



Radicado: 05001-23-33-000-2014-01013-01 (22842)
Demandante: MINA EL GRAN PORVENIR DEL LÍBANO SA

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., siete (07) de mayo de dos mil veinte (2020)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 05001-23-33-000-2014-01013-01 (22842)
Demandante: Mina el Gran Porvenir del Líbano SA
Demandado: DIAN

Tema: Devolución de saldos a favor. Imputación de saldos favor cuya solicitud de devolución había sido negada.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 01 de septiembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió (f. 343):

Primero: Declárese la nulidad de la Resolución número 609169 de diciembre 12 de 2012, expedida por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Seccional Medellín y la Resolución Recurso de Reconsideración No. 12 del 6 de febrero de 2014, emitida por el jefe División de Gestión Jurídica (A) de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–.

Segundo: Como consecuencia de la anterior declaración se ordena a la Nación – Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a devolver a la Mina El Gran Porvenir del Líbano la suma de ciento veintidós millones doscientos veinticuatro mil pesos (\$122.224.000) por concepto de impuesto a las ventas, suma que se indexará en la forma prevista en esta sentencia.

Tercero: Se condena en costas a la Nación – Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN– a favor de la Mina El Gran Porvenir del Líbano SA y se fija la suma de un millón doscientos veinticuatro mil pesos (\$1.224.000) por concepto de agencias en derecho a cargo de la Nación Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a favor de la Mina El Gran Porvenir del Líbano SA

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La demandante presentó la declaración del IVA correspondiente al 2.º bimestre de 2011 el 16 de mayo de ese año, en la cual determinó un saldo a favor de \$122.224.000 (f. 167), y las de los tres periodos siguientes las presentó, respectivamente, el 14 de julio, el 14 de septiembre y el 16 de noviembre de 2011 (ff. 165 vto., 163 vto., y 162).

El 28 de octubre de 2011, solicitó la devolución del saldo a favor determinado en la declaración del IVA del 2.º bimestre del 2011 (f. 15). Mientras se surtía el trámite, presentó el 16 de enero de 2012 la declaración del último periodo de 2011, que arrojó un saldo a favor de \$171.738.00 0 (ff. 160).



Mediante la Resolución nro. 08, del 06 de enero de 2012 (ff. 16 a 18), la Administración negó la solicitud de devolución del saldo a favor determinado en la autoliquidación del IVA del 2.º bimestre de 2011, decisión que no impugnó la actora.

El 28 de febrero de 2012, presentó solicitud de corrección de las declaraciones del IVA correspondientes a los bimestres 3.º a 6.º de 2011, a fin de imputar el saldo a favor originado en la autoliquidación del 2.º bimestre de 2011 y cuya devolución había sido negada por la DIAN (ff. 19, 22, 25, 28).

Antes de que la demandada resolviera la solicitud de corrección, el 28 de junio de 2012, la actora solicitó la devolución del saldo a favor establecido en la declaración inicial del 6.º bimestre de 2011, en cuantía de \$171.738.000 (f. 31).

El 21 de agosto de 2012, de conformidad con la solicitud que había efectuado la demandante, la Administración expidió las Liquidaciones Oficiales de Corrección nros. 112412012000408, 112412012000409, 112412012000410 y 112412012000411 (f. 19 a 30). Como consecuencia de lo anterior, el saldo a favor correspondiente al 6.º bimestre de 2011 aumentó de \$171.738.000 a \$293.962.000.

Con la Resolución de devolución y/o compensación nro. 9423, del 07 de septiembre de 2012, la demandada accedió a devolver el saldo a favor que la demandante había registrado inicialmente en la autoliquidación del IVA del 6.º bimestre del 2011, por valor de \$171.738.000 (f. 32).

El 31 de octubre de 2012, la actora presentó una segunda petición de devolución sobre el saldo a favor correspondiente al IVA del 6.º bimestre del 2011 (f. 35). Concretamente, pidió la devolución de \$122.224.000, es decir, el valor del saldo a favor que se originó en la declaración del IVA del 2.º bimestre del 2011 y que fue imputado a las subsiguientes autoliquidaciones del impuesto, hasta ser incluido en la del 6.º bimestre del 2011.

