



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO Bogotá, D.

C., veintitrés (23) de junio de dos mil veintidós (2022)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2018-00351-01 (25998)
Demandante	COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL INVERMEC S.A.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Devolución y/o compensación de saldo a favor. Ineficacia de la declaración de corrección de retención en la fuente. Exoneración del pago de intereses y de sanciones. Artículo 272 de la Ley 1819 de 2016.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) contra la sentencia del 22 de abril de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió:

«**PRIMERO:** Se **DECLARA LA NULIDAD PARCIAL** de la Resolución 6282-0100 del 14 de febrero de 2017 y la Resolución 001130 del 09 de febrero de 2018; actos por medio de los cuales, la DIAN resolvió la solicitud de devolución y compensación presentada por la sociedad COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL INVERMEC S.A., de conformidad con lo expuesto en las consideraciones.

En consecuencia,

SEGUNDO: SE DECLARA que la suma de \$474.678.000 no debió ser objeto de compensación por concepto de la sanción por extemporaneidad y los intereses respectos (sic) de las declaraciones de retención en la fuente por los periodos 9, 10, 11 y 12 del año gravable 2015.

TERCERO: A título de restablecimiento del derecho **SE ORDENA** la devolución de la suma de \$474.678.000 junto con los intereses corrientes y moratorios, de conformidad con lo expuesto en las consideraciones de la providencia.

CUARTO: Por no haberse causado, no se condena en costas.

(...)»¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La Comercializadora Internacional Invermec S.A. (en adelante Invermec S.A.) solicitó la devolución y/o compensación del saldo a favor por valor de \$3.566'347.000, que fue liquidado en la declaración de corrección del impuesto sobre las ventas correspondiente al periodo 3 de 2016.

La DIAN accedió a la petición mediante la Resolución Nro. 6282-0100 del 14 de febrero de 2017. En ella precisó que se compensó un total de \$1.497'077.000 por

¹ SAMAI. Índice 2. PDF 11. Páginas 17 a 18.



las declaraciones de retención en la fuente no pagadas que corresponden a los periodos 9, 10, 11 y 12 de 2015, junto con sus respectivos intereses y sanciones; así como a la declaración de retención en la fuente no pagada del periodo 6 de 2016, frente a la cual no se liquidaron intereses ni sanciones. Además, ordenó la devolución a la peticionaria del valor restante de \$2.069'270.000.

La sociedad peticionaria presentó recurso de reconsideración contra la anterior decisión porque, a su juicio, debió ser exonerada de los intereses y las sanciones correspondientes a las declaraciones de retención en la fuente no pagadas por los periodos 9, 10, 11 y 12 de 2015 y, en consecuencia, no procedía la compensación, sino la devolución, por valor de \$474'678.000, en virtud del beneficio establecido en el artículo 272 de la Ley 1819 de 2016.

La autoridad tributaria confirmó su decisión mediante la Resolución Nro. 001130 del 9 de febrero de 2018.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), Invermec S.A. formuló las siguientes pretensiones:

«Las pretensiones de esta demanda son las siguientes:

1. **Declare la nulidad** de la Resolución No. 6282-0100 de fecha 14 de febrero de 2017, por medio de la cual se resuelve una solicitud de devolución y compensación proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.
2. **Declare la nulidad** de la Resolución No. 001130, de fecha 09 de febrero de 2018, por medio de la cual se decide un recurso de reconsideración, proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.
3. Como consecuencia de lo anterior, se **restablezca el derecho** de mi poderdante y, por lo tanto:
 - a) Se ordene la devolución a la sociedad INVERMEC S.A., por valor de CUATROCIENTOS SETENTA Y CUATRO MILLONES SEISCIENTOS SETENTA Y OCHO MIL PESOS (COP 474.678.000) correspondiente a la liquidación de las sanciones e intereses, por la presentación extemporánea de las declaraciones de retención del periodo 9, 10, 11 y 12 del 2015.
 - b) Se condene en costas a la demandada»².

Para estos efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos 4, 6, 29, 83, 95, 338 y 363 de la Constitución Política; los artículos 42 y 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; los artículos 683, 861, 863 y 864 del Estatuto Tributario; y el artículo 272 de la Ley 1819 de 2016. Los cargos de nulidad se resumen así:

1. Nulidad por indebida motivación de la actuación por inaplicación de lo dispuesto en el último inciso del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016.

La actora inició su exposición señalando que los actos administrativos incurren en la causal de nulidad de infracción de las normas superiores cuando no aplican la norma que rige al caso concreto, que para el asunto objeto de litigio es el inciso final

² Expediente físico. Cuaderno principal. Folios 18 a 19.



del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016, en tanto Invermec cumplía con todos los supuestos de hecho que trae la norma jurídica para exonerarse de la sanción por extemporaneidad y los intereses de mora.

Luego, la sociedad actora sostuvo que los agentes retenedores deben presentar las declaraciones de lo retenido junto con el pago total de la obligación, so pena de que opere la ineficacia prevista en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario. En consecuencia, señaló que aquellos que omitan esta obligación deben presentar una nueva declaración que liquide las sanciones y los intereses.

