta como base gravable el patrimonio líquido a 1 de enero de 2007. Sin embargo, no excluyó los recursos provenientes del 4% de aportes sobre la nómina de los trabajadores, los cuales tienen naturaleza parafiscal y hacen parte del Sistema de Seguridad Social.

De acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Constitucional¹⁰, los recursos que manejan las Cajas de Compensación Familiar, diferentes a los que provienen de las actividades industriales y comerciales, son una especie de la seguridad social y, por ende, los cobija la prohibición prevista en el artículo 48 de la Constitución Política.

Bajo ese entendido, la actora liquidó y pagó el impuesto al patrimonio sobre una base mayor, pues incluyó recursos de la seguridad social, tal como lo demuestra el certificado del revisor fiscal, lo que generó un pago de lo no debido y deterioro en la prestación de los servicios de la Caja de Compensación Familiar.

Si bien es cierto que para la fecha en que la demandante presentó la solicitud de devolución, la declaración del impuesto al patrimonio no podía ser objeto de corrección según lo previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario y, consecuencia, se encontraba en firme de acuerdo con el

¹⁰ Sentencias C-575 de 1992, C-508 de 1997, C-183 de 1997, C-1173 de 2001, C-655 de 5 de agosto de 2003, C-041 de 2006, C-341 de 2007 y C-393 de 2007.

artículo 714 del mismo estatuto, también lo es que COMFARMA conservó el derecho de solicitar la devolución de la suma que pagó sin causa legal dentro del término establecido para la prescripción de la acción ejecutivas prevista en el artículo 2536 del Código Civil, máxime cuando del pago del impuesto sobre una base mayor se derivó el desvío de los recursos del sistema del subsidio familiar, que forman parte del Sistema Integral de la Seguridad Social.

En esas condiciones, la actuación de la Administración Tributaria desconoció los principios de economía, celeridad y lealtad procesal.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA¹¹

En la contestación de la demanda, la DIAN presentó las siguientes excepciones:

i) Acto administrativo no demandable

Los autos inadmisorios 1007 y 1008 de 1 de septiembre de 2010 no son demandables, toda vez que se tratan de actos de trámite que no ponen fin a la actuación administrativa, ni modifican en forma definitiva la situación jurídica particular del administrado.

Lo anterior, porque el interesado tiene la posibilidad de presentar de nuevo la solicitud de devolución y subsanar los errores o los requisitos formales. En caso contrario, la Administración rechaza en forma definitiva la solicitud y contra esta decisión procede el recurso de reconsideración conforme con lo previsto en el artículo 720 del Estatuto Tributario.

ii) Indebido agotamiento de la vía gubernativa

La demandante no culminó la actuación administrativa reseñada en el punto anterior, por lo tanto, no agotó la vía gubernativa, requisito previo e indispensable para poder acudir en acción de nulidad y restablecimiento del derecho ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Con respecto al fondo del asunto, la Administración se opuso a las pretensiones de la demanda, para lo cual, sostuvo, en síntesis, lo siguiente:

1. Inadmisión de la solicitud de devolución del pago de lo no debido

Por disposición del artículo 21 del Decreto 1000 de 1997, procede la devolución o compensación de los pagos efectuados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cuando no exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento.

¹¹ Folios 163 a 170

En materia tributaria, se presenta las devoluciones del pago de lo no debido, cuando concurren los siguientes elementos:

- i) Existir un pago del contribuyente a nombre de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
- ii) Que dicho pago carezca de todo fundamento jurídico, real o presunto.
- iii) Que el pago obedezca a un error de quien lo hace, aun cuando el error sea de derecho.

En el presente caso, la Caja de Compensación Familiar de Antioquia – COMFAMA en su condición de contribuyente declarante del impuesto sobre la renta, es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio y, por tanto, debe liquidar el tributo sobre el patrimonio líquido vinculado a las actividades industriales, comerciales y financieras distintas a la inversión de su patrimonio y diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

Las glosas que registra la contribuyente gozan de presunción de legalidad [artículo 746 del Estatuto Tributario] y no pueden ser desconocidas ni modificadas sino mediante los procedimientos previstos legalmente para su corrección voluntaria o su modificación oficial.

