
SALDOS A FAVOR DECLARADOS EN LAS AUTOLIQUIDACIONES DE IMPUESTOS – utilización. Reiteración jurisprudencial / UTILIZACIÓN DE LOS SALDOS A FAVOR DECLARADOS EN LAS AUTOLIQUIDACIONES DE IMPUESTOS – Opciones excluyentes. Reiteración jurisprudencial / IMPROCEDENCIA DEL RECHAZO DE LA SOLICITUD DE SALDOS A FAVOR – Configuración

Sobre el primer asunto planteado, la Sala reitera las consideraciones expuestas en la sentencia del 07 de mayo de 2020, exp. 22842, CP: Julio Roberto Piza, en la cual se planteó que los artículos 815 y 850 del ET 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 período 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. Por tanto, una vez la Administración ha tomado la decisión de negar la devolución de un saldo a favor, los contribuyentes pueden discutir la causal que motivó el rechazo o, en su lugar, imputar el saldo a favor dentro de la declaración del período siguiente o solicitarlo en compensación. Así, porque en tanto 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. 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. 3- Ahora bien, los artículos 850 y siguientes del ET regulan la posibilidad que tienen los contribuyentes para solicitar la devolución de impuestos. En estos eventos, el contribuyente que haya liquidado un saldo a favor en su declaración, tiene el derecho a elevar una solicitud en donde persiga la devolución y/o compensación de los saldos en cuestión. Para que la petición sea resuelta de manera favorable, el interesado debe cumplir las condiciones previstas en las normas de referencia. En esos términos, se destaca que el artículo 857 del ET prevé como causal de rechazo definitiva de la solicitud de devolución en su ordinal 5.º, para el caso del proveedor de sociedades de intermediación internacional, el incumplimiento de las obligaciones derivadas del deber de retención en la fuente a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, esto es, *«efectuar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos a la fecha de presentación de la solicitud»*. Por lo tanto, si la Administración comprueba que a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, el proveedor de las sociedades de intermediación internacional no ha cumplido tales obligaciones, debe rechazar de forma definitiva la solicitud. (...) Visto lo anterior, a la fecha de presentar la solicitud de devolución del saldo a favor determinado en la declaración de IVA del bimestre 1.º de 2012, esto es, el día 27 de enero de 2014, se encontraba acreditado que la actora había cumplido con la obligación de efectuar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encontraban vencidos a la fecha de presentación de la solicitud, concretamente del período 12 de 2010. En consecuencia, no es procedente la aplicación de la causal de rechazo prevista en el ordinal 5.º del artículo 857 del ET. En definitiva, proceden los cargos de apelación y por tanto se revocará en su integridad la decisión de primer grado y, en su lugar, se declarará la nulidad de los actos demandados por las razones expuestas en esta providencia. Como restablecimiento del derecho, en los términos de las pretensiones de la actora, la Sala ordenará la devolución del saldo a favor solicitado.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 815 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 850 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 857

DECLARACIÓN DE RETENCIÓN EN LA FUENTE PRESENTADA SIN PAGO - Ineficacia. Reitaración (sic) de jurisprudencia