A continuación, Invermec S.A. afirmó que el primer inciso del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016 estableció un beneficio tributario para los retenedores que presentaron declaraciones ineficaces por omitir su pago total, quienes podrían exonerarse de las sanciones y los intereses si presentaban las declaraciones de corrección dentro de los cuatro meses siguientes al inicio de la vigencia de la ley, es decir desde el 29 de diciembre del mismo año.

La sociedad destacó que el inciso final de la norma en mención extendió el beneficio para los agentes retenedores titulares de saldos a favor iguales o superiores a 82.000 UVT que hayan presentado la solicitud de compensación en vigencia de la Ley 1430 de 2010, siempre que dicho saldo a favor haya sido modificado por la autoridad tributaria o por la misma contribuyente.

Para la demandante, la expresión «*Lo dispuesto en este artículo aplica también*» implica que la exención del pago de intereses y sanciones opera para los titulares de saldos a favor iguales o superiores a 82.000 UVT y con solicitudes de compensación vigentes, siempre y cuando el contribuyente o la autoridad tributaria hubiese modificado el saldo a favor.

Luego, Invermec S.A. afirmó que, para este caso, cumple los requisitos legales para obtener el beneficio del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016 porque: *i)* tenía un saldo a favor superior a 82.000 UVT, *ii)* radicó la solicitud de compensación el 7 de diciembre de 2016, luego del inicio de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, y *iii)* redujo el saldo a favor por el impuesto sobre las ventas del periodo 3 de 2016, mediante declaración de corrección del 19 de septiembre de 2016.

La sociedad actora sostuvo que la DIAN realizó la compensación de los intereses y las sanciones porque consideró que las declaraciones de retención en la fuente por los periodos 9, 10, 11 y 12 de 2015 no fueron declaradas ineficaces. Sin embargo, para la actora, esta postura desconoce que el inciso final del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016 establece que el beneficio también aplica para los contribuyentes con saldo a favor superior a 82.000 UVT, que hayan radicado la solicitud de compensación en vigencia de la Ley 1430 de 2010 y que el saldo a favor haya sido modificado por la misma contribuyente o por la administración.

2. Nulidad por indebida motivación de los actos acusados, por fundamentar su decisión en conceptos de la autoridad tributaria que no son aplicables al presente caso.

Sostuvo que los conceptos de la autoridad tributaria invocados por la DIAN (Oficio 007937 del 5 de abril de 2017 y Oficio No. 901816 del 9 de marzo del mismo año) en la Resolución No. 001130 del 9 de febrero de 2018 no son aplicables al caso, teniendo en cuenta que la sociedad Invermec cumplía con todos los supuestos de



hecho que trae el último inciso del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016 para exonerarse de la sanción por extemporaneidad y los intereses de mora.

En este punto, la demandante insistió en que la DIAN compensó los intereses y las sanciones de los periodos 9, 10, 11 y 12 de 2015 porque las declaraciones de retención en la fuente no fueron declaradas ineficaces, lo que desconoció el inciso final del artículo 272 *ibidem* que introduce la preposición «también».

3. Nulidad por indebida motivación de los actos demandados, por violación de los principios de legalidad, equidad y buena fe.

La actora sostuvo que el principio de legalidad fue violado por la DIAN en la medida que no aplicó el inciso final del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016.

De otro lado, señaló que el principio de equidad, según la sentencia C-397 de 2011, constituye un desarrollo del derecho a la igualdad porque proscribire toda regulación que establezca diferencias entre los contribuyentes sin que exista una justificación para hacerlo. Así las cosas, concluyó que la DIAN violó este principio porque, al desconocer el inciso final del artículo 272 *ibidem*, le otorgó a la demandante un tratamiento tributario diferente al otorgado a los demás contribuyentes que se encuentran en su misma situación.

Indicó que el principio de buena fe exige a los contribuyentes y a la autoridad tributaria adecuar su conducta a la honestidad y a la lealtad. Empero, la DIAN desconoció ese principio porque no analizó el cumplimiento de los requisitos del citado artículo 272 a pesar que la División de Gestión de Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá expidió una certificación de deudas, mediante la cual señaló que: *“Para efectos de tener en cuenta lo planteado por el contribuyente de la aplicación del beneficio del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016, se debe realizar análisis de lo establecido en la norma y verificar si es procedente o no la compensación”*.

Afirmó que la DIAN no tuvo en cuenta la observación del funcionario para resolver la solicitud de devolución y se limitó a imponer la sanción por extemporaneidad y los intereses de mora sin evaluar la posibilidad de aplicar ese beneficio.

4. La DIAN está obligada a reintegrar las sumas por concepto de sanciones e intereses indebidamente compensadas, por valor de \$474.678.000 con los respectivos intereses estipulados en el artículo 863 del E.T.

La actora manifestó que la inaplicación del inciso final del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016 dio lugar a que la entidad demandada compensara de forma improcedente el valor de \$474'678.000 por concepto de intereses y sanciones.

Luego, puso de presente que el artículo 863 del Estatuto Tributario señala que en estos casos se deben reconocer los intereses corrientes desde la presentación de la solicitud de devolución y hasta la ejecutoria del acto que confirme el saldo a favor. Además, la norma en mención reconoce los intereses moratorios a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

Debido a lo anterior, en este caso procede que, a título de restablecimiento del derecho, se ordene la devolución de \$474'678.000 junto con los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar.



