



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., doce (12) de junio de dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2021-00515-01 (28875)
Demandante	LINCOLN SOLDADURAS DE COLOMBIA LTDA.
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Temas	Competencia para resolver recurso de reconsideración. Imputación parcial de saldo a favor renta 2017 a periodo siguiente con posterior devolución del remanente.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 28 de septiembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que decidió²:

- “PRIMERO:** *NIÉGANSE las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la motiva de la presente providencia.*
- SEGUNDO:** *ABSTIÉNESE el tribunal de condenar en costas (...)*”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la resolución devolución y/o compensación Nro. 62829001557088 del 09 de mayo 2020, la DIAN rechazó la solicitud de devolución del saldo a favor correspondiente a la declaración de renta y complementarios del año gravable 2017 presentada el 17 de abril de 2018. Contra esa decisión, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución Nro. 003143 del 11 de mayo de 2021, confirmando el acto recurrido.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

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), la demandante formuló las siguientes pretensiones³:

- “1. Pretensiones**
- 1.1. *Que se declaren nulos en su totalidad los siguientes actos administrativos por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, negó la solicitud de devolución del saldo a favor registrado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2017:*

¹ Ingresó al despacho por primera vez 31 de mayo de 2024.
² SAMAI del Tribunal, índice 20.
³ SAMAI del Tribunal, índice 2.



- (a) *La Resolución que Resuelve Solicitud de Devolución y/o Compensación 62829001557088 de mayo 9 de 2020, proferida por la División de Gestión de Recauda y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN.*
- (b) *La Resolución 003143 de mayo 11 de 2021, por la cual se resuelve un recurso de reconsideración, proferido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.*
- 1.2. *En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos demandados, a título de restablecimiento del derecho a favor de Lincoln, solicito declarar lo siguiente:*
 - (a) *Que el valor total del saldo a favor susceptible de devolución determinado por Lincoln en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2017 es correcto.*
 - (b) *Ordenar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales devolver a Lincoln la suma de COP \$513.541.000 correspondiente al saldo a favor susceptible de devolución generado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015 e imputado en las declaraciones del impuesto sobre la renta de 2016 y 2017.*
 - (c) *Ordenar el pago de los correspondientes intereses de mora los cuales deberán liquidar desde el 9 de mayo de 2020 – fecha en que la DIAN notificó la Resolución mediante la cual rechazó la solicitud de devolución de \$513.541.000 presentada por Lincoln - hasta el día en que ocurra el pago efectivo de la obligación.*
- 1.3. *Igualmente solicito al Señor Magistrado se sirva condenar por las costas del proceso y agencias en derecho a la DIAN, según lo disponga en la sentencia”.*

La demandante precisó como **normas violadas** los artículos 84, 95 (numeral 9), 209 y 338 de la Constitución Política; 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 560, 683 y 857 del Estatuto Tributario; y 69 del Decreto 1742 de 2020. El concepto de violación se resume así:

Cuestionó la **competencia del funcionario que resolvió el recurso de reconsideración**, en la medida que la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica del Nivel Central de la DIAN no era la dependencia que debía proferir ese acto, sino la División Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN. Esto, porque el valor en discusión ascendía a \$513.541.000, esto es, 14.144 UVT, y conforme con el artículo 560 del Estatuto Tributario, cuando la cuantía del acto objeto de recurso se encuentra en el rango de 2.000 a 20.000 UVT, serán competentes los funcionarios y dependencia de la dirección seccional de impuestos de la capital del departamento en que esté ubicada la administración que profirió el acto recurrido.

Sostuvo que los actos están viciados de falsa motivación, porque el **rechazo de la solicitud de devolución** se sustenta en que el saldo a favor fue imputado a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2018, sin tener en cuenta las pruebas obrantes en el expediente que demuestran lo contrario.

Aclaró que el saldo a favor de \$513.541.000 se generó en la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2015, siendo arrastrando en las liquidaciones privadas de los años posteriores, y en la vigencia 2017 (declaración de corrección con formulario Nro. 1113605765300) el saldo arrastrado más el generado en ese periodo dieron como resultado el “*total saldo a favor*” de \$1.442.365.000. Luego, la declaración del año 2018 (2 de mayo de 2019) arrojó un “*saldo a favor de \$786.915.000*”, el cual fue corregido (27 de marzo de 2020) imputando un saldo a favor de \$928.824.000 de la declaración de 2017. De tal forma que, en la declaración del impuesto de renta del año 2017, quedó un saldo a favor de \$513.541.000 el cual no fue imputado a



ninguna declaración y, por tanto, respecto del mismo procede la solicitud de devolución.

Igualmente, alegó que los actos infringen las normas en que deberían fundarse y desconocen el principio de legalidad, porque niegan la solicitud de devolución bajo el argumento de que como se imputó parcialmente el saldo a favor registrado en el impuesto de renta del año 2017, el excedente de dicho saldo no podía ser solicitado. Supuesto que no constituye una de las causales taxativas de rechazo contempladas en el artículo 857 del Estatuto Tributario⁴.

Que, tampoco se puede considerar que se configure alguna causal del citado artículo 857, toda vez que la solicitud se presentó en el término legal, el saldo a favor objeto de esta no fue objeto de imputación o compensación, ni proviene de exportaciones, y la Administración no ha fiscalizado la declaración del impuesto de renta del año 2017.

Concluyó que la solicitud de devolución no fue rechazada con fundamento en las causales de rechazo definitivo, ni la DIAN probó que la sociedad se encontraba bajo alguno de esos supuestos. De manera que, se presenta una extralimitación de funciones y fue vulnerado el debido proceso de la actora.

Y que, teniendo en cuenta que la solicitud de devolución fue desconocida sin una causa legal, se configura un enriquecimiento sin causa en cabeza de la DIAN, afectando el patrimonio de la sociedad.

Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁵:

En cuanto a la **competencia para la expedición de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración**, indicó que recaía en el funcionario del nivel central, conforme con los artículos 21 y 40 del Decreto 4048 de 2008, 57 (numeral 7) y 69 del Decreto 1742 de 2020. De estas normas se desprende que la competencia para resolver los recursos de reconsideración atinentes a una solicitud de devolución de la seccional de impuestos, está en cabeza de la Subdirección de Recursos Jurídicos, cuando lo estime pertinente, y la cuantía sea menor a 20.000 UVT.

En relación con el **rechazo de la devolución del saldo a favor**, advirtió que está demostrado que: i) en la declaración de renta del año 2015, la sociedad registró un saldo a favor de \$513.541.000. ii) en la declaración de renta de 2016, registró un saldo a favor de \$373.901.000, el cual fue devuelto mediante Resolución Nro. 0890 del 5 de septiembre de 2017. Luego, esta liquidación privada fue corregida registrando en el renglón *“Saldo a favor año gravable anterior sin solicitud de devolución o compensación”* la suma de \$513.541.000 y un total saldo a favor de \$887.442.000. iii) en la declaración de renta del año 2017 se registró un saldo a favor de \$935.547.000. En la primera corrección se declaró un saldo a favor de \$928.824.000, y en la segunda se registró en el renglón *“Saldo a favor año gravable anterior sin solicitud de devolución o compensación”* la suma de \$513.541.000 y un total saldo a favor de \$1.442.365.000.