De cara a analizar si ha cumplido el deber de declarar, debe recordarse que el artículo 580-1 del ET establecía, en la versión vigente para la época de los hechos, que las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producían efecto legal alguno, sin necesidad de acto que así lo declarara. Frente al alcance de esta norma, esta Sección consideró que tanto las declaraciones iniciales de retención como las de corrección pueden adolecer de ineficacia si se presentan sin pago total (sentencia del 21 de febrero de 2019, exp. 21604, CP: Milton Cháves García), en la medida en que la Ley 1430 de 2010, en el artículo 15, no hizo distinción alguna en relación con que la ineficacia opere solo para las declaraciones iniciales. (...) Por lo tanto, para que la declaración de retención en la fuente se tenga como válida y eficazmente presentada, es menester el cumplimiento íntegro de la obligación por parte del agente de retención, quien deberá retener, declarar y realizar el pago total de las sumas retenidas al momento de la presentación del denuncia. Adicionalmente, es preciso señalar que en los casos en que la declaración inicial se presenta con pago y, luego, se presenta declaración de corrección para liquidar mayores valores pero no se acredita el pago total, será frente a esa declaración de corrección que se configura el hecho previsto en la ley para considerarla ineficaz, pues la inicial continúa siendo válida. Además, en los términos del artículo 588 del ET, toda declaración que goce de eficacia y que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante presente con posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última declaración presentada, según el caso. Como primer punto, la Sala aclara que, contrario a lo planteado por la apelante, y según las normas vigentes para la época de los hechos, la ineficacia de que trata el inciso primero del artículo 580-1 del ET aplica tanto para las declaraciones iniciales de retención, como para las de corrección que se presenten sin pago total. De esta forma, para que la declaración de corrección sea eficaz se requería su presentación con el pago concomitante de las sumas retenidas. En el *sub lite*, quedó demostrado que la demandante no realizó el pago total y concomitante de las declaraciones de corrección a la declaración inicial del período 12 de 2010 de retención, presentadas los días 23 de febrero de 2011 y 30 de noviembre de 2012, y pagadas los días 28 de febrero de 2011 y 03 de diciembre de 2012, respectivamente. Al efecto, sería del caso analizar si el pago posterior de dichas declaraciones de corrección las hace o no eficaces, pero, detaca (sic) la Sala que las partes no discuten que la declaración inicial fue válida, que el día 04 de diciembre de 2012 se presentó con pago una declaración de corrección respecto del período 12 de 2010 de retención y que, la administración no cuestionó el saldo a favor liquidado en las mismas; con lo cual, resulta evidente que la última declaración presentada es una

corrección válida y eficaz al denuncia inicial, siguiendo lo dispuesto en el artículo 588 del ET.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 580-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 588

CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA – Improcedencia por falta de prueba de su causación

Finalmente, en lo que respecta a la condena en costas, la Sala se abstendrá de imponerlas, toda vez que no se encuentran acreditadas las exigencias que hace el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP, en concordancia con el artículo 188 del CPACA, para su procedencia.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CGP) – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá D.C., quince (15) de abril de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 05001-23-33-000-2015-01421-01(22863)

Actor: AGRÍCOLA SANTAMARÍA S. A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 18 de octubre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Oralidad, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la actora (ff. 526 y 527).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 27 de enero de 2014, la demandante radicó en el Sistema Informático – SIE de la DIAN (f. 200) una solicitud de devolución del saldo a favor registrado en su declaración de IVA del bimestre 1.º de 2012, por valor de \$402.974.000, formalizándose el 28 de febrero de 2014 bajo el número 2192 (ff. 361 y 364). La demandada negó dicha solicitud el 20 de febrero de 2014, mediante Resolución de Rechazo Definitivo 629 – 26 (ff. 94 y 95), decisión que a su vez fue confirmada mediante la Resolución 900.215, del 16 de marzo de 2015, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración (ff. 96 a 115).

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 planteó las siguientes pretensiones (f. 32):

Principales:

Primera pretensión principal: Solicito se declare la nulidad de la Resolución No. 900215 del 16 de marzo de 2015, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución de Rechazo definitivo No. 629 – 26 del 20 de febrero de 2014.

Segunda pretensión principal: Solicito se declare la nulidad de la Resolución de Rechazo definitivo No. 629 -26 del 20 de febrero de 2014, por medio de la cual se rechazó la solicitud de devolución del saldo a favor por valor de \$402.974.000.

Consecuenciales:

Primera pretensión consecencial: Como consecuencia de la nulidad de la No. 900215 del 16 de marzo de 2015, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución de Rechazo definitivo No. 629 – 26 del 20 de febrero de 2014 proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, solicito se restablezca el derecho de la sociedad demandante, concediendo la devolución del saldo a favor por valor de \$402.974.000.

