



Radicado: 25000-23-27-000-2012-00356-01 (19974)
Demandante: IBM de Colombia & CIA SCA.

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., doce (12) de febrero de dos mil veinte (2020).

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-27-000-2012-00356-01 (19974)
Demandante: IBM DE COLOMBIA & CIA. S.C.A.
Demandado: UAE - DIAN
Temas: Compensación y devolución de saldo a favor en renta del año gravable 2009.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 15 de noviembre de 2012 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

En la parte resolutive, dispuso lo siguiente:

"PRIMERO: DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL de la Resolución N° 628-0001 del 13 de marzo de 2012, en lo atinente a su numeral segundo, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva.

"SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho devuélvase a la sociedad IBM DE COLOMBIA & CIA SCA la suma de CINCO MILLONES SETECIENTOS TREINTA MIL PESOS (\$5.730.000) M/CTE, correspondiente al saldo a favor originado en el impuesto de renta y complementarios del año gravable 2009.

"TERCERO: Se niegan las demás pretensiones.

"[...]".

ANTECEDENTES

El 13 de abril de 2010, la actora presentó la declaración de renta y complementarios del año gravable 2009, en la que liquidó un saldo a favor de **\$22.326.129.000¹**.

El 7 de octubre de 2010, la actora presentó la solicitud de devolución y/o compensación del anterior saldo a favor².

¹ Cfr. fl. 2 c.a.

² Cfr. fl. 1 c.a.



La División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes - DIAN, mediante la **Resolución N° 6282-1921 del 19 de noviembre de 2010** reconoció el saldo a favor solicitado y ordenó **compensar \$6.685.923.000** al impuesto sobre las ventas, así: al primer bimestre de 2007 \$3.265.313.000 [Impuesto \$1.570.806.000 e intereses \$1.694.507.000] y al segundo bimestre de 2007 \$3.420.610.000 [Impuesto \$1.706.365.000 e intereses \$1.714.245.000] y **devolver a la actora \$15.640.206.000**³.

Contra el acto anterior, la actora interpuso el recurso de reconsideración⁴. La Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la **Resolución N° 686-1027 del 14 de diciembre de 2011**, modificó la resolución recurrida al encontrar acreditado que, con el saldo a favor de la declaración de renta del año gravable 2006, se compensó el impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2007 y parcialmente, la obligación pendiente del segundo bimestre de 2007, por lo que ordenó **compensar solo \$3.109.265.000** al impuesto sobre las ventas del segundo bimestre de 2007 [Impuesto \$1.553.908.000 e intereses \$1.555.357.000] y **devolver a la actora \$19.216.864.000**. Aclaró que de este monto ya se habían devuelto \$15.640.206.000, por lo que el valor pendiente por devolver era de **\$3.576.658.000**⁵.

Previo a la devolución ordenada, por oficio de 27 de febrero de 2012 la División de Gestión de Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes informó que a la actora "*le figura la obligación fiscal pendiente de cancelar por concepto de impuesto sobre las ventas segundo bimestre de 2007 a la fecha*", por lo que la División de Gestión de Recaudo de esa Dirección Seccional, mediante **Resolución N° 628-0001 de 13 de marzo de 2012** resolvió "*dar cumplimiento*" a la Resolución 686-1027 de 14 de diciembre de 2011, en cuanto ordenó compensar **\$3.109.265.000** al IVA del segundo bimestre de 2007 [impuesto \$1.553.908.000 e intereses \$1.555.357.000]. Adicionalmente, ordenó **compensar \$5.730.000** a los mismos impuesto y periodo, suma discriminada así: impuesto \$2.858.000 e intereses \$2.872.000 y **devolver a la actora la diferencia, esto es \$3.570.928.000**⁶.

DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del C.C.A., formuló las siguientes pretensiones:

"A. Que se declare la nulidad parcial del artículo segundo de la **Resolución N° 6282-1921 del 19 de noviembre de 2010**, proferida por la División de Gestión de Recaudo, Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, '*por medio de la cual se resuelve una solicitud de devolución*', en los términos de esta demanda.

"B. Que se declare la nulidad [parcial] del artículo primero de la **Resolución N° [686] 1027 del 14 de diciembre de 2011**, expedida por la Subdirección de

³ Cfr. fls. 411 a 413 c.a.

⁴ Cfr. fls. 419 a 430 c.a.

⁵ Cfr. fls. 666 a 672 c.a.

⁶ Cfr. fls. 696 a 699 c.a.



Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, '*por la cual se resuelve un recurso de reconsideración*'.

"C. Que se declare la nulidad parcial de la **Resolución N° 628-0001 del 13 de marzo de 2012**, proferida por División de Gestión de Recaudo, Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, '*por medio de la cual se da cumplimiento de un acto administrativo*', en los términos de esta demanda.

"D. Que se restablezca el derecho de IBM ordenando la devolución, con sus correspondientes intereses, de **\$3.114.995.000**, objeto de la compensación efectuada mediante la **Resolución N° 686-1027 del 14 de diciembre de 2011**, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, y la **Resolución N° 628-0001 del 13 de marzo de 2012**, proferida por la División de Gestión de Recaudo, Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, U.A.E. DIAN".

Indicó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 y 95-9 de la Constitución Política
- Artículo 829, 831-5, 845 y 861 del Estatuto Tributario
- Artículo 35 del Código Contencioso Administrativo

El concepto de la violación se sintetiza así:

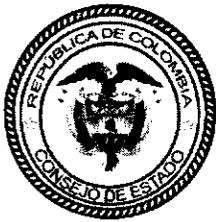
1. Nulidad parcial de los actos acusados por desconocimiento de lo dispuesto en el numeral 5 de los artículos 829 y 831 del Estatuto Tributario dada la aplicación aislada del artículo 861 del E.T.

Desde una interpretación sistemática al artículo 861 del E.T., la norma prevé que al momento de resolver una solicitud de devolución, la Administración debe compensar las deudas de plazo vencido que sean insolutas y ejecutables. El ordenamiento legal proscribía la extinción de obligaciones mediante cobro coactivo, cuando su existencia está en debate en sede judicial. Igualmente, le está prohibido a la autoridad tributaria compensar, como otra forma de extinguir las obligaciones, créditos de naturaleza fiscal cuya existencia penda de una decisión que ha de tomarse en la jurisdicción.

El IVA del segundo bimestre de 2007 no es una obligación exigible, toda vez que fue compensado con el saldo a favor de la declaración de renta de 2006, cuyos actos administrativos de determinación del tributo fueron demandados ante la jurisdicción, por lo que la existencia de la deuda depende de la decisión que en dicho proceso contencioso se adopte.

2. La Resolución N° 628-0001 del 13 de marzo de 2012 incurre en "falta e indebida motivación".

La Administración, de oficio y sin sustento fáctico y legal, compensó el saldo del impuesto sobre las ventas del **segundo bimestre de 2007** [impuesto e intereses] \$3.114.995.000, con evidente violación a los derechos fundamentales de defensa, debido proceso y confianza legítima. La Administración fundó la decisión en "*un dato*



que consta en un papel de trabajo, sin fundamento jurídico ni fáctico”, impidiéndole conocer las razones de la decisión y ejercer, de manera efectiva, sus derechos.