COMFAMA no presentó corrección a la declaración del impuesto al patrimonio del año gravable 2008, dentro del término previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario. Por lo tanto, no se configura un pago de lo no debido y en ese sentido, esto constituye razón suficiente para inadmitir la solicitud de devolución por la falta del cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 857 del mismo estatuto.

La demandante argumenta que cometió un error en la declaración del impuesto al patrimonio al incluir en la base gravable para liquidar el impuesto lo recaudado del 4% de la nómina por concepto de subsidio familiar, lo cual hace parte de la seguridad social. Por lo tanto, para que se configurara el pago de lo no debido, la demandante debió corregir la declaración privada dentro de los términos legales y bajo el procedimiento que para estos efectos consagra el ordenamiento legal.

En cuanto a los intereses moratorios y corrientes de que tratan los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario, no deben reconocerse porque no se evidencia la existencia de un pago de lo no debido.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante sentencia del 5 de noviembre de 2013¹², resolvió i) declarar no probadas las excepciones de ineptitud de la demanda e indebido agotamiento de la vía gubernativa; (ii) negar las pretensiones de la demanda y iii) negar la condena en costas. Las razones fueron las siguientes:

¹² Folios 184 a 197

1. Excepciones de inepta demanda e indebido agotamiento de la vía gubernativa

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 850 del Estatuto Tributario, en concordancia con el Decreto 1000 de 1997, los contribuyentes pueden solicitar la devolución del pago de lo no debido, con observancia de los requisitos allí previstos.

Por su parte, el artículo 857 del Estatuto Tributario establece que se inadmitirá la solicitud de devolución cuando se presente sin el cumplimiento de los requisitos formales y dentro del mes siguiente deberá allegarse la solicitud debidamente subsanada, pues de lo contrario, procederá su rechazo.

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado¹³, los actos inadmisorios de las solicitudes de devolución son actos de trámite, que no son demandables ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, salvo que de su contenido se desprenda que no es posible continuar con la actuación administrativa o cuando deciden directa o indirectamente el fondo del asunto.

Mediante los autos 1007 y 1008 de 1 de septiembre de 2010, la DIAN inadmitió la solicitud de devolución de pago de lo no debido en relación con el impuesto al patrimonio del año gravable 2008, por la causal prevista en el numeral 2 inciso 2 del artículo 857 del Estatuto Tributario, la falta de cumplimiento de los requisitos formales. Sin embargo, en el anexo explicativo, expresó que la inadmisión se efectuó por no configurarse un enriquecimiento sin causa para la Administración y por no existir fundamento jurídico para la devolución solicitada.

Teniendo en cuenta lo anterior, es claro que en los actos inadmisorios no se señaló cuál fue el requisito formal que debía subsanarse con la nueva solicitud. Además, se resolvió de fondo tal solicitud, sin que se haya concedido recurso alguno, razón por la cual no fue posible continuar con el trámite administrativo.

A pesar de que en sede judicial la DIAN afirmó que cuando indicó que no existía fundamento legal, se estaba refiriendo a que no se presentó prueba de la corrección de la declaración del impuesto al patrimonio, este argumento difiere del señalado en los autos inadmisorios. En consecuencia, no prosperan las excepciones propuestas.

2. Impuesto al patrimonio – Cajas de Compensación Familiar

Las Cajas de Compensación Familiar son contribuyentes en la medida en que realicen actividades gravadas y para ser sujetos pasivos del impuesto al patrimonio deben concurrir en estas la calidad de declarante y contribuyente del impuesto de renta.

¹³ Sentencia de 13 de marzo de 2008, exp. 16058, C.P. Ligia López Díaz.

Conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁴, no es un requisito indispensable para poder presentar la solicitud de devolución del pago de lo no debido, que se haya adelantado el proceso de corrección de la declaración privada, ya que la petición no se da como consecuencia de un error del contribuyente, sino por no existir causa legal que consagre que se deben gravar los recursos que constituyan recursos parafiscales para efectos de establecer el impuesto al patrimonio.

