



**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	25000-23-37-000-2021-00025-01 (28968)
Demandante	GLORIA COLOMBIA S.A.S.
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Devolución de saldo a favor. Nueva solicitud. Procedencia

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 25 de abril de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que decidió¹:

“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de los Oficios 131201243405 de 25 de abril de 2020, 032243428 de 22 de mayo de 2020 y 131201236603 de 17 de septiembre de 2020 expedidos por la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN** a través de los cuales negó la solicitud de devolución radicada por **GLORIA COLOMBIA S.A.S** los días 6 y 8 de abril de 2020, por las razones expuestas en esta sentencia.

SEGUNDO: Como consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, **ÓRDENESE** a la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN** devolver la suma de \$850.593.000, por concepto de saldo a favor originado en la declaración de renta del año 2017, junto con los intereses corrientes, causados desde el 18 de septiembre de 2020, hasta la fecha en que quede ejecutoriada la presente providencia. Y, los intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de esta providencia hasta que se efectúe el pago efectivo de la suma cuya devolución se ordena, a través del giro del cheque, emisión del título o consignación; conforme a las consideraciones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: Por no haberse probado, no se condena en costas.”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 22 de noviembre de 2019, la demandante presentó corrección de la declaración del impuesto de renta del año 2017 en la que arrojó un saldo a favor de \$10.392.631.000, el cual fue solicitado en devolución por la actora el 3 de diciembre de 2019.

El 5 de diciembre de 2019, la demandante presentó corrección a la declaración de renta por el año 2018 en la que imputó el mismo saldo a favor que había sido solicitado en devolución (\$10.392.631.000).

El 19 de diciembre de 2019, mediante la resolución nro. 69629001439383, la DIAN rechazó la devolución radicada del 3 de diciembre por encontrar que el saldo a favor solicitado había sido al mismo tiempo imputado en la declaración del año siguiente.

El 4 de marzo de 2020, la demandante presentó otra corrección a la declaración de

¹ Samai Tribunal , Índice 20, PDF de la sentencia página 18.



renta por el año 2018 en la que generó un saldo a favor de \$13.043.308.000. En esta corrección se modificó el reglón 93 «Saldo a favor año gravable anterior sin solicitud de devolución/compensación» imputando solo la suma de \$9.538.010.000 por el saldo a favor generado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2017, quedando un saldo sin imputar de \$854.621.000.

Luego de la corrección, la actora intentó radicar a través del servicio informático la solicitud del saldo a favor (año gravable 2017) no imputado en la declaración por el año siguiente (2018), pero el sistema no le permitió diligenciar la nueva solicitud por no haber descargado el trámite anterior, por lo que el día 6 de abril de 2020, radicó un derecho de petición solicitando a la DIAN el descargue de la anterior solicitud de devolución del saldo a favor del impuesto sobre la renta del año gravable 2017 con el fin de radicar una nueva solicitud de devolución por la parte del saldo a favor que no se imputó en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2018.

El 8 de abril de 2020, por medio de una PQRS, la demandante radicó la solicitud de devolución del saldo a favor no imputado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2018 por un valor de \$850.593.000, pues según lo afirmado en la demanda, la radicación por el servicio informático de devoluciones y compensaciones no fue posible.

La DIAN profirió los oficios nros. 1-31-201-243-405 del 25 de abril de 2020 y 032-243-428 del 22 de mayo de 2020, en los que se indica que la decisión sobre la devolución del saldo a favor del año 2017 se encuentra en firme pues la actora no recurrió el rechazo de la devolución iniciada en diciembre de 2019, el contribuyente había dejado cerrada toda posibilidad de volver a solicitar una devolución con base en la declaración por el año gravable 2017.

La sociedad interpuso recurso de reconsideración, el cual fue declarado improcedente mediante el oficio nro. 1-31-201-236-603 del 17 de septiembre de 2020, debido a que fue interpuesto contra un acto informativo.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones²:

“1. **Primera.** Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

- **Oficio 1-31-201-243-405 de 25 de abril de 2020**, de la División de Gestión de Recaudo, que negó la devolución del saldo a favor por el año gravable 2017.
- **Oficio 032 243 428 de 22 de mayo de 2020**, de la División de Gestión de Recaudo, que reiteró la negativa a la devolución.
- **Oficio 1 31 201 236-603 de 17 de septiembre de 2020**, de la División de Gestión Jurídica, que declaró improcedente el recurso de reconsideración y puso fin a la actuación administrativa.