La demandada se inhibió de resolver de fondo esta última petición, mediante la Resolución nro. 609169, del 19 de diciembre de 2012, pues consideró que tal devolución había sido despachada desfavorablemente mediante la Resolución 08, del 06 de enero del 2012 (f. 36 a 37). La decisión inhibitoria fue confirmada por la Resolución nro. 0012, del 06 de febrero del 2014, que desató el recurso de reconsideración interpuesto por la actora, asunto al que se refiere el presente litigio (f. 49 a 58).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 61¹):

Primera: Se declare nula la resolución inhibitoria número 609169 de diciembre de 2012, emanada de la División de Gestión de Recaudo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Dian, seccional Medellín, la cual se inhibe de resolver la solicitud de devolución radicada por la sociedad

¹ Las pretensiones de la demanda fueron corregidas por la actora en cumplimiento del auto inadmisorio del 12 de agosto de 2014 (f. 60).



Mina el Gran Porvenir del Líbano SA bajo el número DI 2011201215431 de octubre 31 de 2012, con relación al saldo a favor del IVA originado en la declaración del impuesto de ventas del periodo 2 de 2011, imputado y arrastrado por el contribuyente Mina el Gran Porvenir del Líbano SA con NIT 900.087.145-8 en los periodos subsiguientes hasta el bimestre 6 de 2011.

Segunda: Se declare nulo el acto administrativo y por ende la operación administrativa mediante la cual la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, por medio de la resolución de recurso de reconsideración número 0012, notificada personalmente el 11 de febrero de 2014; confirma en todas sus partes la resolución inhibitoria número 609169 de diciembre 19 de 2012.

Tercera: Que como consecuencia de las anteriores declaraciones se condene a la Nación, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, dirección seccional Medellín a realizar la devolución del saldo a favor del IVA originado en la declaración del impuesto de ventas del periodo 2 de 2011, imputado y arrastrado por el contribuyente Mina el Gran Porvenir del Líbano SA con NIT 900.087.145-8 en los periodos subsiguientes hasta el bimestre 6 de 2011, por valor de ciento veintidós millones doscientos veinticuatro mil pesos (122.224.000), a título de restablecimiento del derecho.

Cuarta: Como consecuencia de la anterior petición se condene a la Nación Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, dirección seccional Medellín, por concepto de daño emergente, el valor correspondiente a la pérdida del poder adquisitivo del peso colombiano entre la fecha que se debió efectuar la precitada devolución y a la fecha en que se realice la petición anterior.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 2.º, 13, 90 y 363 de la Constitución; y 683 y 850 del Estatuto Tributario (ET).

El concepto de violación de estas disposiciones se resume así (ff. 4 a 8):

Relató que solicitó la devolución del saldo a favor registrado en la declaración del IVA del 2.º bimestre del 2011, equivalente a \$122.224.000, pero que dicha petición fue negada por la demandada, con el argumento de que existían obligaciones insolutas correspondientes a declaraciones de retención en la fuente. Aunque no contravirtió los actos por medio de los cuales se adoptó esa decisión, señaló que se profirieron sin prueba de la existencia de las supuestas obligaciones insolutas. Adujo que, en ese contexto, optó por solicitar la corrección de las declaraciones de los siguientes cuatro bimestres, a fin de imputar el referido saldo a favor; y que la demandada expidió las correspondientes liquidaciones oficiales de corrección. Manifestó que, como resultado de lo anterior, el saldo a favor determinado en la autoliquidación del IVA del 6.º bimestre de 2011 aumentó de \$171.738.000 a \$293.962.000, suma cuya devolución también solicitó y que la DIAN se negó a devolver completamente. Planteó que el rechazo de la solicitud de devolución carecía de fundamento, porque la Administración aceptó las solicitudes de corrección respecto de las declaraciones del IVA en las que se liquidó el saldo a favor solicitado en devolución.

Agregó que, en todo caso, la conducta de la demandada causó un enriquecimiento sin justa causa a favor del Estado que debe ser corregido.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la parte actora (ff. 82 a 85), para lo cual explicó que la demandante adelantó dos procedimientos diferentes para solicitar la devolución del mismo saldo a favor: en primer lugar, pidió la devolución del saldo a favor que arrojó la declaración del IVA del 2.º bimestre del 2011, que le fue negada; y después solicitó la devolución del saldo a favor de la declaración del 6.º bimestre del IVA de la misma anualidad, el cual tenía origen en la continua imputación a lo largo de los periodos sucesivos del saldo a favor determinado en la primera declaración mencionada. Señaló que el acto que negó la primera solicitud de devolución no fue demandado y está en firme,



por lo que no procede estudiar su legalidad. En defensa de los actos acusados alegó que si un saldo a favor ha sido infructuosamente solicitado en devolución no puede imputarse a periodos gravables siguientes, puesto que ambas opciones son excluyentes. Por ello, concluyó que el «arrastre» realizado por la contribuyente era improcedente y, por lo tanto, había lugar a negar la solicitud de devolución.