Segunda pretensión consecucional: Como consecuencia de la nulidad de la Resolución de Rechazo definitivo No. 629 – 26 del 20 de febrero de 2014, por medio de la cual se rechazó la solicitud de devolución del saldo a favor por valor de \$402.974.000, proferida por la Dirección de Gestión Jurídica, solicito se restablezca el derecho de la sociedad demandante, concediendo la devolución del saldo a favor referido.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 2º, 83, 228 y 363 de la Constitución, y 815, 816 y 850 a 857 del ET (Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989). El concepto de violación planteado se resume así (ff. 5 a 31):

Alegó que una de las causales que sustentó el rechazo de la solicitud de devolución fue la existencia de obligaciones pendientes de pago por retenciones en la fuente, sin que la demandada constatará que la declaración de retención en la fuente, así como las correcciones realizadas por el período 12 de 2010, son eficaces pues se presentaron y pagaron de manera oportuna. Manifestó que el artículo 580-1 del ET sobre ineficacia de la declaración de retención, solo aplica a la declaración inicial y no a las correcciones, por los que debe tenerse en cuenta que la declaración inicial se presentó con pago y no es ineficaz, y que la declaración de corrección presentada el 23 de febrero fue pagada unos días después en su totalidad, incluyendo sanciones e intereses. Afirmó que el pago posterior a la fecha de presentación de las correcciones no afecta su eficacia y que la última declaración de corrección fue presentada y pagada el mismo día. Agregó que la Administración le devolvió los montos pagados en exceso por concepto de las declaraciones de corrección presentadas a la declaración de retención del período 12 de 2010, los días 30 de noviembre de 2012 y 4 de diciembre de 2012, con lo cual la demandada reconoce que la declaración inicial (sic) y su primera corrección fueron eficaces y válidas, porque fueron debidamente presentadas, y pagadas en su totalidad. Concluyó entonces que no tenía saldos pendientes por pagar al momento de solicitar la devolución, con lo cual, no se configuró la causal de rechazo planteada por los actos acusados.

Reprochó que la Administración también sustentara el rechazo de la solicitud de devolución en una causal no prevista en la ley, consistente en la negativa previa de los saldos a favor arrastrados de las declaraciones de IVA correspondientes a los bimestres 6.º de 2010, y 1.º y 6.º de 2011. Indicó que el rechazo de la devolución de estos saldos a favor se fundó, en su momento, en la misma razón por la cual se negó la solicitud en los actos demandados, esto es, la supuesta obligación pendiente por

concepto de retención en la fuente del período 12 de 2010. En consecuencia, al negar la solicitud de devolución sin fundamento en una de las causales legales, señaló que se vulneró el debido proceso y el principio de legalidad en materia tributaria.

En línea con lo anterior, añadió que el contribuyente cuenta con tres opciones para disponer de los saldos a favor, imputar o solicitar su devolución y/o compensación. En el primer caso, se imputan los montos respectivos en la declaración siguiente, sin que puedan aplicarse los términos y condiciones de la devolución o compensación. Planteó que, por lo tanto, obtenido un saldo a favor, *«su existencia y términos de solicitud no deben estar afectados por rechazos por vicios de forma en las solicitudes de devolución y/o compensación de dicho saldo.»* Insistió en que a partir del ET, no existe prohibición expresa o consecuencia gravosa más allá de la negativa a la solicitud de devolución y/o compensación, que limite la posibilidad de arrastrar saldos a favor a períodos siguientes cuando sean rechazadas las solicitudes para su devolución y/o compensación. Planteó que ni la ley ni el reglamento establecen que intentar infructuosamente hacer uso de la compensación o devolución, implica perder automáticamente el derecho a realizar la imputación. Finalmente, señaló que se violó el principio de confianza legítima, en la medida en que, por Oficio nro. 1-11-243-435-034, del 04 de enero de 2013, la demandada aceptó la solicitud de imputación de los saldos a favor de los períodos de IVA arrastrados a la declaración del primer bimestre de 2012.