3. La Resolución N° 628-0001 del 13 de marzo de 2012 es un acto de ejecución.

Mediante la Resolución 628-0001 del 13 de marzo de 2012, la DIAN modificó indebidamente la Resolución N° 686-1027 del 14 de diciembre de 2011. En el acto de ejecución se incluyó “una nueva suma de dinero a compensar”, por concepto de IVA, segundo bimestre de 2007 [\$5.730.000].

4. Suspensión del proceso por prejudicialidad.

En la jurisdicción cursan las demandas de nulidad y restablecimiento del derecho formuladas contra los actos de determinación del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre de 2005 [2010-00095] y del impuesto de renta del año gravable 2006 [2010-00221], por lo que, en este caso, debe suspenderse el proceso hasta tanto se profiera decisión definitiva en aquellos.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos:

1. Los actos demandados gozan de plena validez. Las compensaciones se realizaron de conformidad con el ordenamiento legal, en atención a la solicitud formulada por la actora y la certificación de la División de Cobranzas, proceso en el que se garantizaron los derechos al debido proceso y de defensa de la actora, procedimiento especial, distinto del aplicable al de cobro coactivo.

2. Las resoluciones demandadas resolvieron la solicitud de devolución y el recurso administrativo y se dio cumplimiento a lo ordenado en aquellos. Igualmente, contienen las razones de hecho y de derecho en que se sustentan la compensación y la devolución ordenadas y los soportes correspondientes.

3. En las resoluciones acusadas está “la motivación sumaria de los actos”. Además, están soportadas con las certificaciones expedidas por la División de Cobranzas “anexas de donde se tomaron las obligaciones pendientes para cancelar, se explicó en forma detallada cómo se realizaron las diferentes resoluciones y se tuvieron en cuenta los periodos que se encontraban en discusión”.

4. No es procedente la suspensión por prejudicialidad propuesta, toda vez que los actos de determinación del IVA del 5 bimestre de 2005, demandados ante la jurisdicción, no tienen incidencia en este proceso en que se discute la compensación con el IVA del segundo bimestre del 2007.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad del artículo segundo de la Resolución N° 628-0001 del 13 de marzo de 2012 que ordenó compensar la suma de \$5.730.000 al IVA del segundo bimestre de 2007 y, a título de restablecimiento del derecho, ordenó la devolución de los \$5.730.000 “correspondiente al saldo a favor originado en el



impuesto de renta y complementarios del año gravable 2009". Y negó las demás pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

1. La actuación enjuiciada no desconoce los artículos 829 y 831 del Estatuto Tributario, pues el valor compensado no está en acto administrativo que deba estar debidamente ejecutoriado.

Los actos de determinación del saldo a favor en renta del año gravable 2006 y aquellos que resuelven las solicitudes de devolución y/o compensación de dicho saldo a favor son independientes de los demandados en este proceso.

"La diferencia del saldo a favor, objeto de discusión entre la administración y el contribuyente, por concepto de la declaración del impuesto sobre la renta del año 2006, no puede ser objeto de compensación hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo, es decir, hasta que exista decisión definitiva por parte del Consejo de Estado, en el proceso de nulidad y restablecimiento actualmente en curso. La discusión de la existencia del saldo a favor, tiene como consecuencia jurídica, que no puede ser solicitada su devolución y/o compensación; no afecta la exigibilidad de obligaciones tributarias independientes, como es en este caso el impuesto al valor agregado del segundo bimestre de 2007, al cual se realizó válidamente la compensación".

2. Las resoluciones que deciden la solicitud de devolución y/o compensación y desatan el recurso administrativo exponen los motivos de hecho y de derecho que dieron origen a las decisiones adoptadas, que le permitieron a la actora ejercer su derecho de defensa, toda vez que interpuso el recurso de reconsideración y acudió a la jurisdicción para ejercer el control de legalidad de los actos. En la actuación, la actora tuvo la certeza de que la discusión se centró en determinar la compensación del impuesto e intereses del IVA del primer y segundo bimestres del 2007.

3. La Resolución N° 628-0001 del 13 de marzo de 2012, de cumplimiento de la Resolución 686-1027 del 2011, modificó el acto que se pretendía cumplir, al adicionar como valor a compensar la suma de \$5.730.000 *"valor que no se encuentra contemplado en el acto que resuelve el recurso de reconsideración"*, que modificó la Resolución 6282-1921 de 19 de noviembre de 2010.

La resolución de cumplimiento [Resolución 628-0001 del 13 de marzo de 2012] debió limitarse a *"ejecutar las órdenes contenidas en los actos en que se sustenta"*. Es un acto contra el que no proceden recursos, por lo que *"la adopción de decisiones unilaterales por parte de la entidad en esa instancia [se refiere a la orden de compensar \$5.730.000] vulnera el procedimiento tributario y los derechos a la defensa y al debido proceso, por cuanto no otorgan al contribuyente mecanismos de defensa alguna"*.

Si la División de Gestión de Cobranzas incurrió en error al liquidar los intereses de la obligación compensada, la DIAN no tenía facultad para corregir el yerro expidiendo un nuevo acto, *"sin modificar la resolución que agotó la vía gubernativa"*.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandante** apeló. Expresó como motivos de inconformidad los siguientes:



1. En los actos acusados se interpreta de manera aislada del artículo 861 del Estatuto Tributario, pues, la Administración compensó obligaciones fiscales contenidas en actos no ejecutoriados. La actora insistió en que *"si el ordenamiento jurídico prohíbe a la autoridad fiscal perseguir el pago de obligaciones fiscales objeto de debate judicial, mediante el ejercicio de la jurisdicción coactiva, bajo una interpretación sistemática y acorde a la hermenéutica jurídica, igualmente le está proscrito compensar, con saldos a favor solicitados en devolución créditos cuya existencia depende de una decisión judicial, pues en ambos casos se trata de formas de extinguir las obligaciones"*.

2. La Resolución N° 628-0001 del 13 de marzo de 2012 es nula por *"ausencia de motivación"*, pues *"se ordena la compensación de un saldo insoluto de IVA, del segundo bimestre del año 2007, sin explicar en ningún momento la procedencia de tal saldo"* y aunque se menciona un oficio, en este tampoco se explica la procedencia del saldo insoluto.

3. El juzgador de primera instancia no se pronunció sobre la solicitud de suspensión del proceso por prejudicialidad. Se cumplían los requisitos para acceder a tal solicitud, toda vez que la decisión que se adopte en este asunto depende de lo que se decida en el proceso 2010-00221, en el que se discute la legalidad de los actos de determinación del impuesto de renta del año gravable 2006, cuyo saldo a favor fue *"compensado"* al IVA del primero y segundo bimestres de 2007.