Sentencia apelada

El *a quo* declaró la nulidad de los actos enjuiciados (ff. 336 a 343), con base en los siguientes argumentos:

Manifestó que, de conformidad con los artículos 815 y 850 del ET, los contribuyentes tienen tres posibilidades para disponer de saldos a favor: imputarlos dentro del periodo siguiente, solicitar su compensación con otras deudas tributarias, o solicitar su devolución. Indicó que estas tres opciones son excluyentes, de manera que un saldo a favor solicitado en devolución no puede ser imputado dentro del periodo siguiente. Bajo ese contexto, señaló que la demandante solicitó en devolución un saldo a favor registrado en su declaración del IVA del 6.º bimestre del 2011, que no fue objeto de imputación en los periodos siguientes. En consecuencia, determinó que la devolución era procedente.

Consideró que el monto objeto de devolución debía ser indexado desde la fecha de notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la contribuyente, hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia. Por último, condenó en costas a la demandada.

Recurso de apelación

La parte demandada apeló la sentencia de primer grado (ff. 346 a 353), a cuyo efecto reiteró los argumentos de la contestación de la demanda. En particular, señaló que la declaración del 6.º bimestre de 2011 propició dos solicitudes de devolución de saldos a favor. Una por valor de \$171.738.000 y otra posterior por cuantía de \$122.224.000; y que la primera fue aceptada por la Administración, mientras que la segunda fue rechazada en los actos acusados porque la devolución del monto en cuestión (procedente de la declaración del 2.º bimestre del mismo impuesto y año), ya había sido negada cuando se resolvió la solicitud de devolución del saldo a favor de la declaración del IVA en la que se originó. Concluyó que, si una solicitud de devolución es rechazada, el saldo a favor no puede ser imputado a periodos posteriores, como pretendió la demandante.

En cuanto a la condena en costas, sostuvo que *«no están demostrados los elementos de la responsabilidad de la Dian de quien se pretende el resarcimiento de perjuicios»*. Por ello, solicitó el levantamiento de la condena.

Alegatos de conclusión

La demandante guardó silencio en esta etapa procesal. Por su parte, la demandada reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación; y agregó que la causación de las costas no está demostrada en el expediente (ff. 392 a 394).

El agente del Ministerio Público solicitó revocar la sentencia apelada (ff. 403 a 405). Al efecto, conceptuó que la contribuyente no podía imputar a periodos siguientes el saldo a favor registrado en la declaración del IVA del 2.º bimestre de 2011, puesto que ya lo había pedido en devolución. Consecuentemente, la devolución era improcedente.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, sometiéndose a los específicos cargos de apelación formulados por la parte demandada respecto de la sentencia de primera instancia, que accedió a las pretensiones de la demanda e impuso condena en costas. Concretamente, corresponde analizar si un saldo a favor cuya devolución fue rechazada puede ser imputado a periodos posteriores. En caso negativo, deberá definirse si se configuró un enriquecimiento sin justa causa a favor del Estado.

2- Frente a la cuestión que se debate, la demandante afirma la procedencia de la devolución del saldo a favor registrado en su declaración del IVA del último bimestre del 2011, bajo el argumento de que la Administración aceptó las correcciones a las autoliquidaciones de los periodos 3.º a 6.º del mismo año. Por su parte, la demandada y apelante única alega que la contribuyente no podía imputar a periodos posteriores el saldo a favor generado en el 2.º bimestre del año, puesto que ya lo había solicitado en devolución y la petición había sido rechazada. En suma, la Sala debe determinar si la Administración estaba habilitada negar la solicitud de devolución del saldo a favor, con fundamento en su indebida imputación.

3- En aras de atender esa cuestión, se debe partir de considerar que los artículos 815 y 850 del ET les ofrecen a los obligados tributarios tres alternativas de utilización de los saldos a favor declarados en sus autoliquidaciones de impuestos, pues pueden *«imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable»*, compensarlos con deudas o sanciones tributarias o, finalmente, solicitarlos en devolución.