A partir de lo anterior, afirmó que resulta improcedente realizar arrastres de saldos parciales por cuanto *“el valor del saldo a favor constituye un valor final del resultado fiscal del correspondiente año gravable”*. De manera que, lo que se permite imputar, compensar o devolver es el total del saldo a favor registrado en el renglón correspondiente de la declaración.

⁴ Citó la sentencia C-160 de 1998 de la Corte Constitucional.

⁵ SAMAI del Tribunal, índice 9.



Consideró que, la demandante al haber decidido imputar al año posterior el saldo a favor obtenido en el periodo gravable 2017, no podía pretender a su vez su reconocimiento en devolución o compensación, pues son figuras excluyentes. Lo cual encuentra sustento en el numeral segundo del artículo 857 del Estatuto Tributario.

Por otro lado, advirtió que es improcedente la imputación realizada en la declaración de corrección del año gravable 2016 del saldo a favor del periodo 2015 de \$513.541.000, toda vez que ese denuncia no se presentó dentro del término del artículo 589 del Estatuto Tributario. Esto, por cuanto la declaración inicial fue radicada el 25 de abril de 2017, y en esa medida, el plazo vencía el 25 de abril de 2018, no obstante, la corrección fue presentada el 30 de agosto de 2018. Añadió que tampoco podía corregirse la declaración al amparo de lo consagrado en la Ley 962 de 2005, porque el procedimiento especial regulado en el artículo 589 ibidem prevalece cuando se trata de correcciones que disminuyen el saldo a pagar o aumentan el saldo a favor⁶. De manera que, se mantiene el saldo a favor de \$373.901.000 inicialmente declarado en el 2016, el cual ya fue devuelto a la sociedad.

Como consecuencia de lo anterior, el arrastre del saldo de \$513.541.000 al año 2017, igualmente es improcedente. Así, el saldo a favor del año gravable 2017, no era de \$1.442.365.000, sino de \$928.824.000. Y, teniendo en cuenta que el saldo de \$928.824.000 fue arrastrado al 2018, no existía saldo adicional susceptible de imputar o devolver.

Sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas, con base en las siguientes consideraciones⁷:

En relación con la **competencia para resolver el recurso de reconsideración**, encontró que, la dependencia encargada era la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, conforme con los artículos 69 del Decreto 1742 de 2020 (parágrafo transitorio), 21 y 40 del Decreto 4048 de 2008, en la medida que el recurso fue interpuesto ante el nivel central de la DIAN previo a la fecha de publicación del Decreto 1742 de 2020, y el acto superaba los 5000 UVT.

Frente al **rechazo de la solicitud de devolución**, el *a quo* aclaró que los saldos a favor le daban a la demandante las opciones de imputarlos, solicitarlos en compensación o devolución; y que estas opciones eran excluyentes entre sí. Agregó que, conforme con el artículo 13 del Decreto 1000 de 1997 (modificado por los artículos 13 del Decreto 2277 de 2012 y 5 del Decreto 2877 de 2013), la imputación de los saldos a favor debe hacerse por su valor total, y, por tanto, se encuentra proscrito que se arrastre de manera fraccionada en el periodo siguiente.

Del expediente se encontró que: *i)* el total saldo a favor liquidado en la declaración del año 2016 fue de \$887.442.000 (saldo del periodo anterior sin solicitud de devolución y/o compensación \$513.541.000 + saldo del periodo \$373.901.000) de acuerdo con la segunda corrección presentada dentro del término legal el 30 de agosto de 2018, lo cual no fue cuestionado en los actos demandados. *ii)* la declaración de 2017 registra un total saldo a favor de \$1.442.365.000 (saldo del periodo anterior sin solicitud de devolución y/o compensación \$513.541.000 + saldo del periodo \$928.824.000), conforme con la segunda

⁶ Citó la sentencia del 05 de diciembre de 2011, exp. 17545.

⁷ SAMAI del Tribunal, índice 20.



corrección presentada en término el 17 de abril de 2019. *iii*) en la declaración de corrección del año 2018, presentada el 27 de marzo de 2020, el contribuyente fraccionó el saldo a favor, imputando solo la suma de \$928.824.000, y no su valor total de \$1.442.365.000.

De lo anterior, concluyó que si el contribuyente decidió imputar el saldo a favor debió hacerlo por su valor total, y no fraccionarlo. Que, por tanto, le asiste razón a la DIAN al afirmar que se negó la solicitud de devolución del saldo a favor del año 2017, por haberse imputado al periodo siguiente, más cuando el excedente de \$513.541.000 fue objeto de devolución. En consecuencia, se configuró la causal de rechazo de la solicitud de devolución prevista en el numeral 2 del artículo 857 del Estatuto Tributario, consistente en que el saldo materia de solicitud ya ha sido objeto de devolución, compensación o imputación anterior.

Consideró que, en este caso, no se presenta un enriquecimiento sin justa causa en cabeza de la DIAN, pues el rechazo de la solicitud de devolución se generó por la configuración de la causal prevista en el numeral 2 del artículo 857 *ibidem*, en la medida que se encuentra demostrado que la actora no cumple los requisitos para acceder a la solicitud de devolución.

Ordenó **no condenar en costas** por no estar probadas.

Recurso de apelación

La **parte demandante** apeló la sentencia de primera instancia, por los siguientes motivos⁸:

Frente al **cargo de falta de competencia**, afirmó que no es aplicable el artículo 69 del Decreto 1742 de 2020 (parágrafo transitorio), en que se sustenta la sentencia apelada, pues esa norma solo hace referencia a los procesos afectados por el cambio de competencia, lo cual no se presenta en el caso analizado, porque antes y después de la vigencia del citado decreto, la División Jurídica de la Dirección Seccional ha sido la competente para fallar el recurso de reconsideración, en razón de la cuantía, conforme con el artículo 560 del Estatuto Tributario.

Que, contrario a lo señalado por el *a quo*, el hecho de que la sociedad presentara el recurso de forma física ante una dependencia del nivel central no modifica la competencia para su conocimiento, más cuando el documento se encuentra dirigido a otra seccional. Además, esa oficina de la DIAN se encarga de recibir y distribuir los memoriales dirigidos a diferentes jurisdicciones del país.

Destacó que el *a quo* **no se pronunció sobre el argumento relativo a la violación del principio de legalidad** expuesto en la demanda, que cuestiona el rechazo de la solicitud de devolución porque fue sustentado en una causal que no está prevista en el artículo 857 del Estatuto Tributario, relativa a la prohibición de solicitar excedentes del saldo a favor registrado. Insistió en que ninguna de las causales establecidas en esa normativa aplica a la sociedad.