En este caso, la Caja de Compensación Familiar de Antioquia – COMFAMA, en calidad de contribuyente, presentó declaración y pago del impuesto al patrimonio por el año gravable 2008. Posteriormente, solicitó la devolución del pago de lo no debido, argumentando que en la declaración se incluyeron como parte del patrimonio líquido, los recursos de la seguridad social correspondientes al 4% sobre la nómina de los trabajadores.

Es claro que no pueden hacer parte de la base gravable del impuesto al patrimonio, los recursos de las Cajas de Compensación Familiar que constituyan aportes parafiscales, pues estas solamente cumplen una función netamente administradora, tal como lo ha señalado el Consejo de Estado¹⁵ y la Corte Constitucional¹⁶.

Si bien la parte actora afirma que para determinar la suma pagada indebidamente por concepto del impuesto al patrimonio del año gravable 2008, se debe tener en cuenta la corrección a la declaración privada del año 2009, esta no fue allegada con el objeto de tener certeza de la suma objeto de devolución, siendo que la carga de la prueba la tenía la demandante de acuerdo con lo establecido en el artículo 177 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, es de recibo el argumento de la prohibición de gravar los aportes parafiscales. No obstante, ante la falta de elementos probatorios de los hechos objeto de controversia, se deben negar las pretensiones de la demanda porque no se logró desvirtuar la legalidad de los actos administrativos demandados.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante presentó recurso de apelación contra la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos¹⁷:

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por la falta de prueba de la base sobre la cual se determinó el impuesto al patrimonio, es decir, por no haberse aportado la declaración de corrección del año gravable 2009.

¹⁴ Sentencia de 16 de julio de 2009, exp. 16655, reiterada en sentencia de 13 de agosto de 2009, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁵ Sentencia de 28 de julio de 2011, exp. 17541, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁶ Sentencia C-890 de 2012, exp. D-9023, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

¹⁷ Folios 199 a 209

A pesar de que en sede gubernativa fueron solicitados los antecedentes administrativos y las actuaciones surtidas dentro del proceso de corrección de la declaración del impuesto al patrimonio del año gravable 2009, estas no fueron incorporadas por la DIAN al expediente del año 2008.

Aunado a lo anterior, la Administración se opuso al decreto y la práctica de esta prueba solicitada en la demanda, siendo que no solo era pertinente sino útil para la prosperidad de las pretensiones de la demanda, pues la base gravable establecida, la tarifa que se aplicó y el impuesto liquidado con la corrección del año 2009, aceptada por la DIAN, tenían que ser los mismos para el año 2008.

La DIAN desconoció que la Ley 1111 de 2006, que modificó los artículos 292 y siguientes del Estatuto Tributario, señaló para los años 2007, 2008, 2009 y 2010, un único hecho generador, una idéntica base gravable y una misma tarifa. Por lo tanto, la declaración de renta del año gravable 2006 era el punto de partida para la depuración de la base gravable del impuesto al patrimonio del año gravable 2008.

De otra parte, el Magistrado Ponente, Doctor Jairo Jiménez Aristizabal, al expedir el auto de pruebas, se limitó a declarar que se apreciarían las que fueron aportadas con la demanda y la contestación de la demanda. Aunque esta providencia no fue recurrida por las partes, en virtud de lo establecido en el artículo 209 del Código Contencioso Administrativo, en armonía con el artículo 180 del Código de Procedimiento Civil, el juez tenía el deber de decretar de oficio dicha prueba si consideraba que resultaba indispensable para decidir el asunto.

Aún en ausencia de los antecedentes del año 2009, el *a quo* pudo haber accedido a las pretensiones de la demanda al analizar otros medios probatorios, como lo es el certificado del revisor fiscal, el cual da cuenta del valor del patrimonio líquido gravable que sirvió de base para el proyecto de corrección de la declaración del impuesto al patrimonio, correspondiente al año 2009.