5. La DIAN debe ser condenada al pago de las costas y agencias en derecho.

La demandante indicó que, según los artículos 361 y 362 (sic) del Código General del Proceso, la condena en costas procede por la derrota en el proceso judicial. En consecuencia, de prosperar las pretensiones de la demanda, debe imponerse la condena en costas a la DIAN.

Oposición a la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

1. Sobre la legalidad de los actos acusados.

La entidad demandada transcribió el contenido del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016 e indicó que de su contenido se deduce que el beneficio tributario aplica para las declaraciones de retención en la fuente ineficaces.

Que acepta que lo dispuesto en ese artículo aplica también para los agentes de retención titulares de saldos a favor iguales o superiores a 82.000 UVT con solicitudes de compensación radicadas a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, cuando el saldo a favor haya sido modificado por la administración tributaria o por el contribuyente o responsable. Afirma que es lógica esa disposición en la medida que al efectuarse una modificación posterior a la radicación de la devolución se pueden dar saldos insolutos que generan ineficacia, sin embargo, en este caso, la corrección se hizo antes de la solicitud de devolución y/o compensación, conforme a lo cual se compensó en su totalidad los valores por retención en la fuente, sanciones e intereses.

A continuación, la entidad demandada expuso que en la actuación administrativa se demostró que: *i)* las declaraciones de retención en la fuente por los periodos 9, 10, 11 y 12 de 2015 fueron presentadas sin pago el 21 de julio de 2016; *ii)* las declaraciones de corrección de estos periodos fueron presentadas el 16 de agosto del mismo año, momento en el que tampoco fue realizado el pago; y *iii)* la actora solicitó la devolución y/o compensación del saldo a favor el 7 de diciembre de 2016.

Con base en lo anterior, destacó que la sociedad contribuyente tenía un saldo a favor susceptible de ser compensado por valor superior a 82.000 UVT para el momento de la presentación de las declaraciones de corrección de retención en la fuente por los periodos 9, 10, 11 y 12 de 2015.

En concordancia con este hecho, puso de presente que el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, en la versión vigente para la época de los hechos de la demanda, establecía que las declaraciones de retención presentadas sin pago total no surtían efectos legales sin necesidad de declaración de la autoridad tributaria. Sin embargo, el artículo bajo análisis señaló que lo anterior no aplica cuando la declaración de retención en la fuente es presentada por un agente retenedor titular de un saldo a favor igual o superior a 82.000 UVT susceptible de compensar el valor a pagar liquidado, siempre que dicho saldo a favor se haya generado antes de la presentación de la declaración de retención. Además, la norma precisó que, en estos casos, el agente retenedor debe presentar la solicitud de devolución y/o compensación dentro de los 6 meses siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente.



La entidad manifestó que la Corte Constitucional, en la Sentencia C-883 de 2011, concluyó que la expresión «*igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT*» del entonces vigente artículo 580-1 del Estatuto Tributario era exigible a pesar de establecer un trato diferente para este tipo de contribuyentes porque: *i)* la norma fue elaborada en ejercicio de la libertad de configuración del legislador, *ii)* obedece a la finalidad constitucional de hacer eficaz el recaudo de la retención en la fuente y *iii)* facilita a la administración ejercer mecanismos de control adecuados para racionalizar el recaudo tributario.

Con base en lo anterior, la DIAN sostuvo que en el caso bajo examen no operó la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas por la demandante, de tal modo que no es aplicable el artículo 272 de la Ley 1819 de 2016.

De otro lado, sostuvo que los actos acusados no desconocieron los principios de legalidad, equidad y buena fe porque, contrario a lo dicho por la demandante, fueron aplicadas las normas que rigen la materia.

Según la DIAN, es cierto que el inciso final del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016 prevé el beneficio tributario para los contribuyentes con saldo a favor igual o superior a 82.000 UVT. Sin embargo, a su juicio, esta norma no es aplicable porque las declaraciones de corrección de retención en la fuente fueron presentadas el 21 de julio de 2016, antes de la interposición de la solicitud de devolución y/o compensación el 7 de diciembre del mismo año, es decir dentro de los 6 meses siguientes.

Indicó que se podría haber llegado a una conclusión distinta si la corrección de las declaraciones de retención en la fuente hubiera sido presentada luego de la interposición de la petición de devolución y/o compensación, pues en este caso la corrección habría dado lugar a nuevos saldos insolutos que generarían la ineficacia de la declaración.

De otro lado, la entidad demandada resaltó que, para el momento de la presentación de la solicitud de devolución y/o compensación el 7 de diciembre de 2016, no existía el beneficio previsto en el artículo 272 de la Ley 1819 porque la ley es del 29 de diciembre del mismo año. Entonces, insistió en que deben aplicarse las normas existentes al momento de la presentación de las declaraciones de retención en la fuente, por lo que no pueden considerarse ineficaces al existir un saldo a favor susceptible de compensación dentro de los 6 meses siguientes y, por lo tanto, la compensación de los intereses y las sanciones es legal.

2. Sobre la solicitud de intereses corrientes y moratorios a que haya lugar.

La DIAN afirmó que está probado que en el procedimiento de devolución se suspendieron los términos. Además, puso de presente que la entidad aún no ha sido vencida en juicio, por lo que consideró que no debe accederse a la pretensión de reconocimiento de intereses.