En cuanto al **rechazo de la solicitud de devolución**, relató que: *i*) el saldo a favor de \$513.541.000 es arrastrado desde la declaración del año 2015, *ii*) en el denuncia inicial de 2016, se generó un saldo a favor de \$373.901.000 que fue solicitado en devolución, y luego, la liquidación privada fue corregida arrastrando el saldo a favor del periodo anterior de \$513.541.000. *iii*) en la declaración de 2017 se originó un

⁸ SAMAI del Tribunal, 23.



saldo a favor que fue disminuido a \$928.824.000 en la primera corrección, y luego en la segunda modificación, se incluyó el arrastre el saldo a favor del período anterior de \$513.541.000. Que, presentó solicitud de devolución del saldo a favor de la declaración de renta de 2017, el cual fue inadmitido por medio del Auto de 30 de octubre de 2019, por considerar improcedente el arrastre del saldo a favor de 2015; iv) en la declaración de corrección del año 2018, la sociedad imputó el saldo a favor generado en el 2017, y no el total saldo a favor, por cuanto la DIAN en el mencionado auto había afirmado que el arrastre de los \$513.541.000 era improcedente. Adicionó que, el saldo a favor del año gravable 2017 no podía ser imputado o solicitado en devolución en su totalidad, *“puesto que hasta el 20 de mayo de 2020, la DIAN confirmó que el arrastre de la suma de \$513.541.000 era válido”* fecha en la cual se le informó que las correcciones de las declaraciones de renta de los años 2015 a 2017 se encuentran válidas y activas.

Afirmó que no pudo imputar la totalidad del saldo a favor de 2017, porque la DIAN le indicó que no estaba soportado, y para no perder la totalidad del saldo, imputó solo el generado en el año 2017 a la renta de 2018. Por esa razón, la sociedad decidió solicitar en devolución el remanente de \$513.541.000, lo que dio lugar a la presente discusión. De modo que, el saldo a favor de \$513.541.000 se encuentra soportado, y dicho remanente no fue imputado en la declaración del año 2018.

Así, el fallo debe revocarse pues se desconoció que por acciones de la misma DIAN la demandante no podía solicitar en devolución el saldo a favor. Insistió que, al no existir causa legal para el rechazo de la solicitud, se configura un enriquecimiento ilícito en cabeza de la Administración.

Oposición a la apelación

La parte demandada guardó silencio.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos demandados que negaron la solicitud de devolución presentada por la actora, por el saldo a favor de \$513.541.000 correspondiente a la declaración de renta del año gravable 2017.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe establecer si la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se expidió por funcionario competente; y en caso afirmativo, analizar si había lugar al rechazo de la solicitud de devolución referida.

1. Competencia para resolver el recurso de reconsideración

En el procedimiento tributario adelantado en el caso bajo análisis, el Subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos (E) de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN expidió la resolución Nro. 003143 del 11 de mayo de 2021, mediante la cual resolvió el recurso de reconsideración presentado por la sociedad contra la resolución Nro. 62829001557088 del 09 de mayo 2020, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN, que negó la devolución del saldo a favor en la



suma de \$513.541.000. Lo anterior, con fundamento en las facultades previstas en los artículos 21 y 40 del Decreto 4048 de 2008, 57 y 69 del Decreto 1742 de 2020⁹.

Dicha competencia fue avalada por la sentencia de primera instancia, considerando que:

1. El artículo 560 del Estatuto Tributario establece, por un lado, una regla general consistente en que la competencia para proferir los actos que resuelven los recursos de reconsideración corresponde a los funcionarios a quienes el Gobierno Nacional hubiese otorgado esa función y, por el otro, una regla exceptiva, de acuerdo con la cual cuando la competencia no ha sido otorgada a un determinado funcionario o dependencia, la competencia se determina aplicando las cuantías allí señaladas;
2. El Gobierno Nacional profirió el Decreto 4048 de 2008 en el que asignó las funciones a las diferentes direcciones de la DIAN (dentro de estas funciones se encuentra la de resolver los recursos de reconsideración en atención a, entre otros factores, cuantías del acto). Así mismo, el Gobierno Nacional profirió el Decreto 1742 de 2020 en el que modificó la estructura de la DIAN incluyendo la distribución de competencias de resolver recursos de reconsideración en función de cuantías;
3. En todo caso, el artículo 69 del Decreto 1742 de 2020 (parágrafo transitorio) señaló que las modificaciones allí previstas aplicarían respecto de los recursos de reconsideración interpuestos a partir de su entrada en vigor -22 de diciembre de 2020-, pues la norma señala que la Subdirección de Recursos Jurídicos mantendrá la competencia para resolver los recursos de reconsideración y revocatorias directas que se hubieren radicado en el nivel central hasta la fecha de publicación del decreto.
4. En el caso concreto, como el recurso fue interpuesto el 22 de julio de 2020 (previo a la fecha de publicación del Decreto 1742 de 2020), el funcionario competente para desatar el recurso de reconsideración era el previsto en el Decreto 4048 de 2008, esto es, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos pues el acto superaba las 5.000 UVT.

En la apelación, la actora señaló que el Tribunal aplicó una norma que no resultaba aplicable al caso (parágrafo transitorio del artículo 69 del Decreto 1742 de 2020), lo cual sustentó así:

1. El parágrafo transitorio del artículo 69 del Decreto 1742 de 2020 solo es aplicable en los casos en que la subdirección de Gestión de Recursos jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica del Nivel Central perdiera la competencia de fallar el recurso con ocasión al cambio normativo, escenario que no corresponde al caso concreto.
2. Antes de la entrada en vigencia del Decreto 1742 de 2020 la División Jurídica de la dirección seccional era la competente para fallar el recurso de reconsideración, en la medida que el artículo 560 del Estatuto Tributario, señalaba que cuando la cuantía en discusión fuera igual o superior a 2.000 UVT pero inferior a 20.000 UVT, la dependencia encargada era la seccional de la capital departamental (Bogotá).

⁹ Página 1 de la Resolución Nro. 003143 del 11 de mayo de 2021.



3. Así, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica del Nivel Central no era competente ni antes ni después de la entrada en vigencia del Decreto 1742 de 2020, por lo que no se podía aplicar el párrafo transitorio del artículo 69.
4. El hecho de que la sociedad presentara el recurso de forma física ante una dependencia del nivel central no modifica la competencia para su conocimiento, más cuando el documento se encuentra dirigido a otra seccional.