Además, en dicho certificado se encuentra el resumen del patrimonio relacionado con actividades gravadas, comunes y no gravadas, establecidas a partir del patrimonio contable a 31 de diciembre de 2006, hasta llegar a la base del impuesto al patrimonio, es decir, el patrimonio líquido gravable al 1 de enero de 2007, base que sirve para liquidar el impuesto por los años 2007, 2008, 2009 y 2010.

Así pues, a la base gravable del año gravable 2009 de \$8.056.368.000, que es la misma para el 2008, debe aplicársele la tarifa del 1.2% establecida en el artículo 296 del Estatuto Tributario y como resultado da un impuesto a cargo de \$96.676.416. En consecuencia, de la diferencia entre el valor pagado de \$1.863.095.000 y el valor que estaba obligada a pagar la contribuyente de \$96.676.416, se obtiene el valor pagado sin causa legal de \$1.766.419.000, el cual es objeto de la solicitud de devolución del pago de lo no debido.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** guardó silencio en esta oportunidad.

La **parte demandada** reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda¹⁸. Agregó que la solicitud de devolución del pago de lo no debido se presentó en forma extemporánea.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada, por las razones que se resumen a continuación¹⁹:

Si bien es cierto que el Tribunal no decretó la prueba contentiva de la corrección de la declaración del impuesto al año gravable 2009, si tuvo en cuenta las pruebas documentales allegadas con la demanda y su contestación. Por lo tanto, si la demandante no estaba conforme con dicha decisión tuvo la posibilidad de interponer el recurso de apelación previsto en el artículo 181 del C.C.A., lo que no ocurrió en este caso.

En el expediente se encuentran los antecedentes administrativos que fueron allegados por la parte demandada y respecto de la prueba de la corrección efectuada en el año 2009 con el objeto de demostrar que la base del impuesto era la misma del año 2008, no es posible determinar un año con otro, dada la periodicidad anual del impuesto al patrimonio, independiente de que exista coincidencia en la base gravable.

En consecuencia, a la actora le correspondía probar cuál era la base para calcular el impuesto al patrimonio relacionado con el año gravable 2008, razón por la cual resultaba innecesaria la prueba de oficio y del certificado del revisor fiscal no fue posible establecer la base gravable para efectos de la devolución del pago de lo no debido.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala resolver sobre la legalidad de los Autos 007 y 008 de 1 de septiembre de 2010, proferido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante los cuales se inadmitió la solicitud de devolución por pago de lo no debido reflejado en la declaración del impuesto sobre el patrimonio del año gravable 2008.

Para resolver, la Sala precisa lo siguiente:

Sobre el carácter definitivo del acto administrativo demandado

El artículo 135 del Código Contencioso Administrativo²⁰, establece que cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo particular deben

¹⁸ Folios 220 a 226

¹⁹ Folios 247 a 250

haberse interpuesto y decidido los recursos que, de acuerdo con la ley fueren obligatorios, como requisito previo para presentar la demanda²¹.

Este requisito se traduce en la necesidad de usar los recursos legales para impugnar los actos administrativos y, busca que la administración tenga la oportunidad de revisar sus propias decisiones con el objeto de revocarlas, modificarlas o aclararlas.

En materia tributaria, esta Sección se ha referido a la procedencia de la solicitud de nulidad contra los actos administrativos de trámite en los siguientes términos²²:

"[...]

*De acuerdo con los artículos 50 y 135 del Código Contencioso Administrativo, **aquellos actos administrativos que exteriorizan la voluntad de la Administración para crear, modificar o extinguir una situación jurídica concreta, como resultado de una actuación administrativa, son demandables ante la jurisdicción contenciosa administrativa.***

*Dicho de otro modo, los actos definitivos que por sí mismos generan efectos jurídicos, son susceptibles de control de legalidad, junto con las decisiones que los modifican o confirman. Los actos preparatorios, de trámite y de ejecución que, como tales, se limitan a preparar, impulsar la actuación administrativa, o dar cumplimiento a la decisión no son demandables. **Por excepción, los actos de trámite son demandables pero cuando impiden que la actuación continúe.**"
(Negrilla y subrayado no son del texto original)*