La DIAN también apeló la sentencia, en cuanto declaró la nulidad del artículo segundo de la Resolución 628-0001 de 2012 y ordenó la devolución de los \$5.730.000 [ordinales primero y segundo]. Sustentó el recurso en los siguientes términos:

En la resolución de cumplimiento no se adicionó valor que no correspondiera a los conceptos de impuesto e intereses sujetos a compensación con el saldo a favor en renta de 2009, esto es, al IVA del segundo bimestre de 2007, *"que no era objeto del mayor valor sujeto a determinación y discusión en la jurisdicción contencioso administrativa"*.

En efecto, en ese momento era imperioso compensar a ese impuesto y periodo *"el valor de \$5.730.000 por intereses correctamente liquidados [...] causados al momento del pago y en obediencia a la resolución de reconsideración que había señalado: 'previas las compensaciones a que haya lugar', motivo por el que era ajustado a la matemática que solo se devolviera la cantidad de \$3.570.928.000"*, valor certificado por la División de Cobranzas el 27 de febrero de 2012.

Ejecutar la orden con los valores correctos no implica violación de los derechos que garantiza el artículo 29 de la Constitución Política, ni el funcionario *"debía contar con otro acto que modificara la resolución de reconsideración o con una revocatoria de oficio de la misma para ejercer la facultad de compensar lo que se debiera, en este caso por concepto de intereses confirmado, solo que por valor correcto"*, puesto que el artículo 861 del Estatuto Tributario, faculta al funcionario para devolver solo *previas las compensaciones a que haya lugar.*



Las certificaciones de la División de Gestión de Cobranzas, en que se soportan los actos demandados, fueron puestas en conocimiento de la actora, sin que de manera alguna la actuación enjuiciada desconozca las normas constitucionales y legales invocadas como infringidas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora insistió en las súplicas de la demanda. Explicó que la jurisdicción confirmó el saldo a favor liquidado por la actora en la declaración de renta de 2006, mediante la sentencia del 10 de octubre de 2016, proferida en el proceso 2010-00221, por lo que operó la compensación con el IVA del bimestre 2 del 2007. Extinguida dicha obligación tributaria, es improcedente la compensación ordenada en los actos administrativos demandados en el presente proceso, por lo que debe ordenarse la devolución del valor indebidamente compensado, junto con los intereses a que haya lugar.

Además, para la época en que fueron expedidos los actos demandados en el presente proceso, el IVA del bimestre 2 del 2007 no era una obligación tributaria exigible, toda vez que *"la procedencia del saldo a favor del 2006 con el que se estaba pagando tal IVA, vía compensación, se estaba discutiendo"*.

La DIAN precisó lo siguiente: Con el saldo a favor de la declaración de renta del 2006 [\$14.720.592.000] IBM pretendía compensar la retención en la fuente de febrero, marzo y abril del 2007 e IVA del 1° y 2° bimestres del 2007. Sin embargo, como la Administración modificó dicha declaración, del saldo a favor declarado desconoció \$3.908.837.000, que no podían utilizarse para compensar ninguna obligación tributaria hasta que se resolviera de manera definitiva sobre la procedencia del saldo, y lo fijó en \$10.811.755.000. Compensó el total de las obligaciones adeudadas, salvo la del IVA del segundo bimestre del 2007, de la que compensó \$152.457.000 y quedó pendiente de pago el valor restante.

Por lo anterior, al resolver el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución 6282-1921 de 2010, que decidió sobre la solicitud de devolución del saldo a favor liquidado en la declaración de renta del 2009 [\$22.326.129.000], en aplicación de lo previsto en el artículo 861 del E.T., ordenó compensar el saldo adeudado del IVA del segundo bimestre de 2007 y devolver la diferencia.

Con la Resolución 628-0001 de 2012, de cumplimiento de lo ordenado en la Resolución 686-1027 de 2011, se compensaron el tributo y periodo ordenados, por el valor certificado el 27 de febrero de 2012 por la División de Gestión de Cobranzas.

Las compensaciones se realizaron conforme a la normativa que regula la devolución y/o compensación de saldos a favor, procedimiento distinto del aplicable al proceso de cobro coactivo.

El **Ministerio Público** pidió que se confirme la sentencia de primera instancia, por las siguientes razones:



La DIAN no podía modificar el valor de la obligación compensada fijado al resolver el recurso de reconsideración. La Resolución 628-001 de 2012 es solo un acto de trámite con el que se *"debía cumplir con las pautas señaladas en la Resolución [686] 1027, independientemente de que la entidad hubiese cometido un error en ella, pues la administración debe atender al procedimiento establecido en la norma, en los eventos en que se equivoca en la expedición de sus actos administrativos"*. Permitir que la Administración corrija sus yerros con los actos de cumplimiento y, para ello, modifique los actos después de agotada la vía administrativa, viola el debido proceso de los contribuyentes.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

Solicitud de suspensión del proceso por prejudicialidad

En la demanda y el recurso de apelación, la actora pidió la suspensión de este proceso hasta que se decida la acción de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesta contra los actos de determinación del impuesto sobre la renta del año gravable 2006 [Proceso 2010-00221] porque, en su criterio, la decisión definitiva que allí se adopte incide en el sentido de la que se tome en el presente asunto.

Al respecto, la Sala advierte que, mediante auto de 2 de agosto de 2016, la entonces magistrada ponente ordenó la suspensión del proceso al considerar que *"... el fallo que deba dictarse en este proceso depende necesariamente de la decisión definitiva que se adopte en el expediente N° 2010-00221-01, por cuanto en este se determinará si era procedente el saldo a favor registrado en la declaración de renta de 2006 con el cual se pretendió compensar la obligación del 2° bimestre del IVA de 2007, que precisamente se está compensando con el saldo a favor registrado en la declaración de renta del año 2009, según se advierte de las Resoluciones 6282-1921 de 19 de noviembre de 2010, [686] 1027 de 14 de diciembre de 2011 y 628-001 del 13 de marzo de 2012, que son los actos demandados en el proceso de la referencia (2012-00365)"*.

Sin embargo, por auto del 2 de mayo de 2017, el ponente de esta providencia ordenó reanudar el proceso y por auto de 23 de noviembre de 2017, **declaró la nulidad de lo actuado en el proceso a partir del auto del 30 de abril de 2013**, porque *"... se omitió la oportunidad para que la parte demandante recorriera el traslado del recurso de apelación interpuesto por la DIAN y la entidad demandada solicitara pruebas; dado que el Tribunal omitió anexar al proceso el memorial constitutivo del recurso de apelación"* que fue interpuesto por la demandada en tiempo. Ejecutoriada esta providencia, reinició el trámite de segunda instancia, con el auto del 7 de febrero de 2018, admisorio de los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada⁷.

Por lo demás, revisado el software de gestión judicial se encontró que en el proceso 2010-00221-01 [19366], la Sección Cuarta de esta Corporación profirió la sentencia de segunda instancia el **5 de octubre de 2016**⁸.

⁷ Cfr. fls. 321 y 326 c.p.