A efectos de resolver el recurso de apelación, se pone de presente que, en época de los hechos¹⁰, las normas procesales que regulaban la competencia funcional para proferir la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, disponían:

El artículo 560 del Estatuto Tributario:

“ARTICULO 560. COMPETENCIA PARA EL EJERCICIO DE LAS FUNCIONES. Modificado por el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006. **Son competentes para proferir las actuaciones de la administración tributaria los funcionarios y dependencias de la misma, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca en ejercicio de las facultades previstas en el numeral 16 del artículo 189 de la Constitución Política. (...)**

Tratándose de fallos de los recursos de reconsideración contra los diversos actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones, y en general, los demás recursos cuya competencia no esté otorgada a determinado funcionario o dependencia, la competencia funcional de discusión corresponde:

1. Modificado por el artículo 281 de la Ley 1819 de 2016. Cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea inferior a dos mil (2.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias de las Direcciones Seccionales de Impuestos, de Aduanas o de Impuestos y Aduanas Nacionales que profirió el acto recurrido, **de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.**
2. Modificado por el artículo 281 de la Ley 1819 de 2016. **Cuando la cuantía del acto objeto del recurso**, incluidas las sanciones impuestas, **sea igual o superior a dos mil (2.000) UVT, pero inferior a veinte mil (20.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración**, los funcionarios y dependencias de **las Direcciones Seccionales de Impuestos**, de Aduanas o de Impuestos y Aduanas Nacionales de la capital del Departamento en el que esté ubicada la Administración que profirió el acto recurrido, **de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.**
3. Modificado por el artículo 281 de la Ley 1819 de 2016. **Cuando la cuantía del acto objeto del recurso**, incluidas las sanciones impuestas, **sea igual o superior a veinte mil (20.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración**, los funcionarios y dependencias del **Nivel Central de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales**, **de acuerdo con la estructura funcional que se establezca. (...)**

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Lo dispuesto en el presente artículo se aplicará una vez se expida por el Gobierno Nacional el decreto de estructura funcional de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Hasta tanto se produzca dicho decreto, **continuarán vigentes las competencias establecidas conforme con la estructura actual**”. (Énfasis propio)

El Decreto 4048 del 22 de octubre de 2008, modificó la estructura de la DIAN, así:

“ARTÍCULO 21. SUBDIRECCIÓN DE GESTIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS. Decreto derogado por el artículo 84 del Decreto 1742 de 2020. **Son funciones de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos**, además de las dispuestas en el artículo 38 del presente decreto **las siguientes:**

¹⁰ La Resolución que negó la devolución del saldo a favor se expidió el 9 de mayo de 2020 y el recurso de reconsideración fue interpuesto el 22 de julio de 2020. Samai Tribunal, índice 9. Caa. Fls 62 vltó y 64.



1. Resolver los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y por la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, cuya cuantía sea igual o superior a setecientos cincuenta (750) UVT, pero inferior a cinco mil (5.000) UVT;
2. Resolver los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones cuya cuantía sea igual o superior a cinco mil (5.000) UVT;
3. Resolver la revocatoria directa contra los actos de determinación de impuestos y de los que imponen sanción cuya cuantía sea igual a las previstas en los numerales anteriores;
4. **Resolver los recursos en materia tributaria, aduanera y cambiaria, en lo de competencia de la Entidad, interpuestos contra actos proferidos por las Direcciones y Subdirecciones, cuya competencia no se encuentre expresamente asignada a otra dependencia**. (Énfasis propio)

ARTÍCULO 40. COMPETENCIA FUNCIONAL. Decreto derogado por el artículo 84 del Decreto 1742 de 2020. Para efectos de lo previsto en el artículo 560 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006 **los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones serán resueltos conforme a las reglas de competencia que se definen a continuación:**

1. Cuando el acto objeto del recurso incluídas las sanciones impuestas no tenga cuantía o esta sea inferior a setecientos cincuenta (750) UVT, será competente para resolverlo el Jefe de la División de Gestión Jurídica o quien haga sus veces de la Dirección Seccional que profirió el acto recurrido.
2. Cuando la cuantía del acto de determinación de impuestos y que imponen sanción, sea igual o superior a setecientos cincuenta (750) UVT, pero inferior a cinco mil (5.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, la División de Gestión Jurídica o quien haga sus veces de las Direcciones Seccionales de Impuestos, de Aduanas o de Impuestos y Aduanas, de la capital del Departamento en el que esté ubicada la Dirección Seccional que profirió el acto recurrido, así:
 - 2.1 La Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, será la competente para resolver los recursos de reconsideración, interpuestos contra los actos proferidos por las Direcciones Seccionales de Impuestos de Grandes Contribuyentes, de Impuestos de Bogotá y de Aduanas de Bogotá. (...)
3. Cuando la cuantía del acto de determinación de impuestos y que imponen sanción sea superior a cinco mil (5.000) UVT, será competente para fallar el recurso de reconsideración la Subdirección de Gestión Recursos Jurídicos". (Énfasis propio)

Se advierte que, si bien el artículo 560 del Estatuto Tributario establecía unas cuantías superiores a las del Decreto 4048 de 2008 para atribuir competencia funcional a una u otra dependencia de la DIAN para conocer los recursos de reconsideración, lo cierto es que en el párrafo mantuvo la condición de que ello aplicaría una vez el Gobierno Nacional expidiera el decreto con la estructura funcional de la DIAN y que mientras ello ocurría, se mantendrían vigentes las que existieran en ese momento.

Y fue sólo hasta el Decreto 1742 del 22 de diciembre de 2020 que se derogó el Decreto 4048 y se modificó la estructura de la DIAN estableciendo mayores topes de cuantías para atribuir la competencia funcional de las diferentes dependencias de la DIAN para conocer de los recursos de reconsideración y señalando la norma aplicable respecto de recursos de reconsideración interpuestos antes y después de su entrada en vigor, así:

“ARTÍCULO 57. SUBDIRECCIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS. Son funciones de la Subdirección de Recursos Jurídicos las siguientes:



1. Resolver los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos de determinación de impuestos, incluidas las sanciones impuestas; los que imponen sanciones; y los que deciden sobre las solicitudes de devolución y/o compensación proferidos por la Dirección Operativa de Grandes Contribuyentes, las Direcciones Seccionales de Impuestos, de Aduanas, o de Impuestos y Aduanas, cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea igual o superior a veinte mil (20.000) UVT.
(...)
7. Avocar, cuando lo estime conveniente, el conocimiento y la competencia para fallar los recursos de reconsideración y revocatorias directas contra los actos de determinación de impuestos, incluidas las sanciones, los que imponen sanciones, los que deciden sobre las solicitudes de devolución y/o compensación, y los actos en materia cambiaria, cuando la cuantía del acto sea inferior a veinte mil (20.000) UVT.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Las competencias en razón de la cuantía dispuestas en este artículo aplicarán respecto de los recursos de reconsideración y revocatorias directas que sean interpuestas a partir de la vigencia del presente Decreto. La Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos mantendrá la competencia para fallar los recursos de reconsideración y revocatorias directas que se hubieren radicado en el Nivel Central hasta la fecha de publicación del presente Decreto". (Énfasis propio)

ARTÍCULO 69. COMPETENCIA FUNCIONAL. De conformidad con el artículo 560 del Estatuto Tributario, los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos de determinación de impuestos, incluidas las sanciones impuestas, los que imponen sanciones, los que deciden sobre las solicitudes de devolución y/o compensación, y los actos en materia cambiaria, que sean de competencia de la DIAN, serán resueltos conforme a las reglas de competencia que se definen a continuación:

1. Cuando el acto objeto del recurso, no tenga cuantía o esta sea inferior a dos mil (2.000) UVT, incluidas las sanciones impuestas, será competente para fallar los recursos de reconsideración, el Jefe de la División Jurídica o quien haga sus veces de la Dirección Operativa de Grandes Contribuyentes, de la Dirección Seccional de Impuestos, de Aduanas, o de Impuestos y Aduanas, que profirió el acto recurrido.
2. Cuando la cuantía del acto sea igual o superior a dos mil (2.000) UVT, incluidas las sanciones impuestas, pero inferior a veinte mil (20.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias de las Direcciones Seccionales de Impuestos, de Aduanas, o de Impuestos y Aduanas, de la capital del Departamento en el que esté ubicada la Dirección Seccional que profirió el acto recurrido, así: (...)