3. Sobre la condena en costas.

La entidad demandada sostuvo que en este caso no procede la condena en costas porque se ventila un asunto de interés público, ya que el litigio versa sobre un asunto tributario, según lo dispuesto en el artículo 188 del Código de Procedimiento



Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, accedió a las pretensiones de la demanda, salvo la relacionada con la condena en costas, con base en las siguientes consideraciones:

El *a quo* sostuvo que el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, adicionado para la época de los hechos de la demanda por la Ley 1430 de 2010, reguló la ineficacia de la declaración de retención en la fuente y transcribió su contenido. A continuación, analizó lo dicho por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en las sentencias del 25 de septiembre de 2019³ y del 4 de marzo de 2021⁴.

Con base en la norma y la jurisprudencia expuesta, sostuvo que las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago son ineficaces. Sin embargo, esta regla no aplica cuando el agente retenedor es titular de un saldo a favor igual o superior a 82.000 UVT, susceptible de ser compensado, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: *i*) que el saldo a favor se haya generado antes de la presentación de la declaración de la retención en la fuente, *ii*) que el valor del saldo a favor sea igual o superior del saldo a pagar por concepto de retención en la fuente, *iii*) que el agente retenedor solicite la compensación dentro de los 6 meses siguientes a la presentación de la declaración de retención en la fuente y *iv*) que la compensación sea autorizada por la autoridad tributaria, pues el rechazo de la solicitud da lugar a que se considere ineficaz la declaración.

En este contexto, el *a quo* indicó que está probado que la sociedad demandante presentó la declaración del IVA por el periodo 3 de 2016 el 21 de julio del mismo año, donde liquidó un saldo a favor de \$3.587'865.000. Luego, corrigió este valor disminuyéndolo a \$3.566'347.000 el 19 de septiembre de 2016, valor que es superior a 82.000 UVT para esa época.

El Tribunal indicó que también está demostrado que la actora presentó las declaraciones de corrección de retención en la fuente por los periodos 9, 10, 11 y 12 de 2015 el 16 de agosto de 2016 sin pago, en los cuales determinó un valor total adeudado de \$1.022'399.000.

Según lo anterior, consideró que, en principio, las declaraciones presentadas no surten efectos legales. Sin embargo, comoquiera que el agente retenedor es titular de un saldo a favor superior a 82.000 UVT susceptible de ser compensado, debe analizarse si las declaraciones presentadas sin pago pueden considerarse eficaces, para lo cual debe tenerse en cuenta que la solicitud de devolución y/o compensación fue presentada el 7 de diciembre de 2016.

Siguiendo con este análisis, la sentencia puso de presente que el saldo a favor objeto de la petición se generó antes de la presentación de las declaraciones de retención por los periodos 9, 10, 11 y 12 de 2015, que su valor es superior al saldo por pagar y que la petición fue presentada dentro de los 6 meses siguientes a la

³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2014-00146-00 (21461). Sentencia del 25 de septiembre de 2019. CP: Milton Chaves García.

⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2016-00340-01 (23890). Sentencia del 4 de marzo de 2021. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.



presentación de la declaración.

No obstante, el Tribunal consideró que la DIAN cometió un error al considerar que la simple presentación de la solicitud de devolución y/o compensación hace que las declaraciones de retención en la fuente se tornen eficaces, pues desconoce que el artículo 580-1 del Estatuto Tributario dispone que la administración puede rechazarla, lo que a su vez causa la ineficacia de la declaración de retención en la fuente.

Teniendo esto presente, y que está probado que la solicitud de compensación fue resuelta el 14 de febrero de 2017, el *a quo* concluyó que en este caso es aplicable lo previsto en el artículo 272 de la Ley 1819 de 2016. Según esta norma, quienes para el 30 de noviembre de 2016 tengan declaraciones de retención en la fuente ineficaces, pueden volver a presentar su denuncia sin liquidar sanciones por extemporaneidad e intereses, beneficio que es aplicable a los contribuyentes con un saldo a favor igual o superior a 82.000 UVT, modificados por la administración o el mismo contribuyente, con solicitudes de compensación radicadas.

La sentencia apelada destacó que la Sección Cuarta, en la sentencia del 25 de septiembre de 2019 antes referida, consideró que la Ley 1607 de 2012 permitió a los contribuyentes que cumplen estas mismas condiciones sanear sus declaraciones de retención en la fuente ineficaces, siempre que tengan solicitudes de compensación radicadas.

Con base en lo anterior, el Tribunal concluyó que el beneficio del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016 le es aplicable a los agentes retenedores con saldos a favor superiores a 82.000 UVT que tengan solicitudes de compensación pendientes de resolverse, pues la falta de autorización de estas peticiones implica que la declaración de retención en la fuente es ineficaz.

La sentencia de primera instancia reiteró cuales eran los hechos probados en este caso y concluyó que Invermec S.A. cumplía los requisitos para acceder al beneficio tributario, por lo que consideró que los actos acusados son nulos.

En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho y en aplicación del artículo 863 del Estatuto Tributario, la sentencia impugnada ordenó la devolución de \$474'678.000 y reconoció los intereses corrientes procedentes a partir del acto que negó la petición y hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia de primera instancia; así como de los intereses moratorios desde la ejecutoria de su decisión y hasta el pago efectivo.

Finalmente, respecto de la condena en costas, indicó que no fue demostrada la causación de las costas procesales por parte de la demandante.