Hizo énfasis en que los actos acusados derivan en la pérdida del saldo a favor del bimestre 1.º de 2012 y, en consecuencia, en un enriquecimiento sin justa causa para la Administración, y que según los principios constitucionales, así como las normas contables, debe primar lo sustancial sobre lo formal, debiendo accederse a su solicitud en la medida en que no hay motivos que den lugar a su rechazo. Sobre esto último solicitó la aplicación de la tesis planteada en el Concepto 004, del 07 de enero de 2014, de la DIAN, en el sentido de que las causales que dieron lugar a la negativa en las solicitudes de devolución y/o compensación se fundaron en razones de forma, sin que ello implique la pérdida de los saldos a favor.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 165 a 183), para lo cual afirmó que se respetaron los principios constitucionales al momento de adelantar la actuación administrativa en cuestión. Precisó que los requisitos previstos en el ET para la aceptación de las solicitudes

de devolución y/o compensación son de carácter legal y atienden al fondo del asunto, por lo que su alcance no es meramente formal.

Señaló que la demandante no cumplió con los requisitos exigidos por el Decreto 2277 de 2012 y el ET para obtener una respuesta positiva a su solicitud. En concreto, afirmó que se configuró la causal de rechazo prevista en el ordinal 5.º del artículo 857 del ET, en la medida en que la demandante tenía una obligación pendiente por concepto de la declaración de retención en la fuente por el período 12 de 2010, puesto que las correcciones presentadas el 23 de febrero de 2011 y el 30 de noviembre de 2012 fueron pagadas días después y son, por tanto, ineficaces bajo el artículo 580-1 del ET.

Añadió que la solicitud de devolución de los saldos a favor de las declaraciones de los bimestres 6.º de 2010 y 1.º y 6.º de 2011 fue rechazada de manera definitiva por la Administración, por la misma razón, esto es, por existir obligaciones pendientes relacionadas con la declaración de retención del período 12 de 2010. Igualmente, indicó que no era cierto que la Administración hubiera aceptado la pretendida imputación de los saldos a favor al período objeto de la solicitud de devolución. Al respecto, trajo a colación el Concepto nro. 048129, del 02 de agosto de 2013, para argumentar que cuando las solicitudes de saldo a favor son rechazadas, no procede la imputación de saldos a favor en las declaraciones de los períodos siguientes.

Por último, refutó la pretendida validez del concepto invocado por la demandante, en virtud del principio de irretroactividad de las normas, teniendo en cuenta que las actuaciones de los contribuyentes y de la DIAN deben ceñirse a las normas vigentes para el momento de los hechos.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandante (ff. 516 a 527), para lo cual consideró que, en primer lugar, el concepto expedido por la demandada, cuya aplicación solicitó la actora para sostener que si era procedente la imputación de saldos a favor que habían sido objeto de resoluciones de rechazo, no estaba vigente al momento de presentar la declaración de retención en la fuente para el período 12 de 2010, con lo cual la tesis planteada en dicho concepto no era aplicable al caso de la demandante.

Luego, destacó que se configuró la causal de rechazo de la solicitud de devolución, prevista en el ordinal 5.º del artículo 857 del ET, por cuanto

las declaraciones de corrección presentadas el 23 de febrero de 2011 y el 30 de noviembre de 2012 fueron pagadas con posterioridad. Por lo anterior, y al no encontrar elementos que desvirtuaran la legalidad de los actos acusados, ratificó su legalidad y condenó en agencias en derecho a la demandante por valor del 1 % de las pretensiones.

Recurso de apelación

La actora apeló la decisión de primer grado y solicitó acceder a las pretensiones de la demanda (ff. 529 a 540), para lo cual insistió en que no existe prohibición alguna que impida imputar los saldos a favor solicitados en devolución y/o compensación, cuando dicha solicitud haya sido previamente rechazada. Igualmente, alegó que según el artículo 28 del CPACA, los conceptos de la Administración no son vinculantes para los administrados, salvo disposición en contrario, y, mucho menos, para los jueces.