En el presente caso, la demandante solicitó ante la DIAN la devolución de \$1.766.419.000, porque alega que no estaba obligada a liquidar dicho valor, que se dio en razón a que en la declaración del impuesto al patrimonio presentada por el periodo gravable de 2008, la contribuyente no excluyó del patrimonio líquido lo referente a los recursos provenientes del 4% de aportes sobre la nómina de los trabajadores, lo que dio como resultado una base declarada de \$155.257.879.000 y un impuesto a pagar de \$1.863.095.000.

Así las cosas, alegó que para el año 2008, determinó el impuesto al patrimonio sobre una base mayor a la que legal y constitucionalmente correspondía, dado que para entonces el grueso de su patrimonio provenía de los recursos del 4% de la nómina, mismos que además de tener

²¹ "Artículo 135. – Modificado- Decr. 2304 de 1989, art.22 La demanda para que se declare la nulidad de un acto particular, que ponga término a un proceso administrativo, y se restablezca el derecho del actor, debe agotar previamente la vía gubernativa mediante acto expreso o presunto por silencio negativo.

[...]

Sin embargo, si las autoridades administrativas no hubieran dado la oportunidad de interponer los recursos procedentes, los interesados podrán demandar directamente los correspondientes actos."

²² Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de 29 de noviembre de 2012, Radicado 2006-00107-01(17274), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

naturaleza parafiscal, condición que los inhabilita para ingresar al presupuesto de la Nación, hacen parte del Sistema de Seguridad Social.

Por su parte, la DIAN en los Autos 1007 y 1008 de 1 de septiembre de 2010, inadmitió la solicitud de devolución, en razón a que consideró que la misma no cumplía con los requisitos exigidos por el artículo 857 numeral 2 del Estatuto Tributario.

Sustentó su decisión, en que *"dado que se presentó declaración privada del impuesto al patrimonio con stiker No. 91000053978806 con un valor a pagar de \$1.863.095.000 en mayo 29-2008, la cual fue cancelada [...] no se configura el fundamento jurídico de enriquecimiento sin causa por parte de la administración de la administración de impuestos, ya que se cumplió con la obligación sustancial de pagar el valor liquidado por el contribuyente"*²³.

Según las consideraciones contenidas en los actos demandados, la actora no tuvo la oportunidad de subsanar la solicitud de devolución antes mencionada, ni continuar con la actuación administrativa, por cuanto las razones de la demandada eran una respuesta definitiva en el sentido que no había un valor a devolver.

Si bien, para la Sala es claro que el auto que inadmite la solicitud de devolución es un acto de trámite, en este caso lo resuelto por la demandada constituyó una respuesta de fondo, en tanto la administración se ocupó de rechazar la devolución, cuando la normativa indica que recibida la solicitud solo podrá inadmitirse por las causales referidas en el artículo 857 del Estatuto Tributario.

De lo anterior se desprende que como la DIAN inadmitió la solicitud de devolución, siendo lo correcto proferir una resolución de rechazo contra el que se pudiera interponer el recurso de reconsideración de que trata el artículo 720 del E.T., posibilidad que le fue negada, y que como consecuencia, generó que los actos administrativos demandados se tornaran en una decisión definitiva para que ahora se pase a estudiar si las pretensiones de la parte demandante están llamadas a prosperar o no.

La Sala advierte que en este caso se cumple la prerrogativa establecida en el inciso tercero del artículo 135 del C.C.A, según el cual se podrá demandar directamente los correspondientes actos, si la administración no hubiera dado la oportunidad de interponer los recursos procedentes, tal como sucedió en este caso al no señalar los puntos sobre los que la solicitud de la demanda no cumplía los requisitos formales que dieran lugar a la inadmisión.