Recurso de apelación

La DIAN presentó recurso de apelación contra la anterior decisión para que sean negadas las pretensiones de la demanda, con base en lo siguiente:

Según la accionada, el Tribunal cometió un error al considerar que las declaraciones de retención en la fuente presentadas por la actora respecto de los periodos 9, 10, 11 y 12 de 2015 eran ineficaces y, por lo tanto, procedía la aplicación del beneficio del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016. Alegó que las declaraciones de retención



en la fuente gozaban de eficacia, por lo que no era procedente la aplicación de ese beneficio, siendo completamente legítima la compensación a intereses y sanciones realizadas por la administración tributaria.

Para sustentar esta afirmación, señaló que, por regla general, las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago se deben entender ineficaces. Pero, por excepción, los denuncios privados de retención sin pago son eficaces cuando: i) el agente retenedor para el momento de la presentación de las declaraciones de retención sin pago, sea titular de un saldo a favor igual o superior a dos veces el valor de la retención a cargo, susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente; y ii) el agente de retención radique solicitud de compensación dentro de los seis meses siguientes a las declaraciones de retención sin pago.

A continuación, sostuvo que, en este caso, las declaraciones presentadas por la demandante son eficaces porque cumplen los requisitos de la regla de excepción, de tal modo que no podía obtener el beneficio que fue previsto de forma exclusiva para las declaraciones de retención en la fuente ineficaces.

Dijo que está probado que Invermec S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas por el periodo 3 de 2016 el 21 de julio del mismo año, donde liquidó un saldo a favor de \$3.587'865.000, por lo que al momento de la presentación de las declaraciones de retención en la fuente sin pago gozaba de un saldo a favor por el doble de las retenciones. Además, afirmó que la solicitud de compensación fue presentada el 7 de diciembre de 2016, es decir dentro de los 6 meses siguientes a la presentación de las declaraciones de retención en la fuente.

Lo anterior demuestra, a juicio de la DIAN, que en este caso existía una situación jurídica consolidada en la que el agente de retención no se encontraba en ineficacia al momento de entrar en vigencia la Ley 1819 de 2016, el 1º de enero de 2017, pues la solicitud de compensación fue radicada casi un mes antes de entrar a regir esa disposición, frente a unas declaraciones de retención en la fuente del 16 de agosto de 2016 en donde el agente claramente se liquidó las sanciones por extemporaneidad en cada periodo.

La autoridad tributaria destacó que tuvo como fundamento para decidir la solicitud de devolución y/o compensación las declaraciones de corrección de retención en la fuente presentadas por la contribuyente el 16 de agosto de 2016, en las que la demandante liquidó los intereses y las sanciones adeudadas, por lo que le parece extraño que hoy pretenda beneficiarse de una norma posterior a la presentación de sus declaraciones y a la interposición de su solicitud de compensación. En este orden, destacó que la DIAN se limitó a resolver la solicitud de devolución y compensación con base en las sumas que el mismo agente retenedor declaró.

En todo caso, a juicio de la entidad apelante, si se considera que las declaraciones de retención en la fuente son ineficaces, se comete un error al decidir el caso únicamente con base en el inciso final del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016, pues debe realizarse una interpretación integral de la norma. Es especial una interpretación sistemática con el inciso 1º que señala que, para acogerse al beneficio, debían presentarse las declaraciones de corrección dentro de los 4 meses siguientes al inicio de la vigencia de la Ley 1819 de 2016 sin liquidar las sanciones ni los intereses, requisito que no se cumplió en este caso.



En otras palabras, si se considera que los denuncios privados presentados por la demandante son ineficaces, entonces también debe entenderse que para acceder al beneficio tributario debía presentar nuevas declaraciones dentro de los 4 meses siguientes al inicio de la vigencia de la Ley 1819 de 2016, sin liquidar intereses ni sanciones.

Destacó que la presentación de estas declaraciones era esencial porque permitían conocer la intención de los agentes retenedores de acogerse al beneficio legal, pero esto no fue posible en este caso debido a la omisión de la solicitante. Que dicha presentación se plasmó en el memorando 35 del 7 de febrero de 2017.

De esta manera, no podía la administración tributaria dar aplicación al beneficio en cuestión porque a su juicio resultaba transparente la liquidación de sanciones, teniendo en cuenta los valores registrados en las últimas declaraciones presentadas por la compañía el 18 de agosto de 2016.

Oposición al recurso de apelación.

Invermec S.A. se opuso al recurso de apelación por los siguientes motivos:

Señaló que la DIAN, en la apelación, desconoce el artículo 580-1 del Estatuto Tributario vigente para el momento de los hechos de la demanda porque esta norma prevé que, por regla general, las declaraciones presentadas sin pago son ineficaces, sin necesidad de auto de que así lo declare.

Destacó que esta regla general tiene una excepción por el cumplimiento de diversos requisitos, entre ellos que la compensación sea autorizada por la autoridad tributaria, requisito no fue cumplido, pues solo se accedió a la solicitud de compensación el 14 de febrero de 2017, momento para el que ya estaba vigente la Ley 1819 de 2016, por lo que las declaraciones de retención en la fuente debían considerarse ineficaces.

De otro lado, indicó que los actos acusados no solo desconocieron las sentencias del 25 de septiembre de 2019 y del 4 de marzo de 2021, invocadas por el Tribunal, sino también la sentencia del 21 de febrero de 2019⁵ que analizó el alcance del beneficio del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016.