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Las competencias en razón de la cuantía dispuestas en este artículo aplicarán respecto de los recursos de reconsideración y revocatorias directas que sean interpuestas a partir de la vigencia del presente Decreto. La Subdirección de Recursos Jurídicos mantendrá la competencia para resolver los recursos de reconsideración y revocatorias directas que se hubieren radicado en el Nivel Central hasta la fecha de publicación del presente Decreto.

Quando la cuantía del acto de determinación de impuestos, incluidas las sanciones impuestas, los que imponen sanciones, los que deciden sobre las solicitudes de devolución y/o compensación y los actos en materia aduanera y cambiaria objeto de recurso de reconsideración que sea igual o superior a veinte mil (20.000) UVT, será competente para fallar el recurso de reconsideración la Subdirección de Recursos Jurídicos del Nivel Central". (Énfasis propio)

Así pues, la competencia funcional de la DIAN para resolver los recursos de reconsideración fue establecida de manera general en el artículo 560 del Estatuto Tributario, pero la atribución a cada dependencia dependerá de lo previsto en el decreto de estructura funcional que profiera el Gobierno Nacional¹¹.

Para el presente análisis, resulta relevante señalar que el artículo 560 del Estatuto Tributario (modificado por la Ley 1819 de 2016), establece reglas generales de

¹¹ Máxime si se tiene en cuenta que de acuerdo con el numeral 16 del artículo 189 constitucional, corresponde al Presidente de la República Modificar la estructura de los Ministerios, Departamentos Administrativos y demás entidades u organismos administrativos nacionales, con sujeción a los principios y reglas generales que defina la ley.



competencia según la cuantía, entre estas, que cuando el acto objeto del recurso sea igual o superior a 2.000 UVT¹² (\$71.214.000) pero inferior a 20.000 UVT (\$712.140.000), la decisión debe proferirse por las direcciones seccionales de impuestos de la capital del departamento en el que esté ubicada la administración que profirió el acto, y que, cuando la cuantía del acto sea igual o superior a 20.000 UVT (\$712.140.000) serán competentes para fallar el recurso los funcionarios y dependencias del nivel central.

Todo esto, “de acuerdo con la estructura funcional que se establezca”, pues el artículo 560 ibidem (inciso 1) previó que con sujeción a la reglamentación de la estructura funcional se determinará los funcionarios y dependencia de la entidad competentes para proferir las actuaciones que tiene a cargo la Administración.

De manera que, si bien es cierto que el artículo 560 del Estatuto Tributario definió las competencias de la DIAN para resolver los recursos de reconsideración, también lo es que las sujetó a la organización por funciones que adoptara la entidad, lo cual se verifica, para el caso concreto, en el Decreto 4048 de 2008 que asignó a cada dependencia de la DIAN funciones específicas.

Vale reiterar que el reglamento de estructura funcional que se encontraba vigente para el caso concreto era el Decreto 4048 de 2008, y no el Decreto 1742 de 2020, en tanto el recurso de reconsideración fue presentado por la sociedad (22 de julio de 2020) antes de que empezara a regir esta última disposición¹³. Además, el parágrafo transitorio de los artículos 57 (funciones de la Subdirección de Recursos Jurídicos) y 69 (competencia funcional del recurso de reconsideración) del Decreto 1742 de 2020 disponen de manera expresa que la competencia en razón de la cuantía prevista en esa normativa solo aplicaría para los recursos de reconsideración interpuestos a partir de su vigencia.

Dicho esto, los artículos 21 y 40 del Decreto 4048 de 2008 determinaron funciones de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos en razón a la cuantía -actos de determinación y sanciones de 750 UVT (\$26.705.250) e inferior a 5.000 UVT (\$178.035.000), proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, y en general, los actos de determinación y sanciones por valor igual o superior a 5000 UVT-.

No obstante, se aclara que estas cuantías no aplican al caso analizado porque esta competencia alude expresamente a los recursos interpuestos contra actos de determinación de impuestos y sanciones, lo cual difiere del caso bajo análisis pues se trata de una resolución que rechazó una solicitud de devolución de un saldo a favor.

En todo caso, también se advierte que el artículo 21 (numeral 4) del reglamento de 2008 determinó como función específica de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos: “Resolver los recursos en materia tributaria, aduanera y cambiaria, en lo de competencia de la Entidad, interpuestos contra **actos proferidos por las Direcciones y Subdirecciones, cuya competencia no se encuentre expresamente asignada a otra dependencia**”. Esta regla especial aplica al caso analizado, puesto que en ninguna de las normas analizadas (artículo 560 del Estatuto Tributario y Decreto 4048 de 2008) contempla expresamente la competencia de resolver el recurso de reconsideración contra actos que nieguen devolución de saldos a favor.

¹² Para el año gravable 2020, la UVT se fijó en \$35.607.

¹³ Conforme con el artículo 84 del Decreto 1742 de 2020, esta reglamentación empieza a regir desde la fecha de su publicación, la cual se realizó el 22 de diciembre de 2020, según Diario Oficial Nro. 51.536.



De manera que, si bien en razón a la cuantía prevista en el artículo 560 del Estatuto Tributario vigente (modificado por la Ley 1819 de 2016) el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución que negó la devolución del saldo a favor por valor de \$513.541.000, sería competencia de la dirección seccional de impuestos por ser inferior a 20.000 UVT (\$712.140.000), no puede desconocerse que la misma ley previó que esa competencia estaba sujeta a las funciones específicas señaladas en el reglamento, siendo una de estas, la que le atribuye a la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos la resolución de los recursos proferidos por las direcciones cuya competencia no haya sido asignada a otra dependencia, como es el caso, del interpuesto por la actora contra la resolución que negó la solicitud de devolución del saldo a favor, que fue expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

Por ende, con fundamento a la sujeción a la estructura funcional que realiza el artículo 560 ibidem, debe darse aplicación al artículo 21 (numeral 4) del Decreto 4048 de 2008 que precisa sobre la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos la competencia para resolver los recursos interpuestos contra actos como el objeto de debate.

En virtud de lo expuesto, no prospera en este aspecto la apelación.