² Samai Tribunal, Índice 2, PDF de la demanda página 1.



2. **Segunda.** *Que como consecuencia se restablezcan los derechos de Gloria Colombia S.A.S., ordenando la devolución del saldo a favor (liquidado por el año gravable 2017) en cuantía de \$850.593.000, y el pago de los intereses corrientes y de mora previstos en el artículo 863 del Estatuto Tributario.*
3. **Tercera.** *Que se condene en costas y en agencias de derecho a la entidad demandada.”* (Negrilla del original)

A los anteriores efectos, el demandante invocó como **normas violadas** los artículos 29, 95 (numeral 9), 228 y 363 de la Constitución Política; 588, 850 y 857 del Estatuto Tributario. El concepto de la violación de esas disposiciones se resume a continuación.

1. Imprudencia del rechazo de la solicitud de devolución

Puso de presente que, las únicas causales de rechazo para las solicitudes de devolución son las contempladas en el artículo 857 del Estatuto Tributario, entre las cuales, no se encuentra la aducida en los actos acusados relativa a haberse “*intentado una devolución en una oportunidad anterior (...) Dicho acto administrativo no fue recurrido en su oportunidad por el contribuyente, quedando en firme la decisión de fondo, el rechazo definitivo, que no admite en esta instancia corregir nuevamente su declaración para solicitar un nuevo saldo a favor por este mismo concepto y periodo*”.

Cuestionó que, sin fundamento legal, los actos desconocen que la demandante podía corregir la declaración para presentar una nueva solicitud de devolución por el mismo periodo y por un monto diferente.

Explicó que la sociedad presentó una corrección válida de la declaración del año 2018 disminuyendo el valor del saldo a favor imputado. Y si bien, previamente se había rechazado la devolución del saldo a favor del año 2017 (por haberse imputado al 2018), al corregirse la declaración del año 2018 disminuyendo la imputación, se mantuvo el derecho a solicitar el valor no trasladado al año siguiente.

Señaló que la falta de aplicación del artículo 857 del Estatuto Tributario comporta una violación al debido proceso, considerando que, la Administración desconoció las reglas procedimentales y obstaculizó el inicio de una nueva actuación para solicitar la devolución del saldo a favor.

Precisó que el oficio nro. 1 31 201 236-603 del 17 de septiembre de 2020 no tuvo en cuenta que el oficio nro. 032 243 428 del 22 de mayo de 2020 contiene una decisión administrativa de negativa a la devolución solicitada por el sistema PQRS.

Advirtió que, por medio del formulario de PQRS, anexó un escrito en el que señaló que no le había sido posible radicar la solicitud de devolución del saldo a favor de 2017, y adjuntó los documentos que soportaban la misma. Esto, debido a que “*GLORIA encontró bloqueada la posibilidad de radicar una nueva solicitud del saldo a favor por el año gravable 2017, pues la autoridad no había descargado del servicio informático el trámite adelantado en diciembre de 2019*”. Sin embargo, en el oficio nro. 1 31 201 236-603 del 17 de septiembre de 2020, la Administración guardó silencio sobre la explicación dada por la sociedad y se limitó a señalar que el oficio nro. 032 243 428 del 22 de mayo de 2020 no configura una verdadera decisión administrativa, dado que por el sistema PQRS no pueden presentarse ese tipo de solicitudes.

Consideró que, la DIAN vulnera el principio de prevalencia del derecho sustancial, cuando impide a la sociedad la posibilidad de presentar una nueva solicitud de saldo a favor de 2017. Agregó que, el acceso normal a la entidad estaba imposibilitado



por las medidas de confinamiento, y ante el vencimiento del término, se vio obligada a radicar la solicitud a través de PQRS.

Refirió que dada la suspensión de términos por la pandemia (Resolución Nro. 22 del 18 de marzo de 2020) y la reanudación de los trámites (Resolución Nro. 30 del 29 de marzo 2020), la administración profirió el oficio nro. 1002243330580 del 30 de marzo de 2020, que fijó los lineamientos para presentar las solicitudes de devolución durante la emergencia sanitaria, pero solo fue hasta la circular externa 005 del 16 de abril de 2020, que se establecieron los correos para la radicación de esas solicitudes, fecha para la cual, la demandante ya había solicitado la devolución por medio del sistema de PQRS. Que, por tanto, se debía dar prevalencia al derecho sustancial y dar trámite a esa solicitud.