Con todo, se trata de opciones excluyentes, de modo que los sujetos pasivos no pueden disponer dos veces del mismo saldo a favor. De ahí, que un saldo a favor cuya solicitud de devolución esté pendiente de resolver no pueda ser imputado dentro del periodo siguiente ni viceversa. No obstante, si una de las opciones se ejerce sin éxito, el interesado queda habilitado para llevar a cabo alguna de las restantes (o, incluso, la misma que resultó infructuosa), si hay lugar a ello. En ese sentido, que las alternativas sean excluyentes implica que los sujetos pasivos no pueden ejercer dos de ellas de manera concomitante.

Por tanto, una vez la Administración ha tomado la decisión de negar la devolución de un saldo a favor, los contribuyentes pueden insistir en su petición subsanando el error que motivó el rechazo o, en su lugar, imputar el saldo a favor dentro de la declaración del periodo siguiente o solicitarlo en compensación. Así, porque en tanto que no sea desvirtuado mediante una liquidación oficial de revisión, el saldo a favor representa una obligación dineraria a cargo de la Administración de la que es acreedor el obligado tributario, de suerte que no se extingue por el hecho de que la alternativa elegida por el sujeto pasivo haya resultado infructuosa. Lo anterior, sin perjuicio de que se tenga que acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa para la procedencia de la imputación, la compensación o la devolución; y sin perder de vista que respecto de la devolución de saldos a favor la ley prevé causales de rechazo de la solicitud que obedecen a aspectos formales, que no desvirtúan la existencia o el importe del saldo a favor.

Consecuentemente, una solicitud de devolución de saldos a favor no puede ser rechazada con fundamento en una supuesta imputación indebida, pues si la Administración desea controvertir el saldo a favor debe iniciar un procedimiento de revisión de la declaración respectiva (sentencia del 26 de febrero del 2015, exp. 19569,



CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

De modo que cuando se solicita sin éxito la devolución o compensación de un saldo a favor, este no se extingue por ese solo hecho, razón por la cual el interesado puede optar por disponer nuevamente de dicho saldo, a menos de que sea desvirtuado mediante una liquidación oficial. En suma, si la Administración pretende cuestionar un saldo a favor, debe promover un procedimiento de determinación oficial del impuesto.

4- Sobre las cuestiones debatidas, en el expediente están demostrados los siguientes hechos relevantes:

(i) El 16 de mayo del 2011, la demandante presentó su declaración del IVA correspondiente al 2.º bimestre de ese año, en la que registró un saldo a favor equivalente a \$122.224.000 (f. 167).

(ii) Los días 14 de julio y 14 de septiembre del 2011 presentó sus declaraciones del IVA correspondientes a los bimestres 3.º y 4.º del 2011, respectivamente (ff. 165 vto. y 163 vto.).

(iii) El 28 de octubre del 2011, la actora solicitó en devolución el saldo a favor registrado en su declaración del IVA correspondiente al 2.º bimestre de la misma anualidad (f. 15).

(iv) El 16 de noviembre de 2011, presentó su declaración del IVA del 5.º bimestre del 2011 (f. 162).

(v) El 06 de enero de 2012, mediante la Resolución de Rechazo Definitivo Código 629, nro. 08, la demandada negó la solicitud de devolución referida en el hecho nro. (iii), porque la demandante tenía «*obligaciones pendientes de los periodos 2010/6 y 2011/4 de retenciones en la fuente cuyo plazo para cancelación se encuentran vencidos al momento de presentar la solicitud de devolución*» (f. 17). Esta decisión no fue objetada por la actora.

(vi) El 16 de enero de 2012, la demandante presentó su declaración del IVA correspondiente al 6.º bimestre de 2011 (f. 160).

(vii) El 28 de junio de 2012, la actora presentó una solicitud de devolución con respecto a su declaración del IVA del 6.º bimestre del 2011, por valor de \$171.738.000 (f. 31).

(viii) La demandante imputó el saldo a favor registrado en la declaración del 2.º bimestre del 2011 dentro de sus declaraciones del IVA correspondientes a los bimestres 3.º a 6.º del mismo año, para lo cual presentó sendas solicitudes de corrección a las declaraciones, que fueron aceptadas por la Administración mediante las declaraciones oficiales de corrección nros. 112412012000408, 112412012000409, 112412012000410 y 112412012000411, todas del 21 de agosto de 2012 (f. 19 a 30).