Finalmente, solicitó que la DIAN sea condenada en costas y agencias en derecho en segunda instancia, según lo previsto en el artículo 365 del Código General del Proceso.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Resolución Nro. 6282-0100 del 14 de febrero de 2017 y de la Resolución Nro. 001130 del 9 de febrero de 2018, proferidas por la DIAN.

⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 2014-00134-01 (21604). Sentencia del 21 de febrero de 2019. CP: Milton Chaves García.



La apelante sostuvo que Invermec S.A. no tiene derecho al beneficio previsto en el artículo 272 de la Ley 1819 de 2016 porque las declaraciones de corrección de retención en la fuente para los periodos 9, 10, 11 y 12 de 2015 deben considerarse eficaces porque la actora tenía un saldo a favor previo por valor superior a 82.000 UVT y solicitó la compensación dentro de los 6 meses siguientes a la radicación de las declaraciones de retención referidas.

En cambio, la demandante y el Tribunal sostienen que es aplicable este beneficio tributario porque las declaraciones de corrección de retención en la fuente para los periodos 9, 10, 11 y 12 de 2015 eran ineficaces hasta que la autoridad tributaria accediera a la compensación, lo que ocurrió con la expedición de la Resolución Nro. 6282-0100 del 14 de febrero de 2017, momento para el cual ya estaba vigente el artículo 272 de la Ley 1819 de 2016.

Para decidir la apelación, debe tenerse en cuenta que para la época de los hechos de la demanda estaba vigente el artículo 580-1 del Estatuto Tributario en la versión adicionada por la Ley 1430 de 2010, que establecía lo siguiente:

«Artículo 580-1. Ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total. Las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.

Lo señalado en el inciso anterior no se aplicará cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente. Para tal efecto el saldo a favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración.

El agente retenedor deberá solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la compensación del saldo a favor con el saldo a pagar determinado en la declaración de retención, dentro de los seis meses (6) siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente.

Cuando el agente retenedor no solicite la compensación del saldo a favor oportunamente o cuando la solicitud sea rechazada la declaración de retención en la fuente presentada sin pago no producirá efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare» (subraya la Sala).

De acuerdo con esta norma, las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no surten efectos legales. Pero el legislador estableció una excepción al indicar que lo anterior «no se aplicará» cuando la declaración sea presentada por un agente retenedor titular de un saldo a favor igual o superior a 82.000 UVT susceptible de compensación que haya sido generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente, siempre que sea solicitada la compensación dentro de los 6 meses siguientes.

La Corte Constitucional comparte esta interpretación en la Sentencia C-883 de 2011 porque, al analizar la exequibilidad parcial del inciso 2 del artículo 580-1 del Estatuto Tributario, señaló lo siguiente:

«El inciso segundo de la norma, contenido de la expresión demandada en esta oportunidad, consagra una excepción a la regla general fijada en el inciso primero del artículo 15 de la ley 1430 de 2010, de manera que consagra que esta disposición no se aplicará cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor "igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT" susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente. Esta es precisamente la disposición cuya constitucionalidad se objeta en esta oportunidad, en cuanto determina una excepción solamente para los agentes retenedores que



sean titulares de un valor de saldo a favor igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT, los cuales podrán presentar la declaración de retención en la fuente sin pago total y sin que ello acarree la ineficacia de tal declaración» (subraya la Sala).

Ahora, como lo indicó la Corte Constitucional en la sentencia referida, esta excepción requiere del cumplimiento de las condiciones previstas en los incisos 3, 4 y 5 del artículo 580-1 del Estatuto Tributario. Entonces, como lo ha sostenido la Sección en otras ocasiones, la regla excepcional del inciso 2 del artículo 580-1 del Estatuto Tributario opera cuando se cumplen las siguientes condiciones:

«i) la solicitud de compensación se registre dentro de los seis meses siguientes a la presentación de la declaración de retenciones; ii) el saldo a compensar sea igual o superior al determinado en la declaración de retención y se genere antes de su presentación y, iii) la compensación sea autorizada por la Administración, pues, de lo contrario, no producirá efecto legal alguno, sin que se requiera de la expedición de un acto que así lo declare»⁶.

Es importante destacar que el inciso segundo del artículo 580-1 del Estatuto Tributario señala que la declaración de retención en la fuente sin pago presentada por un agente retenedor con saldo a favor igual o superior a 82.000 UVT solo se considera ineficaz ante una de dos posibles circunstancias: i) el vencimiento del plazo de 6 meses sin que se haya presentado la solicitud de compensación o ii) el rechazo de la petición por parte de la autoridad tributaria. En cualquier otro evento (que la solicitud sea oportuna y que sea aceptada por la DIAN), la declaración mantiene su eficacia.

Además, es útil para este caso señalar que esta Sección, en la sentencia del 21 de febrero de 2019⁷, afirmó que «la ineficacia de que trata el inciso primero del artículo 580-1 del Estatuto Tributario se aplica tanto para las declaraciones iniciales de retención en la fuente como para las de corrección que se presenten sin pago total».