2. Procedencia de la corrección de la declaración de 2018 – violación del artículo 588 del E.T.

Explicó que la declaración del año 2018 se podía modificar dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, de conformidad con el artículo 588 del Estatuto Tributario. Que, el hecho de que la sociedad hubiere imputado el total saldo a favor del año 2017 al 2018, *“no le impedía corregir la declaración para realizar una imputación por un menor valor”*.

Cuestionó que la Administración desconoce el artículo 588 ibidem cuando afirma que la sociedad no podía corregir la declaración, y debía mantener la imputación total, para solicitar el saldo a favor liquidado en la declaración del año 2018.

Señaló que, la corrección tiene plena validez y, por tanto, la DIAN debió partir de la existencia de una parte del saldo a favor del 2017 no imputada, que podía ser objeto de devolución.

3. Violación del principio de equidad y justicia

Sostuvo que los actos vulneran el artículo 850 del Estatuto Tributario, cuando niegan el derecho a la devolución de saldos a favor, lo cual para la sociedad representa el sometimiento a una carga tributaria mayor a la que debe soportar, contrariando los principios de justicia y equidad.

Oposición de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Propuso la **excepción de ineptitud sustantiva** de la demanda, porque la actora pretende la nulidad de tres oficios de carácter informativo³, que no son susceptibles de control judicial, pues se limitan a precisar el estado de la solicitud de devolución del saldo a favor de 2017 y orientar a la sociedad sobre dicho trámite. Precisó que, en este caso, el acto definitivo era la resolución nro. 62829001439383 del 18 de diciembre de 2019, la cual no fue recurrida ni demandada, y corresponde a la que atendió de fondo la solicitud de devolución del saldo a favor del año 2017.

³ Esta excepción fue negada por el tribunal por medio del auto del 28 de abril de 2023, por considerar que los oficios demandados se derivan de hechos nuevos, la corrección de la declaración del año 2018 y la nueva solicitud de devolución del saldo a favor de 2017, que autorizan analizar de fondo la controversia suscitada por el demandante. Samai Tribunal, Índice 12.



En cuanto al **asunto de fondo**, relató que, el 3 de diciembre de 2019, la sociedad radicó la solicitud de devolución del saldo a favor generado en el impuesto de renta de 2017 por valor de \$10.392.631.000. Que, el 5 de diciembre siguiente, presentó corrección al impuesto de renta del 2018, imputando el mismo saldo a favor que había sido solicitado en devolución. Luego, mediante la resolución nro. 62829001439383 del 18 de diciembre de 2019, la DIAN rechazó la devolución del saldo a favor con fundamento el numeral 2 del artículo 857 del Estatuto Tributario, por cuanto el mismo había sido objeto de imputación en la declaración del año 2018. Acto administrativo que no fue recurrido por la actora, y por tanto, se encuentra en firme.

Dijo que la demandante reconoce que el motivo del rechazo de la solicitud de devolución del saldo a favor de 2017 obedece a que esa suma fue imputada en el año 2018, lo que confirma que la mencionada resolución dio correcta aplicación al artículo 857 ibidem.

Precisó que, la administración observó el debido proceso al resolver la solicitud de devolución con la resolución nro. 62829001439383 del 18 de diciembre de 2019, *“por lo que no había ningún otro objeto de pronunciamiento en los oficios informativos cuestionados, más allá de señalarle el trámite que debía adelantar para que fuera viable su solicitud”*.

Consideró que, la actuación desplegada por la DIAN no vulnera el principio de prevalencia del derecho sustancial, ni ha desconocido el derecho del contribuyente de solicitar el saldo a favor, toda vez que el rechazo de la devolución tiene sustento en el citado artículo 857 del Estatuto Tributario. Además, si bien la sociedad corrigió su declaración de renta de 2018 (disminuyendo el valor de la imputación), lo cierto es que no se puede desconocer el acto definitivo en firme que resolvió sobre la devolución del saldo a favor de 2017. Y, que en los oficios demandados se le informó a la sociedad que tenía la posibilidad de solicitar en devolución el saldo a favor respecto del año 2018.

Aclaró que los oficios demandados no constituyen una respuesta a la solicitud denominada por la sociedad como de *“devolución”*, porque pese a que no utilizó el canal dispuesto para el efecto, estos le informaron las razones que llevaron a proferir la resolución nro. 62829001439383 del 18 de diciembre de 2019, que rechazó de forma definitiva la devolución del saldo a favor solicitado por el año 2017, y además, explicaron el procedimiento que debía adelantar para solicitar el saldo a favor imputado en el 2018.