⁸ Expediente 19366, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Objeto del presente proceso

En el caso, se controvierte si son legales o no los siguientes actos: (i) la **Resolución N° 6282-1921 de 19 de noviembre de 2010**, por la que la DIAN reconoció el saldo a favor liquidado en la declaración del impuesto de renta del año gravable 2009 [\$22.326.129.000], ordenó compensar \$6.685.923.000 al impuesto sobre las ventas, así: al primer bimestre de 2007 \$3.265.313.000⁹ y al segundo bimestre de 2007 \$3.420.610.000¹⁰ y devolver a la actora \$15.640.206.000, (ii) la **Resolución 686-1027 de 14 de diciembre de 2011** que, al resolver el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto anterior, lo modificó en el sentido de compensar únicamente \$3.109.265.000 al IVA del segundo bimestre de 2007¹¹ y devolver a la actora \$19.216.864.000¹² y (iii) la **Resolución 628-0001 de 13 de marzo de 2012**, por la que la entidad resolvió "dar cumplimiento" al acto anterior, en cuanto ordenó compensar \$3.109.265.000 al IVA del segundo bimestre de 2007 y, adicionalmente, ordenó compensar \$5.730.000¹³ a los mismos impuesto y periodo y devolver a la actora la diferencia, esto es, \$3.570.928.000.

Apelada la sentencia de primera instancia por ambas partes, conforme al artículo 357 del Código de Procedimiento Civil¹⁴, aplicable por disposición del artículo 267 del Código Contencioso Administrativo, la Sala resolverá sin limitaciones.

La Sala determina si los actos demandados son nulos en cuanto, al resolver la solicitud de devolución del saldo a favor liquidado en la declaración de renta de 2009, se ordenó compensar con el IVA del segundo bimestre de 2007. Para el efecto, debe establecerse lo siguiente: (i) si se interpretó o no indebidamente el artículo 861 del E.T. al compensar el IVA del bimestre 2 del 2007, cuya existencia, en criterio del actor, pendía de la decisión definitiva que se adoptara en el proceso 2010-00221-01 [19366], como lo planteó la actora o se trataba de una deuda de plazo vencido, como lo consideró la demandada, (ii) si se incurrió en "*indebida motivación*" y (iii) si el acto de ejecución modificó la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

El Estatuto Tributario regula la compensación de las deudas fiscales en los artículos 815 y 816 y la devolución de saldos a favor en los artículos 850 y siguientes.

De conformidad con lo previsto en el artículo 815 del E. T., los contribuyentes que liquiden en sus declaraciones tributarias saldos a favor podrán imputarlos al mismo impuesto en el periodo gravable siguiente o solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que tengan a su cargo.

El párrafo del artículo 816 del mismo ordenamiento contempla que en todos los casos en que se solicite la devolución de saldos a favor, la administración, de oficio, compensará las deudas fiscales a cargo del solicitante.

⁹ Por impuesto \$1.570.806.000 e intereses \$1.694.507.000.

¹⁰ Por impuesto \$1.706.365.000 e intereses \$1.714.245.000.

¹¹ Por impuesto \$1.553.908.000 e intereses \$1.555.357.000

¹² En el acto se aclara que de los \$19.216.864.000, ya se habían devuelto \$15.640.206.000, por lo que el valor pendiente por devolver era de \$3.576.658.000.

¹³ Por impuesto \$2.858.000 e intereses \$2.872.000

¹⁴ Hoy artículo 328 del Código General del Proceso



El artículo 861 del Estatuto Tributario ordena que **“[e]n todos los casos, la devolución de saldos a favor se efectuará una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente o responsable. En el mismo acto que ordene la devolución, se compensarán las deudas y obligaciones a cargo del contribuyente o responsable”**.

Respecto a la compensación, la Sala ha reiterado que el artículo 861 del E. T., que establece la compensación previa a la devolución, es obligatorio salvo que exista prohibición legal para compensar, como en los procesos de liquidación forzosa administrativa¹⁵.

En cuanto a los intereses moratorios a cargo del contribuyente, la Sala ha precisado las siguientes reglas¹⁶:

[...], **la compensación** es el cruce de saldos entre la Administración y el contribuyente y, el pago se entiende efectuado en la fecha en que se genera el saldo a favor, esto es, se generan intereses moratorios a cargo del contribuyente desde la fecha en que debió realizar el pago y hasta la fecha en que se consolidó el saldo a favor.

Contrario sensu, no hay lugar al pago de intereses por parte del contribuyente cuando la deuda tributaria se genera con posterioridad al saldo a favor, el cual, la Sala precisa, no opera de pleno derecho, sino que requiere de ser imputado por el contribuyente en la declaración privada del mismo tributo del periodo gravable siguiente o, de una solicitud de compensación que realice el administrado ante la DIAN¹⁷.

Por su parte, conforme lo prevé el artículo 634 del Estatuto Tributario, los contribuyentes que no paguen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo están obligados a pagar intereses moratorios por cada día de retraso en el pago de la obligación tributaria.

En consecuencia, tratándose de la solicitud de devolución de saldos a favor liquidados en declaraciones tributarias, es deber de la administración, antes de efectuar la devolución, compensar las deudas fiscales a cargo del solicitante, salvo que exista prohibición legal de compensar, y liquidar los intereses moratorios conforme a las reglas citadas.

En este caso, el saldo a favor solicitado en devolución por la actora es el resultante en la declaración de renta de 2009 que, según las pruebas, no fue objeto de modificación mediante liquidación oficial de revisión.

Al resolver la solicitud de devolución de dicho saldo a favor, presentada el 7 de octubre de 2010, en la Resolución N° 6282-1921 de 19 de noviembre de 2010, por

¹⁵ En este sentido, ver las sentencias de 14 de agosto de 2013, exp. 18393, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, de 12 de abril de 2007, exp. 14774, C.P. Héctor J. Romero Díaz, de 7 de junio de 2006, exp. 14474, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y de 7 de diciembre de 2004, exp. 14101, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

¹⁶ Sentencia de 18 de julio de 2018, exp. 21786, C.P. Milton Chaves García.

¹⁷ Artículo 815 del Estatuto Tributario.



encontrar, en ese momento, que las deudas por concepto de IVA del 1° y 2° bimestres del 2007 estaban pendientes de pago las compensó, antes de ordenar la devolución de la diferencia.

No obstante, al desatar el recurso gubernativo contra la Resolución 6282-1921 de 2010, mediante Resolución 686-1027 de 14 de diciembre de 2011, encontró que con la Resolución 6282-1567 de 24 de noviembre de 2011, que resolvió la solicitud de compensación presentada el 4 de noviembre de 2011¹⁸, la DIAN reconoció a favor de la actora la suma de **\$1.723.263.000**¹⁹ y la compensó con el IVA del 1° bimestre de 2007 y, con parte del IVA del 2° bimestre de ese mismo año, por lo que modificó la resolución recurrida [Resolución N° 6282-1921], ordenó compensar \$3.109.265.000 al IVA del 2° bimestre de 2007, con base en "la información suministrada por la División de Gestión de Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes"²⁰ y devolver el valor restante, "previas las compensaciones a que haya lugar".