Acto seguido, alegó que la doctrina de la demandada fue modificada por el Concepto 1960 de 2014, y ratificada por el Concepto 31476 de 2015, los cuales eran aplicables de manera retroactiva, al haber revocado unas directrices que iban en contra de la Constitución y la Ley. Por lo tanto, señaló que tenía derecho a imputar los saldos a favor arrastrados de declaraciones de IVA previas, cuya solicitud de devolución y/o compensación había sido rechazada, a la declaración de IVA del período 1.º de 2012, cuyo rechazo de la solicitud de devolución de saldo a favor dio origen al *sub lite*.

Insistió en que no se configuró la causal de rechazo definitivo de la solicitud, prevista en el ordinal 5.º del artículo 857 del ET, por las mismas razones planteadas en la demanda. Al efecto, agregó que no es procedente el rechazo de la solicitud por la supuesta ineficacia de las declaraciones de corrección presentadas a la declaración de retención en la fuente del período 12.º de 2010, porque no es predicable la ineficacia respecto de una declaración de corrección bajo el artículo 580-1 del ET, ya que en este caso no hay una fecha límite para su presentación y pago, como si lo hay para la declaración inicial. Añadió que así se entendiera que las correcciones fueron ineficaces, la declaración inicial fue eficaz y produjo efectos, porque se presentó y pagó el mismo día, por lo tanto, estaba vigente al momento de solicitar la devolución.

Añadió que la corrección presentada el 04 de diciembre de 2012 fue pagada el mismo día, y sería la última declaración válida, pues según el artículo 588 del ET toda declaración que el agente retenedor presente con

posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso. Por lo tanto, si se entiende que las declaraciones presentadas el 23 de febrero de 2011 y el 30 de noviembre de 2012 no producen efectos legales, la presentada el 04 de diciembre fue una corrección válida de la declaración inicial.

Alegatos de conclusión

La parte demandante insistió en los argumentos de la demanda y la apelación, reiterando que no existían obligaciones pendientes por concepto de retención en la fuente del período 12 de 2010 e insistió, en todo caso, en la validez de la declaración inicial presentada y pagada para dicho período, el 12 de enero de 2011. Así mismo, planteó que no existía disposición que impidiera la imputación de los saldos a favor cuya, solicitud de devolución y/o compensación hubiere sido negada para períodos anteriores (ff. 33 a 41 c2).

La parte demandada insistió en los planteamientos expuestos en la contestación de la demanda. Añadió que según la doctrina oficial vigente para la época, la imputación de los saldos a favor cuya solicitud de devolución y/o compensación hubiere sido rechazada, podían ser imputados para períodos siguientes, pero solo cuando el motivo del rechazo hubiere sido la presentación extemporánea de la solicitud. En virtud de lo anterior, solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda (ff. 51 a 54 c2).

El Ministerio Público presentó concepto en el que sostuvo que debía confirmarse la sentencia apelada. Al efecto, si bien señaló que sí era posible la mentada imputación de saldos a favor y resaltó que los conceptos de la DIAN no son vinculantes para el contribuyente, recalcó que sí se configuró la causal de rechazo prevista en el ordinal 5.º del artículo 857 del ET, porque el contribuyente se encontraba en deuda respecto de los mayores valores que declaró en las correcciones presentadas el 23 de febrero de 2011 y el 04 de diciembre de 2012 y que fueron pagadas solo con posterioridad (ff. 55 a 58 vto. c2).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la actora, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primer grado que negó las pretensiones de la demanda, y condenó en agencias en derecho a la demandante.

Específicamente, la apelante única alega que los actos demandados desconocieron la posibilidad de imputar los saldos a favor de períodos anteriores cuya solicitud de devolución había sido negada; igualmente, que no tenía a cargo ninguna obligación pendiente por concepto de retención en la fuente del período 12 de 2010, razones por las cuales sí era procedente la solicitud de devolución presentada respecto del saldo a favor consignado en su declaración de IVA del bimestre 1.º de 2012. En el otro extremo, la demandada defiende que no era posible la mentada imputación de saldos, por cuanto previamente habían sido objeto de rechazo definitivo. Adicionalmente, sostiene que los actos demandados se encuentran afincados en la causal de rechazo prevista en el ordinal 5.º del artículo 857 del ET, por cuanto el pago de las declaraciones de corrección de retención del período 12.º de 2010, se hizo con posterioridad a su presentación, lo cual conlleva la ineficacia de las declaraciones según el artículo 580-1 del ET y, por tanto, el incumplimiento de las obligaciones de retención de la fuente por el período citado.