Adicionó que los oficios tampoco indican que la sociedad no podía corregir su declaración, y puso de presente que el denuncia del año 2018 fue corregido en tres ocasiones por la sociedad.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados y se abstuvo de condenar en costas, de conformidad con las siguientes consideraciones:

Explicó que, el 6 y 8 de abril de 2020, mediante el sistema PQRS, la sociedad solicitó a la DIAN el descargue de la primera solicitud de devolución del saldo a favor del 2017, y presentó una nueva por un monto distinto, aduciendo que el sistema informático de la entidad no le permitía radicarla. Para esa fecha, el país atravesaba la emergencia ocasionada por la pandemia de COVID-19, y aún no se había regulado por la DIAN los canales informáticos para garantizar sus servicios. Sin



embargo, ello no era óbice para que la administración atendiera la solicitud, pues el Decreto 419 del 28 de marzo de 2020, ya obligaba a la entidad a proveer a los administrados los medios para atender las solicitudes.

Precisó que, la primera solicitud de devolución del saldo a favor del año 2017 fue resuelta por la resolución nro. 62829001439383 del 18 de diciembre de 2019. No obstante, con posterioridad a ese acto, la sociedad corrigió la declaración del año 2018 disminuyendo el valor imputado del saldo a favor del año 2017, lo que llevó a la presentación de la segunda solicitud, todo lo cual constituye un hecho nuevo que no cuenta con un pronunciamiento definitivo por parte de la Administración.

Refirió que, de conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado⁴ cuando la DIAN niega la devolución, los contribuyentes pueden intentar recuperar los saldos a favor mediante la imputación o compensación, mientras que ese crédito no sea desvirtuado con una liquidación oficial de revisión, lo que no ha sido advertido por la DIAN en este proceso.

Aclaró que una decisión negativa de la DIAN sobre una solicitud de devolución no conlleva al rechazo de otras solicitudes, si el contribuyente demuestra que no está ejerciendo de forma simultánea los mecanismos de imputación, devolución y compensación, como ocurre en este caso, pues si bien, la sociedad había imputado la totalidad del saldo a favor del 2017 (por valor de \$10.392.631.000), después corrigió la declaración de renta de 2018 *“para imputar un menor saldo (\$9.538.010.000) y solicitar en devolución el restante”*.

Que, por tanto, se desvirtúa lo sostenido por la DIAN, respecto a que la solicitud de la sociedad ya había sido resuelta de fondo a través de la resolución nro. 62829001439383, pues *“lo probado evidencia que la sociedad contribuyente renunció a una parte de la imputación para obtener la devolución del sobrante, lo cual genera un efecto de liquidez que podía reclamar dado su derecho de crédito, pues no existe prueba en el expediente que desvirtúe el saldo a favor imputado”*.

Aclaró que *“los oficios acusados en este proceso y que fueron admitidos para el estudio de su legalidad, son verdaderos actos administrativos pues terminaron por rechazar la devolución del saldo a favor (parcial) declarado en la autoliquidación del año 2017”*. Y, que esos actos no cuestionan los presupuestos para la corrección de renta de 2018, ni los requisitos exigidos para la procedencia de la solicitud de devolución del 8 de abril de 2020.

A partir de lo anterior, concluyó que, la demandante tiene derecho a la devolución del saldo a favor del año 2017 solicitado por medio de la petición del 8 de abril de 2020 por valor de \$850.593.000.

Respecto del reconocimiento de intereses, precisó que los corrientes deben reconocerse desde la notificación del oficio nro. 1-31-201-236-603 (último acto que negó la devolución), esto es, el 18 de septiembre de 2020, hasta la fecha en que quede ejecutoriada la presente providencia. Y los moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de esta providencia hasta que se efectúe el pago efectivo de la suma cuya devolución se ordena.

Ordenó no condenar en costas, al no encontrar prueba de su causación.

4

Citó la sentencia del 07 de mayo de 2020, Exp. 22842, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Recurso de apelación

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Consideró que el tribunal desconoce que la resolución que rechazó la solicitud de devolución se sustenta en el numeral 2 del artículo 857 del Estatuto Tributario, por la radicación de una solicitud de devolución cuyo saldo fue objeto de imputación anterior.