Finalmente, mediante **Resolución N° 628-0001 de 13 de marzo de 2012**, resolvió "dar cumplimiento" al acto anterior, en cuanto ordenaba compensar los **\$3.109.265.000** al IVA del segundo bimestre de 2007 y, adicionalmente, por información suministrada por la División de Gestión de Cobranzas, ordenó **compensar \$5.730.000**²¹ a los mismos impuesto y periodo, y **devolver** a la actora la diferencia, esto es **\$3.570.928.000**.

Precisado lo anterior y con el fin de dilucidar si el IVA del segundo bimestre de 2007 constituía una obligación exigible y, por ende, era compensable con el saldo a favor de la declaración de renta de 2009 solicitado en devolución por la actora, como lo entendió la demandada, o se trataba de una obligación compensada con el saldo a favor registrado en la declaración de renta de 2006, como lo sostuvo la actora, a continuación se hace un recuento de las actuaciones surtidas en los procesos de determinación del impuesto de renta de 2006 y de devolución y/o compensación del saldo a favor registrado en la declaración de renta de 2006, en doble columna, porque si bien es cierto estos procesos tienen relación, también lo es que se trata de procesos autónomos e independientes:

Proceso de determinación renta 2006		Procesos de devolución y/o compensación del saldo a favor registrado en la declaración de renta 2006	
Fecha	Actuación	Fecha	Actuación
14 may 2007	Presentación de la declaración, con saldo a favor de \$14.720.592.000 .		
22 jun 2007	Corrección a la declaración inicial. Se mantuvo el saldo a favor.		

¹⁸ Relacionada con el saldo a favor registrado en la declaración de renta de 2006.

¹⁹ Valor correspondiente a la diferencia entre el saldo a favor determinado en la Liquidación Oficial de Revisión del 9 de abril de 2009 del impuesto de renta de 2006, confirmado por la Resolución 900054 de 7 de mayo de 2010, y el saldo a favor propuesto en el requerimiento especial previo.

²⁰ En la Resolución 686-1027 de 2011 se transcriben unos datos y se indican los folios 661 a 665 del cuaderno de antecedentes, que corresponden a los correos electrónicos impresos cruzados entre la Subdirección de Recursos Jurídicos y la División de Gestión de Cobranzas de la DIAN, del 7 al 12 de diciembre de 2011, relacionados con la certificación de las obligaciones a cargo de la actora.

²¹ Suma discriminada así: impuesto \$2.858.000 e intereses \$2.872.000.



Radicado: 25000-23-27-000-2012-00356-01 (19974)
Demandante: IBM de Colombia S. CIA SCA.

		27 jun 2007	Solicitud de devolución y/o compensación de saldo a favor [\$14.720.592.000]. Pidió que el valor se compense as ²² :																				
			<table border="1"> <tr> <td>Ventas</td> <td>2007</td> <td>01</td> <td>1.570.806.000</td> </tr> <tr> <td>Ventas</td> <td>2007</td> <td>02</td> <td>1.706.365.000</td> </tr> <tr> <td>Retefuente</td> <td>2007</td> <td>02</td> <td>3.631.975.000</td> </tr> <tr> <td>Retefuente</td> <td>2007</td> <td>03</td> <td>4.681.470.000</td> </tr> <tr> <td>Retefuente</td> <td>2007</td> <td>04</td> <td>3.129.976.000</td> </tr> </table>	Ventas	2007	01	1.570.806.000	Ventas	2007	02	1.706.365.000	Retefuente	2007	02	3.631.975.000	Retefuente	2007	03	4.681.470.000	Retefuente	2007	04	3.129.976.000
Ventas	2007	01	1.570.806.000																				
Ventas	2007	02	1.706.365.000																				
Retefuente	2007	02	3.631.975.000																				
Retefuente	2007	03	4.681.470.000																				
Retefuente	2007	04	3.129.976.000																				
		06 ago 2007	Auto de adición de términos 127-0003 (1 mes)																				
		06 sep 2007	Auto 112-016. Suspendió el trámite de la solicitud, hasta por 90 días.																				
17 sep 2007	Auto de apertura 310632007001009 investigación previa a devoluciones																						
09 ene 2008	Requerimiento especial 31063-2008000001. Propuso disminuir el saldo a favor declarado a \$10.811.755.000.																						
		14 ene 2008	Auto de Improcedencia Provisional 111-001. Declaró improcedente provisionalmente la devolución de la suma de \$3.908.837.000.																				
		15 ene 2008	Resolución 608-0064. Reconoció a favor de la actora la suma de \$10.811.755.000 y ordenó compensar a la retención en la fuente de febrero [\$3.631.975.000], marzo [\$4.681.470.000] y abril [\$2.498.310.000] del año 2007 ²³ .																				
08 abr 2008	Respuesta al requerimiento especial																						
09 jul 2008	Ampliación al requerimiento especial 310642008000002. Propuso disminuir del saldo a favor declarado la suma de \$1.518.875.000.																						
06 oct 2008	Corrección de la declaración																						
10 oct 2008	Respuesta a la ampliación al requerimiento especial.																						
07 abr 2009	L.O.R. 312412009000031. Determinó el saldo a favor en \$12.535.018.000.																						
12 jun 2009	Recurso de reconsideración																						
07 may 2010	Resolución 900054. Confirmó la LOR.																						
		04 nov 2011	Solicitud de compensación de \$1.723.263.000 con el IVA del 1° y 2° bimestres de 2007.																				
		24 nov 2011	Resolución 6282-1567. Reconoció a favor de la actora la suma de \$1.723.263.000, que ordenó compensar con el IVA del 1° [\$1.570.806.000] y 2° [\$152.457.000] bimestres de 2007 ²⁴ .																				

Respecto a los anteriores procesos administrativos se anota lo siguiente:

Los actos proferidos en el proceso administrativo de determinación del tributo [renta 2006], esto es, la Liquidación Oficial de Revisión 312412009000031 de 7 de abril de 2009 y la Resolución 900054 de 7 de mayo de 2010 fueron objeto de demanda de nulidad y restablecimiento del derecho²⁵ [proceso 25000-23-27-000-2010-00221].

²² Cfr. fl. 445 c.a.

²³ Contra este acto procedía el recurso de reconsideración [Cfr. fl. 59 c.p.]

²⁴ Contra este acto procedía el recurso de reconsideración [Cfr. fl. 662 c.a.]

²⁵ Cfr. fls 491 y s.s. c.a.



Consultado el software de gestión judicial, en primera instancia, mediante sentencia del 30 de noviembre de 2011, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, resolvió lo siguiente:

PRIMERO. Declárase inhibida para pronunciarse de fondo sobre las peticiones de "compensación con las obligaciones de IVA del primer y segundo bimestre de 2007" y "devolución del pago de los intereses de la retención en la fuente correspondiente a abril de 2007", conforme a la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO. NIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

[...].