2. Procedencia de la solicitud de devolución del saldo a favor

En los actos acusados, la DIAN negó la solicitud de devolución del saldo a favor de la declaración de renta de 2017 por valor de \$513.541.000 con fundamento en la causal prevista en el numeral 2 del artículo 857 del Estatuto Tributario después de haber verificado que el saldo a favor fue arrastrado parcialmente al año gravable 2018. **La DIAN argumentó que de acuerdo con el artículo 13 del Decreto 2277 de 2012 (modificado por el artículo 5 del Decreto 2877 de 2013) la imputación debió hacerse por el valor total, de manera que, el remanente no puede ser solicitado en devolución. Esta decisión administrativa fue avalada por la sentencia de primera instancia.**

En la apelación, el actor cuestionó que el *a quo* omitió pronunciarse sobre el cargo relativo a la violación del principio de legalidad, sustentado en que el rechazo por la solicitud de excedentes de saldos a favor no es una causal prevista en el artículo 857 ibidem. Indicó que el saldo a favor de \$513.541.000 se originó en el año gravable 2015 y fue arrastrado hasta el año 2017, y que luego, el generado en ese último año fue imputado a la declaración del año 2018, y el que venía siendo imputado de períodos anteriores -\$513.541.000- se solicitó en devolución.

Adicionó que, el saldo a favor del 2017 no podía ser imputado o solicitado en su totalidad porque la DIAN mediante Auto del 30 de octubre de 2019 había considerado improcedente el arrastre del saldo a favor de 2015 y *solo* “hasta el 20 de mayo de 2020, la DIAN confirmó que el arrastre de la suma de \$513.541.000 era válido” fecha en la cual se le informó que las correcciones de las declaraciones de renta de los años 2015 a 2017 se encuentran válidas y activas. Explicó que no pudo imputar la totalidad del saldo a favor de 2017, porque la DIAN le indicó que no estaba soportado, y para no perder la totalidad del saldo, decidió imputar solo el generado en el año 2017 a la renta de 2018, y solicitar en devolución el remanente de \$513.541.000, lo que dio lugar a la presente discusión. Así, por acciones de la Administración la demandante no podía solicitar en devolución el saldo a favor.

Concluyó que, el saldo a favor de \$513.541.000 se encuentra soportado y este remanente no fue imputado en la declaración del año 2018. Insistió que, al no existir



causa legal para el rechazo de la solicitud, se configura un enriquecimiento ilícito en cabeza de la Administración.

En principio, la Sala advierte que, en la apelación, se plantean nuevos argumentos con los cuales se pretende justificar que, por causa de la DIAN, la actora no solicitó en devolución la totalidad del saldo a favor del 2017 pues la entidad fiscal no le había definido la procedencia del arrastre del saldo a favor originado en el 2015 - \$513.541.000- a períodos posteriores. Así, pese a referirse al motivo que llevó a la presentación de la solicitud de devolución de parte del saldo a favor del 2017 y no de su totalidad, dado que este cuestionamiento no fue presentado en la sede administrativa ni en la demanda, resulta improcedente su estudio en segunda instancia, y, por tanto, no se emitirá pronunciamiento sobre el mismo.

En todo caso, del expediente se advierte que la DIAN le definió la procedencia del arrastre del saldo a favor originado en el 2015 mediante resolución del 30 de julio de 2021¹⁴, y que la demandante, por un lado, imputó parte del saldo a favor del año gravable 2017 en su declaración de renta del año 2018 presentada el 20 de mayo de 2020 (corrección) y, por el otro, solicitó en devolución la otra parte del saldo a favor indicado mediante escrito del 20 de abril de 2020. Por ende, se encuentra que el actor solicitó en devolución el saldo a favor antes de que la DIAN definiera la procedencia del arrastre del saldo y no después.

Dicho esto, a fin de precisar la discusión que corresponde resolver en segunda instancia, se observa que, respecto del saldo a favor solicitado en devolución, las partes demandante y demandada concuerdan en que¹⁵:

1. El saldo a favor de \$513.541.000 se originó en la declaración del impuesto de renta del año gravable 2015, presentada el 29 de abril de 2016¹⁶.
2. Inicialmente, el mencionado saldo a favor no fue aplicado a las declaraciones de los años 2016 y 2017 (solo registran el saldo a favor de cada periodo fiscal), sin embargo, mediante declaraciones de corrección fue arrastrado a estos períodos, así:
 - La declaración de renta de 2016, presentada el 25 de abril de 2017, originó un saldo a favor de \$373.901.000. Este saldo fue devuelto mediante Resolución Nro. 0890 del 5 de septiembre de 2017. Posteriormente, el 30 de agosto de 2018, el denuncia fue corregido realizando el arrastre del saldo a favor del período 2015 por \$513.541.000, lo que generó un total saldo a favor de \$887.442.000¹⁷. Así de esta última suma, fue devuelta \$373.901.000 quedando como saldo susceptible de imputación, devolución o compensación \$513.541.000.
 - La declaración de renta de 2017, presentada el 20 de abril de 2018, originó un saldo a favor de \$935.547.000, el cual fue disminuido a \$928.824.000 mediante corrección del 2 de noviembre de 2018. Posteriormente, con la declaración de corrección del 17 de abril de 2019 se incluyó el arrastre del saldo a favor del periodo 2015 por \$513.541.000, lo que generó un total saldo a favor de \$1.442.365.000¹⁸.
3. El total saldo a favor de \$1.442.365.000 registrado en la declaración de corrección de renta año 2017, fue utilizado por el contribuyente de dos formas: 1) Imputando la suma de \$928.824.000 en la declaración de corrección de renta del año 2018, presentada el 27 de marzo de 2020¹⁹. Y, 2) Solicitando en devolución el valor restante, esto es, los \$513.541.000, mediante escrito presentado el 20 de abril de 2020²⁰.
4. En los actos acusados (resolución devolución y/o compensación Nro. 62829001557088 del 09 de mayo 2020 y resolución Nro. 003143 del 11 de mayo de 2021), la administración sustentó el rechazo de la devolución en que el saldo había sido objeto de imputación²¹:

¹⁴ Samai, índice 2. Anexos demanda. Páginas 54 a 63.

¹⁵ Páginas 4 a 13 de la demanda. Páginas 6 a 7 de la Resolución que resolvió recurso de reconsideración.

¹⁶ Samai Tribunal, índice 9. Caa. Fl 48.

¹⁷ Ibidem. Fls 48 vlto a 50 vlto.

¹⁸ Ibidem. Fls 51 a 52.

¹⁹ Ibidem. Fl 53

²⁰ Ibidem. Fls 53 vlto a 54.

²¹ Ibidem. Fls 25 y 26, 107 vlto a 108.



“es improcedente realizar arrastres de saldos parciales por cuanto el valor del saldo a favor constituye un valor final del resultado fiscal del correspondiente año gravable. (...).

La Contribuyente reconoce que hizo una imputación parcial del saldo a favor generado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2017 (posterior a la corrección) y dejó un valor sin imputar que es el solicitado en devolución en esta oportunidad (fol.76)

*Analizados los hechos descritos frente a las normas, la jurisprudencia y la doctrina, se evidencia que la Contribuyente pretende la devolución de un saldo a favor improcedente, toda vez que el saldo a favor de la declaración del año 2017 **presentado por un total de \$1.442.365.000, fue arrastrado de manera parcial a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2018, en la suma de \$928.824.000, es decir que ya hizo uso del mismo y por tanto, no es procedente la solicitud de devolución**”. (Énfasis propio)*

5. En el recurso de reconsideración, la sociedad afirmó²²:

“El 27 de marzo de 2020, (...) Lincoln corrigió la declaración de renta del periodo 8, imputando el saldo a favor generado en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2017, es decir, \$928.824.000.