Por lo expuesto, los autos demandados de inadmisión, constituyen en realidad actos en los que la administración negó la solicitud de devolución, por lo tanto son actos administrativos susceptibles de control

²³ Folios 120 y 158

jurisdiccional, porque pusieron fin a la actuación. En consecuencia, la Sala procederá al estudio de fondo del asunto debatido.

Con el fin de establecer la procedencia de la devolución solicitada por la demandante, es preciso traer a colación lo señalado por la Sala en relación con la firmeza de las declaraciones tributarias, pues en este caso, se aprecia que al haber transcurrido más de dos años desde que la actora presentó la declaración del impuesto sobre el patrimonio, la misma se encuentra en firme y no es posible su cuestionamiento ni por parte de la administración, ni por la jurisdicción.

De la firmeza de las declaraciones tributarias

Respecto de la firmeza de las declaraciones tributarias, esta Sección se pronunció en los siguientes términos²⁴:

"El artículo 714 del Estatuto Tributario establece un término máximo para que la autoridad tributaria pueda ejercer válidamente la facultad de revisar las declaraciones tributarias una vez presentadas. Sin embargo, dicho plazo no afecta únicamente a la administración tributaria, ya que si bien limita el ejercicio en cabeza de la entidad oficial, también cierra la posibilidad al declarante para modificar el contenido de la declaración presentada.

De acuerdo con el artículo 714 E.T., por regla general, las declaraciones tributarias adquieren firmeza si dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o de la fecha en que se presentó extemporáneamente, no se ha notificado requerimiento especial al contribuyente o agente retenedor.

La firmeza de la declaración tributaria impide a la administración tributaria ejercer la facultad de fiscalización para controvertir la obligación tributaria declarada por un contribuyente, después de transcurrido determinado tiempo. En tal sentido, es una garantía a favor del contribuyente en cuanto, una vez transcurrido el término legal, la declaración tributaria no puede ser objeto de modificación o cuestionamiento alguno por parte de la administración tributaria.

Ahora, en lo que respecta a la corrección de la declaración, se precisa que si bien la administración tributaria dispone de un término para revisar las declaraciones tributarias, los contribuyentes, igualmente, tienen un plazo para ejercer la facultad de enmendar sus errores, para lo cual, la ley, concretamente los artículos 588 y 589 del E.T., les fija un término para que corrijan voluntariamente las declaraciones presentadas.

El artículo 588 E.T. indica que cuando el contribuyente pretende corregir la declaración, aumentando el impuesto a pagar o disminuyendo el saldo a favor, puede hacerlo voluntariamente

²⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 1º de agosto de 2013, C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Rad: 2006-01066-02 (18571)

dentro de los 2 años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se le haya notificado el requerimiento especial. Y el artículo 589 E.T. fija el término de 1 año, siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración, para que el contribuyente pueda corregirla disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, o desde la fecha de presentación de la solicitud, cuando verse sobre una declaración de corrección.

Como se advierte, tanto el artículo 588 E.T. como el 714 E.T. son coincidentes en fijar el término de dos años, siguientes al vencimiento del plazo para declarar, para que, en el primer caso, el contribuyente o agente retenedor pueda corregir la declaración, y, en el segundo caso, para que la declaración tributaria adquiera firmeza.

El artículo 714 E.T. no se refiere al término de firmeza de las declaraciones que son corregidas por el procedimiento del artículo 588 ibídem. Por tanto, se presume que, aun cuando se corrija la declaración, se aplica el término general de firmeza de 2 años, siguientes al vencimiento del plazo para declarar.

De acuerdo con lo anterior, los contribuyentes, responsables o agentes de retención podrán corregir las declaraciones, bien para aumentar el impuesto, para mantenerlo o para reducirlo. Y una vez transcurrido el término que otorga la ley para corregir los errores, el contribuyente queda imposibilitado para presentar cualquier corrección y, por tanto, la declaración presentada con posterioridad a dicho término no genera efecto legal alguno.

Ahora, si la declaración tributaria queda en firme porque operó el término de firmeza general del artículo 714 E.T. (2 años siguientes al vencimiento del plazo para declarar), el contribuyente no podrá corregir voluntariamente la declaración, justamente por estar legalmente en firme y ser inmodificable. (Resaltos y negrilla fuera de texto).