La decisión anterior fue apelada por la actora. La Sección Cuarta del Consejo de Estado, mediante fallo del 5 de octubre de 2016²⁶, resolvió el recurso en los siguientes términos:

"Primero: CONFÍRMASE el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia del 30 de noviembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Segundo: REVÓCASE el numeral segundo de la citada sentencia. En su lugar:

"Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412009000031 del 7 de abril de 2009 y de la Resolución Nro. 900054 del 7 de mayo de 2010, mediante las cuales la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por IBM DE COLOMBIA Y CIA SCA por la vigencia fiscal de 2006 e impuso sanción por no informar.

"Como consecuencia de la anterior declaración y, a título de restablecimiento del derecho, se declara que el impuesto sobre la renta y complementarios por la vigencia fiscal de 2006 a cargo del IBM DE COLOMBIA Y CIA SCA, corresponde a la liquidación practicada por esta Corporación, en los términos expuestos en la parte motiva de esta providencia.

Lo anterior, con fundamento en las razones que se resumen así:

1. Consideró que le asistía razón al Tribunal al inhibirse para proferir decisión de fondo sobre las pretensiones de "compensación [del saldo a favor de la declaración de renta del año gravable 2006] con las obligaciones de IVA del primer y segundo bimestre de 2007" y "devolución del pago de los intereses de la retención en la fuente correspondiente a abril de 2007", porque tales pretensiones están relacionadas con una actuación oficial diferente a la de determinación del tributo que era el objeto de ese proceso [renta 2006].

Al exponer las razones para inhibirse de resolver de fondo las pretensiones contenidas en "los numerales 3 y 4 del acápite de pretensiones de la corrección de la demanda", relacionadas con la devolución y/o compensación del saldo a favor de renta 2006, en la sentencia de 5 de octubre de 2016, la Sala precisó lo siguiente:

²⁶ Exp. 19366, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



7.6 Téngase en cuenta que conforme con el artículo 816 del ET “[c]uando el saldo a favor de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios o sobre las ventas, haya sido modificado mediante una liquidación oficial y no se hubiere efectuado la compensación, la parte rechazada no podrá solicitarse aunque dicha liquidación haya sido impugnada, hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo” [Se subraya], es decir, que es con fundamento en esta providencia que el contribuyente podrá solicitar la devolución y/o compensación del excedente, si lo hubiere, del saldo a favor reconocido por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2006, oportunidad en la que la Administración podrá verificar cuánto ha sido devuelto o compensado por el citado impuesto y si existe algún tipo de remanente y la forma de hacerlo efectivo.

7.7 Nótese que conforme con el párrafo de la norma en cita, “[e]n todos los casos, la compensación se efectuará oficiosamente por la Administración cuando se hubiese solicitado la devolución de un saldo y existan deudas fiscales a cargo del solicitante”, es decir, que antes de realizar la devolución, la DIAN deberá efectuar la compensación de las deudas vencidas sobre impuestos que el contribuyente tenga con el Estado, obviamente, atendiendo la información que reposa en poder de la Administración de Impuestos.

2. En cuanto al fondo del asunto, frente a las deducciones registradas en la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2006, glosadas por la Administración, la Sala encontró procedente el reconocimiento de aportes a fondos de empleados, gastos médicos y otros gastos de personal como bonos de ingreso y bonos de retención, premios y premios *Stock Options* declarados, aceptó parcialmente la deducción por “ISA y Housing” y mantuvo el rechazo de la denominada “cuota de sostenimiento universitario”. Además, accedió de manera parcial a los cargos relacionados con el ingreso por “corrección monetaria” y encontró improcedentes la sanción por no informar y la sanción por inexactitud impuestas. La sentencia contiene la liquidación que refleja lo decidido por la Sala.

Dicha liquidación arrojó como resultado un saldo a favor de **\$14.720.592.000**, que es igual al liquidado por la actora en la declaración privada de renta de 2006.

Del recuento anterior, la Sala encuentra que tratándose de la determinación del impuesto sobre la renta del 2006, mediante sentencia del 5 de octubre de 2016²⁷, esta jurisdicción decidió definitivamente sobre el valor de los conceptos glosados por la Administración, determinó el tributo a cargo de la actora y el monto del saldo a favor por ese concepto y periodo.

Además, en los términos en que la Sala lo precisó, el fallo del 5 de octubre de 2016 constituye el fundamento para que la actora solicite la devolución y/o compensación de la parte “rechazada” del saldo a favor del impuesto de renta del 2006 que estaba en discusión, oportunidad en la que la administración “podrá verificar cuánto ha sido devuelto o compensado por el citado impuesto y si existe algún tipo de remanente y la forma de hacerlo efectivo”, sin olvidar que, en todo caso, previo a la devolución, la DIAN debe compensar las deudas fiscales vencidas a cargo del solicitante.

²⁷ Exp. 19366, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez



De otra parte, en el cuadro anterior, se observa que la DIAN decidió las dos solicitudes de devolución y/o compensación de saldo a favor liquidado en la declaración de renta del 2006, así:

1. El **27 de junio de 2007**, la actora presentó la solicitud de devolución y/o compensación de saldo a favor, en cuantía de **\$14.720.592.000²⁸**.

La DIAN resolvió esta solicitud en el sentido de (i) declarar improcedente provisionalmente la devolución de la suma de **\$3.908.837.000²⁹** [Auto 111-001 de 14 de enero de 2008] y reconocer a favor de la actora la suma de **\$10.811.755.000**, que ordenó compensar a la retención en la fuente de febrero, marzo y abril del año 2007 [Resolución 608-0064 de 15 de enero de 2008³⁰].

2. El **4 de noviembre de 2011**, la actora solicitó la compensación de **\$1.723.263.000**, valor correspondiente a la diferencia entre el saldo a favor determinado en la Liquidación Oficial de Revisión del 9 de abril de 2009, confirmado por la Resolución 900054 de 7 de mayo de 2010, y el propuesto en el requerimiento especial, con el IVA del 1° y 2° bimestres de 2007.

La DIAN reconoció a favor de la actora el valor reclamado [**\$1.723.263.000**] y, de este ordenó compensar **\$1.570.806.000** al IVA del 1° bimestre de 2007 y **\$152.457.000** al 2° bimestre de 2007 [Resolución 6282-1567 de 24 de noviembre de 2011³¹].

La Sala destaca que contra las Resoluciones 608-0064 de 15 de enero de 2008 y 6282-1567 de 24 de noviembre de 2011, que resolvieron las mencionadas solicitudes de devolución y/o compensación del saldo a favor liquidado en la declaración de renta de 2006, procedía el recurso de reconsideración.

Al respecto, la Sala advierte que las partes no informaron si se utilizó dicho recurso administrativo, ni existe en el expediente prueba que así lo acredite, como tampoco de si tales actos administrativos fueron objeto de control de legalidad ante la jurisdicción que permitieran inferir que tales actos estaban en discusión.

De todo lo anterior, se observa que la sentencia de la Sala del 5 de octubre de 2016, expediente 19366, decidió definitivamente sobre la legalidad de los actos de determinación del impuesto de renta de 2006, asunto ajeno al presente proceso en que se discute la legalidad de los actos que resolvieron la solicitud de devolución del saldo a favor liquidado en la declaración de renta del 2009.