Por lo anterior, este Despacho debe tener presente que el saldo a favor generado en la declaración del impuesto sobre la renta de 2015, por valor de \$513.541.000 se mantuvo en la declaración del impuesto sobre la renta de 2017.

Es decir, solo hubo un arrastre parcial del saldo a favor generado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2017, por lo que el remanente, valga decirlo nuevamente, por valor de \$513.541.000 quedó para que mi representada pudiera disponer de la suma cómo mejor quisiera”.

6. Consta en el expediente que, la DIAN mediante auto del 28 de octubre de 2019 inadmitió la primera solicitud de devolución del saldo de la declaración de renta de 2017 porque registraba un arrastre improcedente del saldo generado en el año 2015²³. También mediante Oficio del 20 de mayo de 2020 negó otras correcciones presentadas por la actora relativas a los años 2016, 2017 y 2018 que insistían en el arrastre del saldo a favor del año 2015, porque las declaraciones en que el contribuyente habían realizado previamente esa imputación eran válidas (entre estas, las del 30 de agosto de 2018 y 17 de abril de 2019)²⁴. Luego, con auto del 3 de junio de 2021, declaró improcedente la corrección del impuesto de renta de 2016, presentada el 30 de agosto de 2018, pero luego esa decisión fue revocada el 30 de julio de 2021²⁵.

Para la Sala, conforme con lo expuesto en los actos demandados, el sustento que llevó al rechazo de la solicitud de devolución por la suma de \$513.541.000, no fue el arrastre del saldo a favor del año 2015 en los periodos siguientes, ni las declaraciones de corrección que lo realizaron, sino el hecho de que parte del saldo a favor de \$1.442.365.000 contenido en el renglón 103 de la declaración fue imputado parcialmente en la declaración del año 2018, y por ese motivo, no hay lugar a la solicitud de devolución del remanente de \$513.541.000²⁶.

Asimismo, de acuerdo con lo afirmado por el actor, el total saldo a favor del 2017 por valor de \$1.442.365.000 fue imputado parcialmente en el año 2018, y el resto solicitado en devolución. Y, por esa razón, no se puede considerar que la suma de \$513.541.000 solicitada en devolución hubiere sido imputada a la declaración de 2018.

De manera que, ambas partes reconocen que el total saldo a favor de 2017 por \$1.442.365.000 (que incluye el saldo a favor arrastrado desde el año 2015), fue objeto de imputación parcial en el año 2018, y el remanente de \$513.541.000 solicitado en la devolución cuestionada.

²² Ibidem, folios 71 a 72.

²³ Samai, índice 2. Anexos demanda. Páginas 101 a 102.

²⁴ Ibidem. Páginas 104 a 105.

²⁵ Ibidem. Páginas 37 a 63.

²⁶ Es de recordar que el saldo a favor de \$1.442.365.000 contenido en el renglón 103 de la declaración incluye el saldo a favor del año 2015 (renglón 93 de la declaración) y el saldo a favor generado en el año 2017 (renglón 88 – renglón 92 – renglón 97+ renglón 101 de la declaración).

Previo a abordar el objeto propuesto, se resalta que: (i) tanto en la demanda como en el recurso de apelación, la actora atacó la aplicación del numeral señalado como causal de rechazo de la devolución por considerar que su caso no se enmarcaba en el supuesto fáctico previsto en él afirmando que la porción del saldo a favor solicitado no había sido objeto de devolución ni de imputación anterior y (ii) ni en la demanda ni en el recurso de apelación, la actora atacó directamente la interpretación dada por la DIAN y por el tribunal de primera instancia a ese numeral en el sentido de que lo que se permite imputar, compensar o devolver resulta ser el total del saldo a favor registrado en el renglón correspondiente de la declaración y no una parte o saldos de otros renglones de la declaración. Y, fue esta interpretación les permitió concluir que como en el caso concreto, la actora solicitó la devolución de una parte del saldo a favor declarado en renta del año 2017 e imputó la otra parte al año 2018, se verifica la causal de rechazo.

Si bien, esto podría implicar una indebida argumentación de los cargos de nulidad y del recurso de apelación, en aras de garantizar el derecho de defensa de la actora se entenderá que la afirmación efectuada en la demanda y en la apelación de la actora en el sentido de que la causal de rechazo de la devolución no es aplicable al caso, abarca el caso de la apelante.

En tal sentido, la Sala encuentra que en este cargo corresponde determinar si el rechazo de la solicitud de devolución de parte del saldo a favor procede o no para lo cual se deberá determinar si: (i) la actora podía solicitar imputar una parte del saldo a favor declarado en su declaración de renta del año 2017 a la declaración de renta del año 2018 y solicitar en devolución la parte no imputada y (ii) en caso de que la respuesta sea negativa, si la devolución de una parte del saldo a favor puede ser rechazada pues el hecho de haber imputado la otra parte del saldo a favor en la declaración del período siguiente implica que el saldo a favor materia de la solicitud de devolución ya fue objeto de imputación anterior (causal de rechazo definitiva prevista en el numeral 2 del artículo 857 del Estatuto Tributario invocada como sustento de la decisión administrativa acusada).

A esos efectos, debe tenerse en cuenta que de conformidad con los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, los contribuyentes que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias cuentan con tres (3) posibilidades respecto a los mismos:

1. Imputación: “Los contribuyentes que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable.”²⁷
2. Compensación: “Los contribuyentes que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo.”²⁸
3. Devolución: “Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución”²⁹.

Se hace referencia a las 3 alternativas con que cuenta el contribuyente, pues en el caso concreto se verifica que la demandante pretendió hacer uso concomitante de 2 de esas 3 alternativas respecto al mismo saldo a favor: por un lado, imputó una parte del saldo a favor resultante en la declaración de renta del año 2017 en la declaración de renta del año 2018 presentada el 27 de marzo de 2020 (corrección a la declaración inicial) y, por el otro, solicitó en devolución la otra parte del saldo a favor resultante en la declaración de renta del año 2017 el 20 de abril de 2020.

²⁷ Artículo 815 del Estatuto Tributario, literal a.

²⁸ Artículo 815 del Estatuto Tributario, literal b.

²⁹ Artículo 850 del Estatuto Tributario.

Respecto a la imputación, el artículo 13 del Decreto 2277 de 2012³⁰ que “reglamenta parcialmente el procedimiento de gestión de las devoluciones y compensaciones y se dictan otras disposiciones”, modificado por el Decreto 2877 de 2013 y actualmente incorporado en el artículo 1.6.1.21.24 del Decreto 1625 de 2016³¹, dispone:

“Artículo 13. Imputación de los saldos a favor. Modificado por el art. 5, Decreto Nacional 2877 de 2013 Los saldos a favor originados en las declaraciones de renta y ventas, se podrán imputar en la declaración tributaria del período siguiente por su valor total, aun cuando con tal imputación se genere un nuevo saldo a favor”. (Énfasis propio).