De otro lado, para decidir la apelación, también hay que tener en cuenta que el artículo 272 de la Ley 1819 de 2016 estableció el beneficio tributario objeto de discusión en los siguientes términos:

«Artículo 272. Declaraciones de retención en la fuente ineficaces. Los agentes de retención que dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, presenten las declaraciones de retención en la fuente sobre las que al 30 de noviembre de 2016 se haya configurado la ineficacia consagrada en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, no estarán obligados a liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad ni los intereses de mora.

Los valores consignados a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, sobre las declaraciones de retención en la fuente ineficaces, en virtud de lo previsto en este artículo, se imputarán de manera automática y directa al impuesto y período gravable de la declaración de retención en la fuente que se considera ineficaz, siempre que el agente de retención presente en debida forma la respectiva declaración de retención en la fuente, de conformidad con lo previsto en el inciso anterior y pague la diferencia, de haber lugar a ella.

Lo dispuesto en este artículo aplica también para los agentes retenedores titulares de saldos a favor igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT con solicitudes de compensación radicadas a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, cuando el saldo a favor haya sido

⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2016-00337-01 (23924). Sentencia del 13 de mayo de 2021. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto. Esta providencia fue reiterada en el siguiente fallo: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2016-02088-01 (24331). Sentencia del 29 de julio de 2021. CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 54001-23-33-000-2014-00134-01 (21604). Sentencia del 21 de febrero de 2019. CP: Milton Chaves García.



modificado por la administración tributaria o por el contribuyente o responsable» (subraya la Sala).

Como se observa, el inciso final de la norma transcrita señala que el beneficio allí regulado también se aplica para los agentes retenedores con saldo a favor igual o superior a 82.000 UVT *i)* que hayan presentado solicitudes de compensación radicadas en vigencia de la Ley 1430 de 2010 y *ii)* cuyo saldo a favor haya sido modificado por la autoridad tributaria o por el contribuyente.

En el concepto de la violación de la demanda, la sociedad actora afirmó que el inciso final del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016 debe ser aplicado de forma aislada, motivo por el que consideró que estos dos son los únicos requisitos para exonerarse de los intereses y las sanciones por las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total.

Sin embargo, como lo indicó la DIAN en la apelación, no es procedente la interpretación anterior porque se dispuso que *«lo dispuesto en este artículo aplica también (...)»*, de tal modo que los agentes retenedores con saldo a favor igual o superior a 82.000 UVT no solo deben cumplir los requisitos del inciso final, sino también los del inciso 1 del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016.

Esto significa que los agentes retenedores con saldo a favor igual o superior a 82.000 UVT solo podrían exonerarse del pago de los intereses y las sanciones que tuvieran origen en declaraciones de retención en la fuente que sean ineficaces para el 30 de noviembre de 2016, siempre y cuando cumplan los requisitos adicionales previstos en el inciso final del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016.

Teniendo en cuenta las anteriores precisiones, la Sala encuentra probados los siguientes hechos:

- Invermec S.A. presentó la declaración del IVA por el periodo 3 de 2016 el 21 de julio del mismo año, en el que liquidó un saldo a favor por valor de \$3.587'865.000⁸.
- La sociedad presentó las declaraciones de corrección de retención en la fuente sin pago por los periodos 9, 10, 11 y 12 de 2015 el 16 de agosto de 2016, en las que **liquidó las sanciones que consideró procedentes**⁹.
- Invermec S.A. presentó la declaración de corrección del IVA por el periodo 3 de 2016 el 19 de septiembre del mismo año, en el que redujo el saldo a favor a \$3.566'347.000.
- La contribuyente presentó la solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor originado en la declaración de corrección del IVA por el periodo 3 de 2016, donde puso de presente que procedía la compensación del saldo por pagar por concepto de retención en la fuente de los periodos 9, 10, 11 y 12 de 2015, entre otros, el 7 de diciembre de 2016¹⁰.
- La DIAN decidió la solicitud de Invermec S.A. mediante la Resolución 6282-0100 del 14 de febrero de 2017¹¹.

⁸ Expediente físico. Anexo 1. Folio 8.

⁹ Expediente físico. Anexo 1. Folios 44 a 50.

¹⁰ Expediente físico. Anexo 1. Folios 1 a 3.

¹¹ Expediente físico. Cuaderno principal. Folio 37.



- La contribuyente presentó recurso de reconsideración contra la anterior decisión porque consideró que no procedía la compensación de los intereses y las sanciones liquidadas por las declaraciones de corrección de retención en la fuente por los periodos 9, 10, 11 y 12 de 2015, en aplicación del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016¹².
- La autoridad tributaria negó el recurso mediante la Resolución Nro. 001130 del 9 de febrero de 2018¹³.

Con base en los hechos expuestos, la Sala concluye que Invermec S.A. no cumplía los requisitos legales para beneficiarse de la exoneración del pago de los intereses y las sanciones correspondientes a las declaraciones de corrección de retención en la fuente presentadas el 16 de agosto de 2016, por los siguientes motivos.

Se reitera que, para acceder a este beneficio, era necesario que las declaraciones de retención en la fuente se consideraran ineficaces para el 30 de noviembre de 2016, según lo dispone el inciso 1 del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016.