De acuerdo con lo señalado por la Sección, los artículos 714, 588 y 589 del Estatuto Tributario prevén un plazo de dos años de manera coincidente para que la declaración del tributo quede en firme, esto es, que la misma sea inmodificable e incontrovertible tanto por la administración como por el contribuyente, responsable o agente retenedor.

En virtud de la normativa mencionada se entiende que las declaraciones privadas adquieren firmeza, generalmente, (i) cuando no se haya notificado requerimiento especial dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar; (ii) cuando se presenta declaración extemporánea, cuando no se haya notificado requerimiento especial dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la declaración; (iii) en las declaraciones que presenten saldo a favor, cuando no se haya notificado requerimiento especial dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución o

compensación y; (iv) si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, la misma no se notificó.

Así las cosas, el término de firmeza prevalece sobre la posibilidad que tiene la administración para discutir y modificar la declaración privada, en virtud del principio de seguridad jurídica, que convierte en indiscutible la misma ante cualquiera de las partes.

En este caso, se encuentra probado en el expediente que el 29 de mayo de 2008 LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE ANTIOQUIA presentó vía electrónica la declaración del impuesto sobre el patrimonio por el periodo gravable 2008, mediante el formulario No. 4207601006459²⁵.

Sobre dicha declaración no se inició ningún proceso de fiscalización tributaria, por lo que, tampoco se derivó requerimiento especial ni liquidación oficial alguna.

Tampoco se verifica que la demandante haya solicitado corrección de la declaración del impuesto al patrimonio por el período gravable de 2008, en virtud de los artículos 588 y 589 del E.T., en la que disminuyera el impuesto a pagar.

En ese orden, la Sala advierte que el término de firmeza de la declaración tributaria presentada el 29 de mayo de 2008 se cumplía el 29 de mayo de 2010, y como no se presentó ninguna de las causales para que se interrumpiera dicho término, y ninguna de las partes adelantó actuación alguna para modificarla, la misma se encuentra en firme y no es susceptible de discusión que vaya en contra de la seguridad jurídica que protege esta figura jurídica.

Se debe tener en cuenta que los pagos en exceso surgen cuando se paga un mayor valor al señalado en el título (declaraciones, liquidación oficial de revisión, actos administrativos o providencias judiciales), en el caso concreto el contribuyente estaba obligado a presentar la declaración del impuesto al patrimonio por el año 2008 y pagó el valor determinado en la declaración que se encuentra en firme, razón por la que no se evidencia un pago en exceso.

Conforme con las anteriores consideraciones, en el sub judice se comprobó que, al encontrarse en firme la declaración del impuesto al patrimonio presentada por la demandante, no habrá lugar a devolver suma alguna por los conceptos solicitados por la demandante, por cuanto la misma goza de validez y se presume su veracidad en aplicación del artículo 746 del E.T., ya que sobre la misma no se presentó ninguna discusión ante la administración ni fue modificada por la demandante²⁶.

²⁵ Folio 71 c.p.

²⁶ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 3 de agosto de 2016, exp. 20634 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En esas condiciones, la demandante no desvirtuó la legalidad de los actos demandados, por lo que la Sala confirmará la sentencia apelada, pero por las razones aquí expuestas.

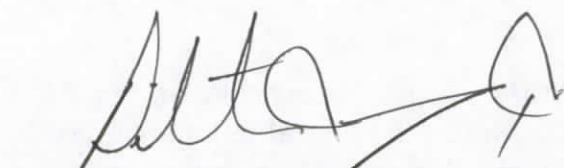
En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley.

FALLA

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia del 5 de noviembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

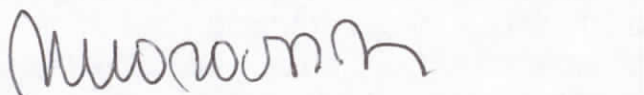
La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.



MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección



STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO



JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ



JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
actaro el voto