Nótese entonces que una de las alternativas con que cuenta el contribuyente para utilizar el saldo a favor que liquide en su declaración tributaria es la imputación, la cual, conforme con el artículo 815 ibidem, es realizada por el mismo contribuyente, y consiste en disponer de ese saldo a favor del período anterior para incluirlo en la declaración actual, de manera que pueda disminuir el saldo a pagar o el saldo a favor que resulte en esta última.

En tal sentido, la norma establece que en la imputación de saldos a favor se utiliza el valor total del saldo a favor que resulta en la liquidación privada, y no una fracción de este. De modo que no se permiten arrastres parciales del saldo a favor, sino que el crédito generado en la declaración de un tributo debe imputarse a la siguiente “por su valor total”, como fue precisado por el reglamento.

La lectura literal del inciso 2 del artículo 13 del reglamento refuerza esta conclusión pues este sí contempla expresamente la posibilidad de imputar una parte del saldo a favor y de solicitar en devolución y/o compensación la otra parte, pero la restringe literalmente a responsables del IVA a quienes se le permite obtener en devolución el saldo a favor por retenciones del IVA e imputar al período siguiente el saldo³²:

“Cuando al responsable le hubieren practicado retenciones a título del impuesto sobre las ventas y el saldo a favor por este concepto hubiere sido objeto de solicitud de devolución y/o compensación, sólo podrá imputarse la diferencia entre el saldo a favor del periodo y el valor que se solicitó en devolución y/o compensación”.

Por su parte, la devolución y compensación de saldos a favor es autorizada por la administración, la primera, cuando no existan deudas a su cargo, y la segunda, sobre deudas del mismo contribuyente por otros períodos, tributos, intereses, retenciones, o sanciones. De modo que, respecto de un mismo saldo a favor, el administrado podrá solicitar y obtener la devolución de los saldos a favor previa compensación que deba realizar la DIAN conforme al artículo 861 del Estatuto Tributario y al parágrafo del artículo 816 del mismo cuerpo normativo. Es en este caso que pueden confluir las dos figuras.

Debe advertirse que el saldo a favor que es objeto de devolución debe ser el que se declara en el renglón respectivo de la declaración de renta como “total saldo a favor” y no el que se incluye en otros renglones como lo sería el de “Saldo a favor año gravable anterior sin solicitud de devolución o compensación” pues este no refleja en su totalidad el saldo a favor liquidado en la declaración del año. Se recuerda que el artículo 850 del Estatuto Tributario señala que los saldos a favor liquidados en las declaraciones pueden ser solicitados en devolución, por lo que, si el particular no solicita el saldo

³⁰ Esta normativa derogó el Decreto 1000 de 1997.

³¹ DUR. ARTÍCULO 1.6.1.21.24. **Imputación de los saldos a favor.** Los saldos a favor originados en las declaraciones del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre las ventas, se podrán imputar en la declaración tributaria del periodo siguiente por su valor total, aun cuando con la imputación se genere un nuevo saldo a favor.

³² Esta clara diferenciación que se efectúa en el decreto reglamentario permite colegir que en materia de IVA sí se pueden fraccionar los saldos a favor, para imputar una parte y solicitar en devolución otra, pero que en los saldos a favor de renta se rigen por la regla general de imputar la totalidad



a favor liquidado en esa declaración, sino que solicita el saldo a favor del año anterior incluido en esa declaración, podría incluso afirmarse que la solicitud incumple el artículo 850 indicado y que ni siquiera es procedente.

Con esto en mente, se advierte que la ley y el reglamento sólo permiten que los saldos a favor que resulten en la declaración sean arrastrados en la declaración del período siguiente, y, en consecuencia, este crédito (saldo a favor) no se puede escindir para ser imputado a la declaración del período siguiente en una parte y para ser devuelto o compensado con deudas tributarias en la otra.

De esta forma, si el administrado opta por la imputación del saldo a favor, le corresponde aplicarlo “por su valor total”, pues una vez escogido este mecanismo ya no puede hacer uso de la compensación o la devolución y aún si hubiese efectuado la imputación de una parte del saldo, debe entenderse que el administrado escogió hacer uso de la imputación del saldo.

Por ende, permitir que parte del total del saldo a favor resultante en una declaración se impute parcialmente al año siguiente y el resto se solicite en devolución constituiría utilizarlo dos veces, pues la normativa establece que se imputa al periodo siguiente todo el saldo favor liquidado, excluyendo con esto el uso de otra opción de recuperación de saldos.

Así, contrario a lo señalado por el apelante, la Administración no creó una “nueva causal” cuando rechaza la devolución del saldo a favor por haber sido imputado incluso en una declaración anterior incluso en una parte y no en su totalidad, en la medida que, como ya se explicó, la alternativa de la imputación es definitivamente excluyente de las demás aun cuando por error, el particular hubiese imputado sólo una parte del saldo a favor. Así, la medida que la causal está referida a la indebida utilización de estos mecanismos de recuperación de saldos, lo cual no sólo se presenta cuando se solicita la totalidad de un saldo a favor que ha sido imputado en su totalidad en un período anterior, sino en general, cuando ya se ha optado por utilizar el saldo a favor con uno de estos mecanismos.

Además, como ya se advirtió, considerando el tenor literal del artículo 850 del Estatuto Tributario, podría afirmarse incluso que la solicitud no es procedente porque la actora no solicitó el saldo a favor liquidado en la declaración de renta del año 2017 sino el saldo a favor del año anterior incluido en esa declaración.

Finalmente, se advierte que la expresión “saldo materia de la solicitud” del numeral 2 del artículo 857 del Estatuto Tributario no debe entenderse como la cifra específica que se solicita en devolución sino a lo que se declaró como “total saldo a favor” en la declaración del año; así, el saldo materia de la solicitud es el saldo a favor que se incluyó en la declaración.

Así, aún en el caso de una imputación parcial, la normativa tributaria no admite que una vez escogido este mecanismo una parte del saldo a favor pueda aplicarse a las demás figuras (compensación o devolución), sino que debe arrastrarse al periodo siguiente por su valor total.

De modo que, si la actora optó por utilizar el saldo a favor del año gravable 2017 para imputarlo en el período siguiente, esto es, en la declaración de renta del año 2018 presentada el 27 de marzo de 2020, debió incluir el su valor total, y no fraccionarlo para solicitar el remanente en devolución en abril de 2020 (1 mes después de haber presentado la declaración de renta del año 2018), pues ello desconoce la naturaleza



de esta figura y se enmarca en la causal de rechazo de devolución consistente en que *“el saldo materia de la solicitud ya haya sido objeto de devolución, compensación o imputación anterior”*.

En consecuencia, no se configura una violación al principio de legalidad ni el enriquecimiento sin causa alegado por el apelante, pues como se expuso, el rechazo de la devolución tiene una causa legal consistente en el numeral 2 del artículo 857 del Estatuto Tributario, que se configura por haberse utilizado previamente el saldo con el mecanismo de imputación.

No prospera el recurso de apelación.

3. Decisión

En consideración de lo expuesto previamente, la Sala confirma la sentencia apelada.

A la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, por no encontrarse probada su causación.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, del 28 de septiembre de 2023.
2. Sin condena en costas en segunda instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>