Si bien es cierto que la actora solicitó que el saldo a favor registrado en la declaración de renta de 2006 se compensara con el IVA del 1° y 2° bimestres del 2007 y retención en la fuente de febrero, marzo y abril de 2007, también lo es que la DIAN lo compensó con dichas obligaciones, hasta la concurrencia de los montos no cuestionados, esto es, el saldo a favor de ese periodo que inicialmente no fue objeto

²⁸ Cfr. fl. 445 c.a.

²⁹ Valor correspondiente a la diferencia entre el saldo a favor declarado [**\$14.720.592.000**] y el saldo a favor propuesto en el requerimiento especial 310632008000001 de 9 de enero de 2008 [**\$10.811.755.000**].

³⁰ Cfr. fl. 487 c.a.

³¹ Cfr. fls 660 y s.s. c.a.



de discusión con la deuda por concepto de retención en la fuente de los periodos 2, 3 y 4 de 2007 y, luego, con el mayor valor del saldo a favor reconocido en la liquidación oficial de revisión [\$1.723.263.000] con la deuda pendiente de pago por concepto de IVA del 1° [\$1.570.806.000] y parcialmente, la del 2° [\$152.457.000] bimestres del 2007, sin que en esta oportunidad, sea procedente estudiar la legalidad de los actos que resolvieron las solicitudes de devolución y/o compensación del saldo a favor del 2006, pues no son objeto del presente proceso.

De lo anterior, la Sala concluye que el saldo a favor liquidado en la declaración de renta de 2006 fue modificado, por lo que según lo previsto en el inciso segundo del artículo 819 del E.T., la parte rechazada no podía solicitarse en devolución y/o compensación hasta que se resolviera de manera definitiva sobre la procedencia del saldo a favor del 2006.

Por esta razón, de los \$14.720.592.000 [saldo a favor del 2006] solicitados inicialmente en devolución, la DIAN declaró improcedente provisionalmente la suma de **\$3.908.837.000** y reconoció a favor de la actora **\$10.811.755.000**, suma que compensó a la retención en la fuente de febrero [\$3.631.975.000], marzo [\$4.681.470.000] y abril [\$2.498.310.000] del año 2007. Posteriormente, del mayor saldo a favor determinado en la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración de renta de 2006 [\$1.723.263.000], compensó \$1.570.806.000 con el IVA del 1° bimestre de 2007 y \$152.457.000 con el IVA del 2° bimestre de 2007.

En suma, de los \$14.720.592.000 solicitados en devolución fueron compensados con las deudas fiscales del 2007 a cargo de la actora \$12.535.018.000 y rechazados \$2.185.574.000. El valor rechazado solo podía ser solicitado en devolución una vez estuviera en firme la decisión definitiva de la jurisdicción, adoptada en el fallo de la Sala del 5 de octubre de 2016, como se indicó en esa misma providencia.

Entonces, para el momento en que fueron proferidos los actos administrativos objeto del presente proceso existía una deuda exigible por concepto de IVA del segundo bimestre de 2007 a cargo de la actora, pues al impuesto adeudado [\$1.706.365.000³²] se compensaron \$152.457.000, según la Resolución 6282-1567 de 24 de noviembre de 2011 y quedó pendiente de pago \$1.553.908.000, por lo que procedía la compensación previa a la devolución del saldo a favor liquidado en la declaración de renta de 2009, como se ordenó en la Resolución 686-1027 del 14 de diciembre de 2011, sin que exista en el expediente prueba que desvirtúe este hecho.

No desvirtuada la existencia de la obligación fiscal por concepto de IVA del segundo bimestre de 2007 (remanente), deuda que no dependía de manera alguna de la decisión definitiva que se adoptó en el proceso 2010-00221-01 [19366], como lo planteó la actora y, dado que la Administración al desatar el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución N°6282-1921 del 19 de noviembre de 2010 encontró un saldo pendiente de pago por dicho concepto, procedía la compensación de la deuda exigible previa a la devolución del saldo a favor reclamado.

³² Valor indicado en la solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor de 2006 (cfr. fl. 445 c.a.). Sin embargo, se observa que según la declaración bimestral del impuesto sobre las ventas – IVA del 2 periodo del 2007, que está en el folio 650 del cuaderno de antecedentes, el “total saldo a pagar” es de \$2.204.506.000.



Los actos que resolvieron la solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor liquidado en la declaración de renta de 2009 no incurren en "*falta e indebida motivación*".

Conforme a lo expuesto en el punto anterior, la Sala encuentra que los actos que decidieron sobre la solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor liquidado en la declaración de renta del 2009 y el recurso de reconsideración, están debidamente motivados, pues se exponen las razones de la decisión inicial y de la modificación posterior que le permitieron a la actora interponer el recurso administrativo y acudir a la jurisdicción en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

Además, la actora no desvirtuó la existencia de la obligación compensada [IVA 2° bím de 2007 (remanente)], que al estar contenida en una declaración tributaria del año gravable presentada ante la Administración sin pago, constituye una obligación exigible, según el numeral 1 del artículo 828 del Estatuto Tributario, sin que de manera alguna esta obligación fiscal dependiera de la decisión adoptada en el proceso judicial contra los actos de determinación del impuesto de renta de 2006.

La Resolución 628-0001 de 13 de marzo de 2012 es un acto de ejecución demandable. Es nulo porque excedió el acto que se pretendía cumplir.

Son objeto de control de legalidad ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo los actos que crean, modifican o extinguen una situación jurídica y ponen término a un proceso administrativo³³.

Los actos de ejecución dan cumplimiento a una decisión judicial o administrativa que crea, modifica o extingue una situación jurídica particular que ha adquirido firmeza, es decir, son aquellos que materializan la decisión adoptada, los que, por regla general, son actos no susceptibles de control de legalidad ante la jurisdicción.

No obstante, la Corporación ha reiterado que si el acto de ejecución excede, parcial o totalmente, lo dispuesto en la sentencia o en el acto administrativo ejecutado, es procedente la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, toda vez que creó, modificó o extinguió una situación jurídica diferente, susceptible de control de legalidad³⁴.

En el presente asunto, la administración profirió la Resolución 628-0001 de 13 de marzo de 2012 para dar cumplimiento a la **Resolución 686-1027 de 14 de diciembre de 2011** que ordenó compensar \$3.109.265.000 al IVA del segundo bimestre de 2007 y devolver a la actora \$19.216.864.000. No obstante, debido a que, el 27 de febrero de 2012, la División de Gestión de Cobranzas certificó que en la cuenta corriente de la actora a 31 de diciembre de 2009 se reflejaba una deuda por concepto de ventas segundo bimestre de 2007 de \$5.730.000, adicionalmente, compensó dicha suma discriminada así: impuesto \$2.858.000 e intereses \$2.872.002.

³³ C.C.A., arts. 50 y 135

³⁴ Sentencia de 31 de octubre de 2018, exp. 21486, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



En el oficio 1-31-244-440-0207 de 27 de febrero de 2012, se explica que el saldo de \$5.730.000 "obedece al cálculo errado de los intereses informados a la Dirección de Gestión Jurídica y consignados en la Resolución [686] 1027 del 14/12/2011"³⁵, porque en ese momento informó lo siguiente:

Tipo impuesto	Fecha exigibilidad	Valor impuesto	Intereses	Total
Ventas 2007-2	14/05/2007	1.553.908.000	1.555.357.000	3.109.265.000

Y el "valor correcto", era el que se indica a continuación:

Tipo impuesto	Fecha exigibilidad	Valor impuesto	Intereses	Total
Ventas 2007-2	14/05/2007	1.553.908.000	1.561.087.000	3.114.995.000

Por lo anterior, del saldo a favor liquidado en la declaración de renta 2009, la DIAN compensó un total de \$3.114.995.000 con el IVA del segundo bimestre de 2007 y devolvió a la actora la suma de \$19.211.134.000. Así, aumentó en \$5.730.000 el valor de la obligación compensada y disminuyó en el mismo valor, la suma a devolver sin darle oportunidad a la actora de controvertir tal decisión, con violación del derecho a la defensa y al debido proceso.

En consecuencia son nulos los ARTÍCULOS SEGUNDO Y TERCERO de la Resolución 628-0001 de 2012 que modifican la Resolución N° 686-1027 de 2011 al aumentar en \$5.730.000 el valor de la obligación que se ordena compensar con el IVA del bimestre 2 de 2007 y disminuir en el mismo valor la suma a devolver a la actora. Y, parcialmente nulo el ARTÍCULO PRIMERO de la Resolución 628-0001 de 2012 que al "dar cumplimiento a lo ordenado en el artículo primero de la Resolución 686-1027 de 14 de diciembre de 2011, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN" modificó las órdenes impartidas en dicho artículo.

Dado que la sentencia de primera instancia se limitó a declarar la nulidad del artículo segundo de la Resolución 628-0001 de 13 de marzo de 2012 y, a título de restablecimiento del derecho, ordenó a la demandada devolver la suma de \$5.730.000, se revoca la sentencia apelada.

En su lugar, la Sala decide lo siguiente: (i) negar la nulidad de las Resoluciones números 6282-1921 de 19 de noviembre de 2010 y 686-1027 de 14 de diciembre de 2011, (ii) declarar la nulidad de los artículos segundo y tercero de la Resolución 628-0001 de 13 de marzo de 2012 y la nulidad parcial del artículo primero de la misma resolución, el cual quedará así: "**ARTÍCULO PRIMERO: DAR CUMPLIMIENTO a lo ordenado en el artículo primero de la Resolución [686] 1027 de 14 de diciembre de 2011 expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN [...]**".

³⁵ Cfr. fl. 694 c.a.



En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, ordenar a la DIAN devolver a la actora, si no lo ha hecho, la suma de \$3.576.658.000³⁶, junto con los intereses corrientes y moratorios conforme a los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario.

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

FALLA

REVOCAR la sentencia apelada, por lo expuesto en la parte motiva.

En su lugar:

1. **DECLARAR** la nulidad de los ARTÍCULOS SEGUNDO y TERCERO de la Resolución 628-0001 de 13 de marzo de 2012.
2. **DECLARAR** la nulidad parcial del ARTÍCULO PRIMERO de la Resolución 628-0001 de 13 de marzo de 2012, que quedará así:

“ARTÍCULO PRIMERO: DAR CUMPLIMIENTO a lo ordenado en el artículo primero de la Resolución 686-1027 de 14 de diciembre de 2011 expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN que dispuso:

‘ARTÍCULO PRIMERO: MODIFICAR los artículos segundo y tercero de la Resolución 6282-1921 del 19 de noviembre de 2010 proferida por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, mediante la cual se decidió la solicitud de devolución del saldo a favor registrado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2009 presentada por la sociedad IBM DE COLOMBIA & CIA. S.C.A. NIT. 860.002.120-5, en el siguiente sentido:

ARTÍCULO SEGUNDO: COMPENSAR la suma de TRES MIL CIENTO NUEVE MILLONES DOSCIENTOS SESENTA Y CINTO MIL PESOS [\$3.109.265.000], a la sociedad IBM DE COLOMBIA & CIA. S.C.A. NIT. 860.002.120-5 del valor reconocido en el artículo primero de esta Resolución así:

Compensar a	Periodo	Nº Declaración	Impuesto	Intereses
Ventas	Segundo Bim/2007	91000006359198	\$1.553.908.000	\$1.555.357.000
			Total compensar	\$3.109.265.000

ARTÍCULO TERCERO: DEVOLVER la suma de DIECINUEVE MIL DOSCIENTOS DIECISÉIS MILLONES OCHOCIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL PESOS MCTE [\$19.216.864.000], de la cual, por Resolución 6282-1921 del 19 de noviembre de 2010, ya fue devuelta la suma de QUINCE MIL SEISCIENTOS CUARENTA MILLONES DOSCIENTOS SEIS MIL PESOS MCTE [\$15.640.206.000], quedando un saldo a devolver de TRES MIL QUINIENTOS SETENTA Y SEIS MILLONES SEISCIENTOS CINCUENTA Y OCHO MIL PESOS MCTE [\$3.576.658.000]”.

3. A título de restablecimiento del derecho, **ORDENAR** a la DIAN la devolución a IBM DE COLOMBIA & CIA. S.C.A., si no lo ha hecho, de la suma de TRES MIL

³⁶ La Resolución N° 686-1027 de 2011 ordenó devolver a la actora \$19.216.864.000 y explicó que de ese monto ya se habían devuelto \$15.640.206.000, por lo que el valor pendiente, era de \$3.576.658.000.



QUINIENTOS SETENTA Y SEIS MILLONES SEISCIENTOS CINCUENTA Y OCHO MIL PESOS [\$3.576.658.000] MCTE, en los términos de la Resolución 686-1027 del 14 de diciembre de 2011, junto con los intereses corrientes y moratorios.

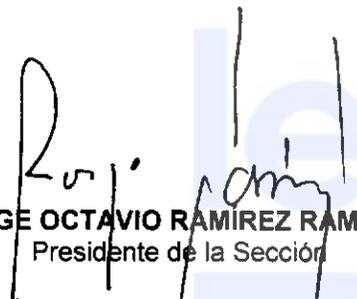
4. **NEGAR** las demás pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva

3. **RECONOCER** personería a JUAN CARLOS VINASCO ESCARRIA, para actuar en representación de la parte actora, en los términos del memorial que está en el folio 276 del cuaderno principal.

4. **RECONOCER** personería a ANGIE ALEJANDRA CORREDOR HERRERA, para actuar en representación de la parte demandada, en los términos del memorial que está en el folio 288 del cuaderno principal.

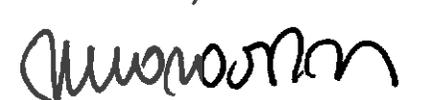
Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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


JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección


STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO


MILTON CHAVES GARCÍA


JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