Empero, para este caso, no se cumplió esta condición en la medida que las declaraciones de corrección de retención en la fuente presentadas por la actora cumplían los requisitos del artículo 580-1 del Estatuto Tributario para que se consideraran eficaces, puesto que: *i)* la actora tenía un saldo a favor superior a 82.000 UVT originado en la declaración del IVA por el periodo 3 de 2016 el 21 de julio del mismo año al momento en que presentó las declaraciones de corrección de retención en la fuente, el 16 de agosto de 2016; *ii)* la demandante presentó la solicitud de compensación el 7 de diciembre de 2016, es decir, dentro de los 6 meses siguientes a la radicación de las declaraciones de retención el 16 de agosto del mismo año; y *iii)* la DIAN no rechazó la solicitud de compensación, por el contrario, accedió a ella mediante la Resolución Nro. 6282-0100 del 14 de febrero de 2017.

Se destaca que el Tribunal afirmó que el hecho de que la solicitud de compensación solo fuera aceptada para el 14 de febrero de 2017 demuestra que las declaraciones de corrección de retención en la fuente eran ineficaces para el momento en que inició la vigencia de la Ley 1819 de 2016. No obstante, este hecho no es relevante porque el inciso 1 del artículo 272 *ibidem* solo prevé el beneficio tributario para las declaraciones de retención en la fuente ineficaces al 30 de noviembre de 2016.

Además, la interpretación de la demandante y del Tribunal desconoce que el inciso final del artículo 580-1 del Estatuto Tributario establece que, para el caso de los agentes retenedores con saldos a favor iguales o superiores a 82.000 UVT, solo se considerarán ineficaces estas declaraciones cuando *i)* pasen 6 meses sin que el interesado presente la solicitud de compensación o *ii)* la DIAN rechace la petición presentada oportunamente. Sin embargo, en este caso no se presentaron ninguna de estas circunstancias, por lo que se insiste en que las declaraciones de corrección de retención en la fuente eran eficaces para el 30 de noviembre de 2016. Es más, la eficacia de las declaraciones de corrección de retención en la fuente se ratificó con la Resolución Nro. 6282-0100 del 14 de febrero de 2017, aunque sea uno de los actos acusados por la demandante.

¹² Expediente físico. Cuaderno principal. Folios 387 a 44.

¹³ Expediente físico. Cuaderno principal. Folios 45 a 51.



En otras palabras, para la Sala, las declaraciones de corrección de retención en la fuente presentadas por Invermec nunca fueron ineficaces debido que, desde el momento de su presentación y hasta la expedición de los actos acusados, se cumplieron las condiciones para aplicar la regla de excepción sobre la eficacia de las declaraciones de retención en la fuente del artículo 580-1 del Estatuto Tributario.

De otro lado, en la oposición a la apelación, la sociedad actora afirmó que la DIAN desconoció la jurisprudencia contenida en las sentencias del 21 de febrero de 2019¹⁴, del 25 de septiembre del mismo año¹⁵ y del 4 de marzo de 2021¹⁶. Empero, la Sala observa que dichas providencias no constituyen un precedente vinculante porque no analizaron casos con similitud fáctica ni jurídica con el de la referencia.

En efecto, la providencia del 21 de febrero de 2019 analizó la aplicación del beneficio de saneamiento de las declaraciones de retención en la fuente ineficaces del artículo 137 de la Ley 1607 de 2012, además que, en ese caso, la actora presentó declaraciones de corrección con el pago total para obtener este beneficio, de tal modo que se analizaron normas y hechos diferentes a los ocurridos en el caso bajo examen.

En la sentencia del 25 de septiembre de 2019, la Sección resolvió una demanda de simple nulidad presentada contra el Oficio Nro. 100208221-00349 [030263] del 16 de mayo de 2014 proferido por la DIAN que, aunque analizó el contenido del artículo 580-1 del Estatuto Tributario, no estudió la aplicación del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016.

Finalmente, en la sentencia del 4 de marzo de 2021, la Sala estudió la legalidad de los actos que negaron la devolución de un saldo a favor, pero no estudió los requisitos para aplicar el beneficio previsto en el artículo 272 de la Ley 1819 de 2016.

La Sala destaca que la demandante alegó la violación de los principios de legalidad, equidad y buena fe por la interpretación realizada por la DIAN del artículo 272 de la Ley 1819 de 2016. Sin embargo, las consideraciones anteriores demuestran que estos principios no fueron violados porque la interpretación realizada por la autoridad tributaria se ajusta a los requisitos exigidos por el legislador para acceder al beneficio tributario.

Lo expuesto hasta ahora es suficiente para que prospere el recurso de apelación, por lo que no será analizado el cargo propuesto por la DIAN relacionado con la obligación a cargo del demandante de presentar nuevas declaraciones de corrección de retención en la fuente que no liquidaran los intereses ni las sanciones.

De otro lado, no se impondrá condena en costas porque no fue demostrada su causación, tal como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

¹⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 2014-00134-01 (21604). Sentencia del 21 de febrero de 2019. CP: Milton Chaves García.

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2014-00146-00 (21461). Sentencia del 25 de septiembre de 2019. CP: Milton Chaves García.

¹⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2016-00340-01 (23890). Sentencia del 4 de marzo de 2021. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.



A modo de conclusión, la Sala revocará la sentencia de primera instancia y, en su lugar, negará las pretensiones de la demanda. Además, no habrá condena en costas.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, el 22 de abril de 2021.
2. **Negar** las pretensiones de la demanda.
3. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cumplase**.

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Salvo el voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO