



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., veintidós (22) de abril de dos mil veintiuno (2021)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-33-000-2014-01149-01 (23335)
Demandante: Arquimuebles SA
Demandado: DIAN

Temas: Devoluciones. Rechazo de solicitud. Imputación de saldos a favor.
Valor jurídico de los conceptos.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 28 de febrero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió (f. 211 vto.):

Primero. Declarar la nulidad de la Resolución número 1147 del 2013, por medio de la cual se rechazó la solicitud de devolución de un saldo a favor en el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2011, por valor de \$148.561.000 y de la Resolución nro. 001 código 684 de 2014, por medio de la cual se resolvió el recurso interpuesto contra la anterior.

Segundo. Como consecuencia de dichas nulidades y a título de restablecimiento del derecho, se ordena la devolución del saldo a favor que fue rechazado por los actos anulados, esto es la suma de \$148.561.000, más los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar.

Tercero: Se condena en costas a la parte demandada.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante Resolución nro. 1147, del 23 de enero de 2013 (ff. 33 y 34), la demandada rechazó parcialmente la solicitud de devolución del saldo a favor autoliquidado por la actora en su declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2011; decisión que fue confirmada en la Resolución nro. 001, del 02 de enero del 2014, con la cual se resolvió el recurso de reconsideración (ff. 45 a 60).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló como pretensiones las siguientes (ff. 8 y 9):



Primera: que se declare la nulidad de la Resolución número 1147 notificada el 31 de enero de 2013, mediante la cual la entidad demandada, rechaza la solicitud de devolución de un saldo a favor en el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2011, por valor de \$148.561.000, de la sociedad Arquimuebles SA, por las causales de nulidad expuestas en la demanda.

Segunda: que consecuentemente con la petición anterior se declare la nulidad de la Resolución número 001 código 684, notificada el 4 de febrero de 2014, mediante la cual la entidad demandada resuelve el recurso legal interpuesto contra la anterior resolución y confirma la decisión.

Tercera: que a modo de restablecimiento del derecho se declare procedente, el derecho a devolución del saldo a favor solicitado y cuya solicitud se rechaza en la resolución demandada.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 6.º, 29 y 338 de la Constitución; y 815, 816, 850, 854 y 857 del Estatuto Tributario (ET).

El concepto de violación planteado se resume así (ff. 3 a 8):

Censuró que la demandada rechazara parte de la devolución solicitada, motivando la decisión en el argumento de que era improcedente imputar en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 el saldo a favor determinado en la declaración del mismo impuesto del periodo anterior, cuya solicitud de devolución había sido rechazada previamente por extemporánea. Al respecto, indicó que los procesos de imputación y de devolución son independientes; y que de su regulación en los artículos 815 y 816 del ET no se concluye que las consecuencias adversas de uno afecten al otro. Agregó que la presentación de la solicitud de devolución y su rechazo por extemporaneidad no afectan los derechos de crédito de los contribuyentes, que se conservan para su imputación en declaraciones posteriores del mismo impuesto. A partir de ello, alegó que los actos en discusión incurrieron en falsa motivación y violaron el principio de legalidad al otorgarle a las normas un alcance que no deriva de su texto. Por último, señaló que la doctrina mediante la cual la Administración negó la devolución solicitada fue revocada por el Concepto nro. 004 de 2014.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 84 a 98), para lo cual sostuvo, con fundamento en el Concepto nro. 028807 de 2012, y en la jurisprudencia de esta Sección, que los procesos de imputación y de solicitud de devolución y/o compensación son excluyentes entre si y una vez agotado uno de ellos es inviable acudir de manera subsidiaria a otro¹. Adujo que al expirar el plazo para que su contraparte solicitara la devolución del saldo a favor determinado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, esta perdió el derecho a que se le devolviera dicho monto, razón por la cual no podría haberlo imputado en la declaración del periodo siguiente (2011).

Añadió que, conforme al artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, al Oficio nro. 040411 de 2009 y a la jurisprudencia de esta Sección², la doctrina oficial de la Administración era de obligatoria observancia para los funcionarios y no podía aplicarse retroactivamente. En consecuencia, sostuvo que los actos acusados acertaron al basarse en la postura vigente al momento de los hechos, expresada en el Concepto nro. 028807 de 2012, y no en otra posterior. Alegó que los actos discutidos estuvieron debidamente motivados puesto que se indicaron las normas que sustentaron la decisión.

¹ Citó las sentencias del 31 de marzo de 2000 (exp. 9814, CP: Delio Gómez Leyva), del 28 de junio de 2010 (exp.16958, CP: Hugo Fernando Batidas Bárcenas) y del 19 de mayo de 2011 (exp. 17266, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

² Sentencia del 18 de julio de 2013 (exp. 18997, CP: Martha Teresa Briceño de Valecia).



Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte vencida (ff. 201 a 212), porque consideró que, con independencia de los conceptos que estuvieran vigentes, el rechazo de la solicitud de devolución de un saldo a favor por extemporáneo no limita la posibilidad de imputarlo en la declaración del siguiente periodo, por lo que procedía la devolución completa del saldo a favor en discusión. Así, porque estimó que de la regulación del procedimiento de devolución no se puede interpretar la extinción de ese derecho de crédito. Explicó que la doctrina de la Administración no es una fuente formal del derecho por lo que sus actuaciones no pueden validarse por estar fundadas en la misma sino, por el contrario, en las normas que rigen las situaciones fácticas juzgadas, por lo cual precisó que la decisión adoptada no implica la aplicación retroactiva de la doctrina oficial invocada por la actora.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del *a quo* (ff. 225 a 229 vto.), por las siguientes razones:

Censuró que la sentencia del tribunal hubiera fundado su decisión en un concepto de la Administración que, si bien recogió la posición jurídica que defiende, no correspondía al concepto que se citó en los actos juzgados, el cual, a su vez, tenía como sustento los artículos 815 y 857.1 del ET y la jurisprudencia de esta Sección³. Rechazó que el *a quo* desconociera las fuentes (conceptos y sentencias) en las que se reconoce que una vez que se rechaza la solicitud de un saldo a favor por extemporáneo no cabe imputarlo en el periodo siguiente, pues el fin de la norma es garantizar principios superiores como la seguridad jurídica.

Indicó que, si bien, la doctrina oficial de la autoridad de impuestos no es fuente de derecho, sí es un criterio auxiliar de interpretación al que no se podría dotar de efectos retroactivos. Reprochó así que se pretendiera aplicar el cambio de doctrina materializado en el Concepto nro. 004 de 2014 a los supuestos objeto de enjuiciamiento, que ocurrieron antes de su expedición. Añadió que la jurisprudencia, tanto de la Corte Constitucional como de esta Sección⁴, ha planteado que el contribuyente pierde definitivamente el derecho a la devolución y/o a la compensación cuando la causal de rechazo de la solicitud es la extemporaneidad; todo porque se trata de una causal de extinción del crédito a favor del administrado prevista en la ley y que deriva de su negligencia en la observancia de los términos de caducidad. Reprochó que el *a quo* afirmara que la fuerza normativa de los actos discutidos se había basado únicamente en los conceptos de la Administración, cuando el criterio de decisión que recogían era la aplicación de las normas y la jurisprudencia entonces vigentes. Se opuso a la imposición de costas por no estar probadas en el proceso.

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales (ff. 251 a 258 y 259 a 261 vto.). El ministerio público guardó silencio (f. 250).

³ Sentencias del 28 de junio de 2010 (exp. 16958, CP: Hugo Fernando Bastidas) y del 19 de mayo de 2011 (exp. 17266, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

⁴ Respectivamente, sentencias C-445 de 1995 (MP: Alejandro Martínez Caballero) y del 19 de mayo de 2012 (exp. 17266, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).



CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de impugnación planteados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que accedió a las súplicas de la demanda y condenó en costas.

2- Previamente a avanzar sobre el fondo de la impugnación, se observa que en el recurso la apelante sostuvo que el *a quo* sustentó su decisión en una interpretación oficial acogida con posterioridad a la ocurrencia de los hechos debatidos (*i.e.* el Concepto nro. 004 de 2014); así como en un concepto de la Administración que no correspondía al citado como sustento de los actos discutidos. Sin embargo, observa la Sala que el tribunal, al resolver el cargo de nulidad relativo al carácter vinculante de la doctrina oficial de la Administración adujo que «*no se trata pues de aplicar o no el concepto de la DIAN, se trata de la aplicación directa de las normas del Estatuto Tributario, que permiten que un saldo a favor, cuya devolución y/o compensación haya sido rechazada por extemporánea, puede ser imputado en la siguiente declaración*» (f. 211); y al estudiar la procedencia de la imputación del saldo a favor que había sido previamente rechazada por extemporánea, consideró que:

Aún en vigencia del concepto anterior le asiste razón al contribuyente, pues el hecho de que la solicitud de devolución haya sido rechazada por extemporánea, no significa que el saldo a favor no pueda ser imputado en la nueva declaración y que no exista y mucho menos que se pierda en razón a la extemporaneidad de la solicitud de devolución.

Arribar a una conclusión contraria, es afirmar que la norma que establece un plazo para solicitar la devolución y/o compensación, consagra además la pérdida del derecho a dicho saldo en favor de la Dian y esto sería ni más ni menos que una expropiación o una prescripción del derecho que no está consagrado expresamente.

La lectura de esas consideraciones de la sentencia recurrida evidencia que, contrario a lo que plantea la apelante, las determinaciones adoptadas en la providencia no se basaron en una doctrina oficial que fuera diferente o posterior a los hechos del caso, sino en la interpretación hecha por el *a quo* de las normas que regulan el derecho a obtener la devolución y/o compensación de saldos a favor. Ante tal circunstancia, se advierte que, si bien la competencia del juez de segunda instancia se restringe a los aspectos formulados en la apelación, los cargos de apelación deben ser consonantes con lo decidido y razonado por el *a quo*, pues lo impone el principio de congruencia externa de las sentencias establecido en el artículo 328 del Código General del Proceso (CGP). En consecuencia, como los referidos cargos no se acompañan con las exigencias del artículo 247 del CPACA, le está vedado a la Sala valorarlos en el trámite de la segunda instancia, tal y como en su día se analizó en la sentencia del 29 de abril de 2020 (exp. 24222, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

3- Bajo los restantes cargos de apelación, debe determinar la Sala si se puede imputar en una declaración de impuestos un saldo a favor cuya solicitud de devolución se rechazó previamente; y si el tribunal desconoció la jurisprudencia que sobre el particular han proferido la Corte Constitucional (en la sentencia C-445 de 1995, MP: Alejandro Martínez Caballero) y esta Sección (en las sentencias del 28 de junio de 2010, exp. 16958, CP: Hugo Fernando Bastidas; y del 19 de mayo de 2011, exp. 17266, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez). De resolverse esa cuestión de manera adversa a la apelante única, hará falta analizar si las determinaciones adoptadas en los actos demandados cuentan



con soporte jurídico en la doctrina oficial de la Administración. Por último, se analizará la procedencia de la condena en costas impuesta en primera instancia.

4- Sostiene la recurrente que la demandante no podía imputar en la declaración del impuesto sobre la renta de 2011 el saldo a favor generado en la declaración del mismo tributo del periodo gravable 2010, porque ya lo había solicitado en devolución y la solicitud fue rechazada por extemporánea; de ahí su decisión de negar la devolución del monto correspondiente cuando le fue solicitado en devolución el saldo a favor determinado en la declaración del año 2011. En el extremo opuesto, la demandante defiende la juridicidad de tal imputación del saldo a favor, alegando que las consecuencias adversas de la solicitud de devolución no extinguen el derecho de crédito que conlleva la existencia del saldo a favor. Debe entonces la Sala pronunciarse sobre la adecuación a derecho de tal imputación para efectos de establecer si era procedente el rechazo de la solicitud de devolución controvertida respecto del saldo a favor determinado en la declaración del periodo 2011.

4.1- Sobre esa cuestión, se pronunció la Sala en la sentencia del 07 de mayo de 2020 (exp. 22842, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), al decidir un litigio cuyos hechos guardan identidad fáctica y jurídica con los que en esta ocasión se debaten. Por consiguiente, se reiterará, en lo pertinente, el criterio de decisión judicial allí adoptado.

4.2- De acuerdo con ese precedente, los artículos 815 y 850 del ET conceden a los obligados tributarios tres alternativas excluyentes para la utilización de los saldos a favor declarados en sus autoliquidaciones de impuestos, toda vez que pueden (i) imputarlos en la declaración del mismo impuesto, del período gravable inmediatamente siguiente, (ii) compensarlos con otras deudas tributarias o, finalmente, (iii) solicitarlos en devolución. Pero si alguna de esas opciones se ejerce sin éxito, no por ello se extingue el saldo a favor, ni el derecho de crédito con el que cuenta el obligado tributario. En esa medida, si se solicita sin éxito la devolución o compensación de un saldo a favor, tal hecho no obsta para que sea imputado en la declaración del período siguiente, en tanto representa una obligación dineraria a cargo de la Administración, que no se enerva por el hecho de que la alternativa inicialmente elegida por el obligado tributario haya resultado infructuosa. Todo sin perjuicio de la necesidad de acreditar el cumplimiento de los demás requisitos previstos legalmente.

4.3- Para el caso, la decisión administrativa de rechazar la primera solicitud de devolución presentada por la actora no extinguió el saldo a favor objeto del presente litigio, por lo cual podía disponer de él mediante el mecanismo de imputación previsto en la legislación tributaria (letra a. del artículo 815 del ET). Bajo ese parámetro, resulta contrario a derecho que se haya negado la devolución de la totalidad del saldo a favor registrado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 alegando la improcedencia de la imputación del saldo a favor determinado en el año gravable 2010 por cuenta de que se había rechazado su solicitud de devolución. No prospera el cargo de apelación.

5- Se debe analizar a continuación si la sentencia impugnada contrarió la jurisprudencia de la Corte Constitucional y de esta Sección, fijada en las sentencias del 28 de junio de 2010 (exp. 16958, CP: Hugo Fernando Bastidas), del 19 de mayo de 2011 (exp. 17266, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) y C-445 de 1995 (MP: Alejandro Martínez Caballero).

Para la apelante, los criterios de decisión de ambos tribunales prescriben que el rechazo de la solicitud de devolución de un saldo a favor por extemporáneo extingue el derecho



de crédito y torna improcedente su posterior imputación. Sin embargo, revisados los pronunciamientos invocados, se observa que se ocupan de cuestiones distintas a las que aquí se discuten y que la apelante les atribuye. Puntualmente, la sentencia de la Corte Constitucional juzgó si el término establecido en el artículo 816 del ET es razonable o conlleva un enriquecimiento sin justa causa para la Administración; la sentencia de esta Sección del 28 de junio de 2010 definió si el término para solicitar la devolución de un saldo a favor se debe contar desde la presentación de la declaración en que se generó, o desde la presentación de la declaración en la que el mismo se imputó; y la sentencia del 19 de mayo de 2011, *ibidem*, especificó cuáles son los términos para solicitar la devolución de un pago en exceso y de un saldo a favor.

Consecuentemente, las providencias que la apelante señala como precedentes inobservados por el *a quo* no tienen tal alcance, porque los casos que se juzgaron en ellas no estaban relacionados con la posibilidad de imputar el saldo a favor cuya solicitud de devolución fue rechazada con anterioridad. No prospera el cargo de impugnación.

6- Por último, la recurrente defendió la motivación de los actos demandados fundada en el Oficio DIAN nro. 028807, del 04 de mayo de 2012, alegando que era la doctrina oficial que estaba en vigor en la época de los hechos discutidos.

Al respecto, se pone de presente que la interpretación que efectúa la autoridad sobre la legislación tributaria, a través de contestaciones a consultas (bajo las funciones reguladas en los artículos 19 y 20 del Decreto 4048 de 2008, modificados por el Decreto 1321 de 2011, artículos 9.º y 10.º), no determina la juridicidad de un acto administrativo, pues esta surge a partir del acatamiento del ordenamiento, no de los conceptos. Si bien esa clase de interpretaciones oficiales es relevante porque ilustra el criterio con el que la autoridad aplicará las normas generales en los casos particulares, carece de entidad para derogar un contenido legal. De manera que no se puede afirmar que la doctrina oficial incorpora mandatos jurídicos en los que se puedan sustentar las actuaciones administrativas que contrarían disposiciones legales; con lo cual, una vez que se ha determinado la ilegalidad de una actuación administrativa, tal contrariedad no cede por cuenta de las expresiones formales de la doctrina oficial. No prospera el cargo de impugnación.

7- Respecto de la condena en costas, según el artículo 365.8 del CGP solo «*habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*». Como en el expediente no existe prueba de su causación, la Sala revocará las impuestas por el *a quo* y se abstendrá de condenar por ese concepto en segunda instancia.

8- En definitiva, corresponde modificar el ordinal tercero de la sentencia apelada, a fin de revocar la condena en costas, en lo demás se confirmará la sentencia apelada.

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. **Revocar** el ordinal tercero de la sentencia apelada. En su lugar:



Tercero. Sin condena en costas.

2. En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.
3. **Reconocer** personería jurídica a Herman Antonio González Castro, como abogado de la parte demandada, de conformidad con el poder otorgado (f. 262).
4. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