Así, corresponde establecer si la demandada estaba habilitada para negar la solicitud de devolución del saldo a favor, para lo cual se deberá establecer si el rechazo previo de una solicitud de devolución y/o compensación impide la imputación de saldos en los períodos posteriores y, además, si la ineficacia de las declaraciones de corrección de retención en la fuente encaja en la causal de rechazo de las solicitudes de devolución y/o compensación, prevista en el ordinal 5.º del artículo 857 del ET. En caso de resolver afirmativamente esta última cuestión, se analizará si en el caso concreto se presentó el fenómeno de la ineficacia de la declaración de retención en la fuente.

2- Sobre el primer asunto planteado, la Sala reitera las consideraciones expuestas en la sentencia del 07 de mayo de 2020, exp. 22842, CP: Julio Roberto Piza, en la cual se planteó que los artículos 815 y 850 del ET 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 período 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.

Por tanto, una vez la Administración ha tomado la decisión de negar la devolución de un saldo a favor, los contribuyentes pueden discutir la causal que motivó el rechazo o, en su lugar, imputar el saldo a favor dentro de la declaración del período siguiente o solicitarlo en compensación. Así, porque en tanto 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.

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.

3- Ahora bien, los artículos 850 y siguientes del ET regulan la posibilidad que tienen los contribuyentes para solicitar la devolución de impuestos. En estos eventos, el contribuyente que haya liquidado un saldo a favor en su declaración, tiene el derecho a elevar una solicitud en donde persiga la devolución y/o compensación de los saldos en cuestión. Para que la petición sea resuelta de manera favorable, el interesado debe cumplir las condiciones previstas en las normas de referencia.

En esos términos, se destaca que el artículo 857 del ET prevé como causal de rechazo definitiva de la solicitud de devolución en su ordinal 5.º, para el caso del proveedor de sociedades de intermediación internacional, el incumplimiento de las obligaciones derivadas del deber de retención en la fuente a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, esto es, *«efectuar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos a la fecha de presentación*

de la solicitud». Por lo tanto, si la Administración comprueba que a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, el proveedor de las sociedades de intermediación internacional no ha cumplido tales obligaciones, debe rechazar de forma definitiva la solicitud.

3.1- De cara a analizar si ha cumplido el deber de declarar, debe recordarse que el artículo 580-1 del ET establecía, en la versión vigente para la época de los hechos, que las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producían efecto legal alguno, sin necesidad de acto que así lo declarara. Frente al alcance de esta norma, esta Sección consideró que tanto las declaraciones iniciales de retención como las de corrección pueden adolecer de ineficacia si se presentan sin pago total (sentencia del 21 de febrero de 2019, exp. 21604, CP: Milton Cháves García), en la medida en que la Ley 1430 de 2010, en el artículo 15, no hizo distinción alguna en relación con que la ineficacia opere solo para las declaraciones iniciales.

Precisamente, la Sentencia C-105 de 2015 al declarar la exequibilidad del inciso primero citado, precisó que es obligación de los agentes retenedores la presentación de las declaraciones de retención en la fuente. Por lo tanto, *«cuando dicha declaración no se presenta con el pago, se entiende que el agente retenedor no ha cumplido con su obligación»* y que *«para que se entienda que los sujetos de la norma cumplieron con su obligación de declarar la retención en la fuente debieron haberla presentado con el pago total de las sumas declaradas»*. Puntualizó que la norma demandada establece que *«el pago constituye una condición necesaria para el adecuado cumplimiento de la obligación tributaria de declarar»*, por lo que *«el pago es, entonces, una condición concomitante con la obligación de declarar la retención en la fuente»*.