(ix) Como resultado de lo anterior, en la declaración del IVA del 6.º bimestre del 2011, la contribuyente aumentó el saldo a favor inicialmente registrado de la suma de \$171.738.000 al valor de \$293.962.000 (f. 29 y 30).

(x) El 07 de septiembre de 2012, mediante Resolución de Devolución y/o Compensación 9423, la Administración aceptó la solicitud de devolución referida en el hecho nro. (vii) de este proveído (f. 32).

(xi) El 31 de octubre de 2012, la contribuyente solicitó en devolución la suma de



\$122.224.000 en relación con su declaración del IVA del 6.º bimestre del 2011. La Administración se inhibió de decidir de fondo la solicitud en comento mediante los actos demandados (f. 36 a 37 y 49 a 58).

5- De conformidad con el material probatorio obrante en el plenario, la Sala observa que la Administración rechazó la devolución del saldo a favor generado en la declaración del IVA correspondiente al 2.º bimestre del 2011, por valor de \$122.224.000, con fundamento en que la contribuyente registraba deudas con respecto a sus obligaciones de retención en la fuente. En vista de esas circunstancias, la actora imputó dicho saldo a favor en las autoliquidaciones de los periodos siguientes, lo que derivó en un saldo a favor equivalente a \$293.962.000, registrado en la declaración del IVA del último bimestre del 2011.

Así las cosas, encuentra la Sala que la decisión administrativa de rechazar la primera de las solicitudes de devolución presentada por la demandante no extinguió el saldo a favor objeto del presente litigio, de modo que, la actora se encontraba facultada para disponer de dicho saldo mediante los mecanismos previstos por la legislación tributaria para ese propósito (*i. e.* solicitarlo nuevamente en devolución, en compensación o imputarlo en la declaración del IVA del periodo siguiente), como en efecto sucedió. En ese sentido, de conformidad con el fundamento jurídico nro. 4 de este proveído, la Administración negó infundadamente la devolución del saldo a favor registrado en la declaración del IVA de la contribuyente del último bimestre de 2011.

Aunado a lo precedente, valga destacar que si la demandada pretendía desconocer la imputación efectuada por la contribuyente a través de la corrección de sus autoliquidaciones de IVA de los bimestres 3.º a 6.º de 2011, debió iniciar los respectivos procedimientos de revisión frente a tales declaraciones, pues el procedimiento de devolución no es el mecanismo procedimental adecuado para discutir o afirmar la cuantía de las obligaciones tributarias o de los saldos a favor. Este dato jurídico subyace en lo preceptuado en el primer inciso del artículo 670 del ET, en el sentido de que ni siquiera las devoluciones o compensaciones de saldos a favor «*constituyen un reconocimiento definitivo*» acerca de su existencia.

No procede el cargo de apelación promovido por la parte demandada.

6- Como consecuencia de lo anterior, se ordenará a la demandada la devolución de la suma solicitada en devolución, que había sido negada en los actos acusados, más los intereses moratorios correspondientes de conformidad con lo dispuesto en el artículo 863 del ET, para lo cual se modificará el segundo ordinal de la sentencia apelada.

7- Finalmente, en relación con las costas en ambas instancias, la Sala destaca que, en el caso concreto, no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por dicho concepto. En consecuencia, al no existir fundamento para su imposición, la Sala levantará la condena en costas impuesta en primera instancia y se abstendrá de condenar en costas en esta instancia.

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 segundo de la sentencia de primer grado, el cual quedará así:



Radicado: 05001-23-33-000-2014-01013-01 (22842)
Demandante: MINA EL GRAN PORVENIR DEL LÍBANO SA

*Segundo: **Ordenar** a la demandada devolver a la parte actora la suma de ciento veintidós millones doscientos veinticuatro mil pesos (\$122.224.000) por concepto de saldo a favor del impuesto a las ventas, más los intereses moratorios correspondientes de conformidad con el artículo 863 del ET.*

2- **Revocar** el ordinal tercero de sentencia apelada.

3- En lo demás **confirmar** la decisión de primera instancia.

4- Sin condena en costas en esta instancia.

5- **Reconocer** personería jurídica al abogado Hernán Antonio González Castro, como apoderado de la demandada, según el poder otorgado (f. 395).

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

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sala

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