Por lo tanto, para que la declaración de retención en la fuente se tenga como válida y eficazmente presentada, es menester el cumplimiento íntegro de la obligación por parte del agente de retención, quien deberá retener, declarar y realizar el pago total de las sumas retenidas al momento de la presentación del denuncia. Adicionalmente, es preciso señalar que en los casos en que la declaración inicial se presenta con pago y, luego, se presenta declaración de corrección para liquidar mayores valores pero no se acredita el pago total, será frente a esa declaración de corrección que se configura el hecho previsto en la ley para considerarla ineficaz, pues la inicial continúa siendo válida. Además, en los términos del artículo 588 del ET, toda declaración que goce de eficacia y que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante presente con posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una

corrección a la declaración inicial o a la última declaración presentada, según el caso.

4- Con miras a verificar si en el caso concreto los actos censurados negaron indebidamente la solicitud de devolución, están comprobados en el expediente los siguientes hechos relevantes:

(i) El 12 de enero de 2011, la actora presentó declaración mensual de retención en la fuente, correspondiente al período 12 de 2010 (ff. 37 a 39). Posteriormente, presentó declaraciones de corrección el 23 de febrero de 2011 (f. 40), pagada el 28 de febrero de 2011 (ff. 41 y 42); el 30 de noviembre de 2012 (f. 43), pagada el 03 de diciembre de 2012 (ff. 44 y 45); y el 04 de diciembre de 2012 (f.46), pagada el mismo día (ff. 47 y 48).

(ii) El 27 de enero de 2014, la demandante radicó en el Sistema Informático – SIE de la DIAN (f. 200), solicitud de devolución del saldo a favor registrado en su declaración de IVA del bimestre 1.º de 2012, por valor de \$402.974.000. Esta radicación quedó formalizada el 28 de febrero de 2014 bajo el número 2192 (ff. 361 y 364). En dicha declaración estaban contenidos los saldos a favor arrastrados de períodos anteriores, así: bimestre 6.º de 2010 (\$91.329.000), bimestre 1.º de 2011 (\$94.131.000), y bimestre 6.º de 2011 (\$105.831.000).

Los saldos a favor de períodos anteriores, habían sido objeto de rechazo definitivo por parte de la Administración, mediante las resoluciones 452 del 20 de octubre de 2011 (f. 424), 564 del 19 de diciembre de 2011 (f. 80 caa), y 389 del 11 de octubre de 2012 (f. 416). En todos los casos, la razón de rechazo de la solicitud de devolución fue estar incurso en la causal de rechazo definitivo del ordinal 5.º del artículo 857 del ET, en la medida en que el contribuyente *«tiene deudas pendientes por concepto de retención en la fuente del año 2010 período 12, según certificación de la División de Gestión de Cobranzas esta declaración inclurre (sic) en el supuesto contemplado en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, es decir no es válida por ineficaz»*.

Previa solicitud de la actora, la Administración mediante Oficio del 4 de octubre de 2013 (f. 86 caa), dio trámite a la misma para arrastrar los saldos a favor de IVA de los bimestres 1.º y 6.º de 2011 a la declaración de IVA del bimestre 1.º de 2012.

(iii) El 20 de febrero de 2014, la demandada profirió la Resolución de Rechazo definitivo 629 – 26, mediante la cual negó la solicitud de

devolución, con base en la indebida imputación de saldos a favor de períodos anteriores, así como en la existencia de obligaciones pendientes por concepto de retención en la fuente del año 2010, período 12 (ff. 94 y 95). Dicha decisión fue confirmada mediante la Resolución 900.215, del 16 de marzo de 2015, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración (ff. 96 a 115).

5- Tal y como se expuso en el fundamento jurídico número 2, los obligados tributarios tienen la posibilidad de solicitar en devolución los saldos imputados de períodos anteriores, cuya devolución había sido rechazada de manera definitiva. Para la Sala en el criterio reiterado, en tanto no sea desvirtuado el saldo a favor mediante una liquidación oficial de revisión, existe una obligación dineraria a cargo de la Administración, de suerte que no se extingue por el hecho de que la solicitud de devolución por el sujeto pasivo haya resultado infructuosa. Por lo tanto, la decisión administrativa de haber rechazado previamente las solicitudes de devolución de los saldos a favor de los bimestres 6.º de 2010 y 1.º y 6.º de 2011, no extinguió los saldos a favor de la actora que fueron luego imputados a su declaración de IVA del bimestre 1.º de 2012, y que no fueron cuestionados mediante liquidación oficial de revisión.

6- Resuelto lo anterior, se debe analizar si en caso concreto procedía negar la devolución bajo el ordinal 5.º del artículo 857 del ET, por cuanto existían declaraciones de corrección de retención en la fuente presentadas sin pago y, por ello, carentes de eficacia.

Como primer punto, la Sala aclara que, contrario a lo planteado por la apelante, y según las normas vigentes para la época de los hechos, la ineficacia de que trata el inciso primero del artículo 580-1 del ET aplica tanto para las declaraciones iniciales de retención, como para las de corrección que se presenten sin pago total. De esta forma, para que la declaración de corrección sea eficaz se requería su presentación con el pago concomitante de las sumas retenidas. En el *sub lite*, quedó demostrado que la demandante no realizó el pago total y concomitante de las declaraciones de corrección a la declaración inicial del período 12 de 2010 de retención, presentadas los días 23 de febrero de 2011 y 30 de noviembre de 2012, y pagadas los días 28 de febrero de 2011 y 03 de diciembre de 2012, respectivamente.

Al efecto, sería del caso analizar si el pago posterior de dichas declaraciones de corrección las hace o no eficaces, pero, detaca (sic) la Sala que las partes no discuten que la declaración inicial fue válida, que el día 04 de diciembre de 2012 se presentó con pago una declaración de

corrección respecto del período 12 de 2010 de retención y que, la administración no cuestionó el saldo a favor liquidado en las mismas; con lo cual, resulta evidente que la última declaración presentada es una corrección válida y eficaz al denuncia inicial, siguiendo lo dispuesto en el artículo 588 del ET.

Visto lo anterior, a la fecha de presentar la solicitud de devolución del saldo a favor determinado en la declaración de IVA del bimestre 1.º de 2012, esto es, el día 27 de enero de 2014, se encontraba acreditado que la actora había cumplido con la obligación de efectuar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encontraban vencidos a la fecha de presentación de la solicitud, concretamente del período 12 de 2010. En consecuencia, no es procedente la aplicación de la causal de rechazo prevista en el ordinal 5.º del artículo 857 del ET.

7- En definitiva, proceden los cargos de apelación y por tanto se revocará en su integridad la decisión de primer grado y, en su lugar, se declarará la nulidad de los actos demandados por las razones expuestas en esta providencia. Como restablecimiento del derecho, en los términos de las pretensiones de la actora, la Sala ordenará la devolución del saldo a favor solicitado.

8- Finalmente, en lo que respecta a la condena en costas, la Sala se abstendrá de imponerlas, toda vez que no se encuentran acreditadas las exigencias que hace el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP, en concordancia con el artículo 188 del CPACA, para su procedencia.

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 la sentencia apelada. En su lugar:

Primero: *Declarar la nulidad de la Resolución de Rechazo Definitivo 629-26 del 20 de febrero de 2014, mediante la cual la DIAN rechazó la solicitud de Devolución y/o Compensación DI 2012 2014 2192 de fecha 18 de febrero 2014, presentada por Agrícola Santamaría S.A., y la Resolución de Rechazo Definitivo 900215 del 16 de marzo de 2015, por medio de la*

cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la primera resolución y se confirmó la misma.

A título de restablecimiento del derecho, ordenar a la UAE DIAN devolver a Agrícola Santamaría S.A. el saldo a favor liquidado en la declaración de IVA del bimestre 1.º de 2012 por valor de \$402.974.000.

Segundo: *Sin condena en costas en primera instancia.*

2- 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