Insistió en que los oficios acusados no comportan una respuesta de fondo con carácter negativo a la solicitud que la demandante denominó de “*devolución*”, porque pese a que utilizó un canal no dispuesto para el efecto, en esos actos se le comunicó en tiempo las razones que llevaron a proferir la resolución que rechazó el saldo a favor y el procedimiento que debía adelantar para el trámite de devolución sobre el saldo imputado en el 2018. Así, esta actuación precisó el estado de la solicitud de devolución del saldo a favor de 2017 y orientó la actuación de la sociedad en el sentido de indicarle que “*el trámite de devolución debía adelantarlo respecto del año gravable 2018, dado que respecto del año gravable 2017, la Resolución 62829001439383 del 18 de diciembre de 2019 se encontraba en firme*”. Que, por tanto, los oficios demandados no modifican o extinguen una situación jurídica y no son demandables ante la jurisdicción.

Afirmó que, de conformidad con los artículos 87 y 89 de la Ley 1437 de 2011, “*es un requisito para declarar la nulidad de los actos aquí debatidos y ordenar la devolución de los saldos a favor, que exista discusión sobre la procedencia de una compensación o devolución de saldo a favor, y que se dé en el marco de un proceso de revisión que permita la modificación del saldo a favor, lo cual ocurrió con la expedición de la resolución 2829001439383 el 18 de diciembre de 2019, acto administrativo en firme que agotó la discusión*”.

Precisó que, ante la presentación de una solicitud de devolución que se encuentra inmersa en una de las causales del artículo 857 del Estatuto Tributario, la DIAN emite un acto definitivo de rechazo, que es susceptible de recursos y control jurisdiccional y, en este caso, ese acto fue proferido sin ser recurrido ni demandado por lo que se encuentra en firme.

Enfatizó que la resolución que rechaza la devolución es de carácter “*definitivo e incondicional*”, pues las causales de rechazo están taxativamente enumeradas en el artículo 857 ibidem.

Encontrándose el proceso para remisión al Consejo de Estado⁵, el apelante presentó “*escrito para mejor proveer*”, con fundamento en el artículo “*243 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo*”, en el cual sostuvo que el precedente invocado por el tribunal no era aplicable en este caso, por falta de identidad fáctica y jurídica, y reiteró los argumentos de la apelación y la contestación de la demanda, y adicionó:

“Si en gracia de discusión el despacho aceptara (hecho que no aceptamos) que se trata de una solicitud de devolución las peticiones formuladas por la sociedad a través del sistema PQRS, es necesario que se verifique que la solicitud en cita cumple con los requisitos para la admisión de la misma, para luego si proceder a verificar la procedencia o no del saldo a favor. Hechos que en el presente caso no se verificaron en la sentencia y sin explicación procede a ordenar la devolución y el reconocimiento de intereses”.

⁵ Samái, índice 2. El escrito se presentó el 17 de junio de 2024, cuando el proceso ya había sido remitido por el Tribunal al Consejo de Estado (12 de junio de 2024), siendo radicado el 20 de junio de 2024.



Oposición a la apelación

La demandante solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia, reiterando los argumentos de la demanda, y agregó que, la administración vulneró el debido proceso al no tener habilitado un mecanismo para que la sociedad radicara una nueva solicitud del saldo a favor en tiempos de pandemia, y además, omitió dar una respuesta efectiva, optando por un “*rechazo implícito*” a la solicitud de devolución presentada por el sistema PQRS.

Aclaró que, no recurrió la resolución del 19 de diciembre de 2019, debido a que le asistía razón a la DIAN en que la sociedad había realizado una imputación de saldo a favor solicitado en el año 2018. Por esa razón, presentó corrección a la declaración del año 2018 disminuyendo la imputación, y la actora quedó habilitada para radicar una nueva solicitud de devolución.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los oficios nros. 1-31-201-243-405 de 25 de abril de 2020 y 032-243-428 de 22 de mayo de 2020, que se pronunciaron sobre la solicitud PQRS presentada por Gloria Colombia S.A.S. sobre la devolución del saldo a favor del año 2017, y el oficio 1-31-201-236-603 de 17 de septiembre de 2020, que declaró improcedente el recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad.

Previo a abordar el fondo del asunto, en primer lugar, se advierte que no se tendrá en cuenta el “*escrito para mejor proveer*” presentado por el apelante -durante el trámite de envío del proceso a esta Corporación-, en el que explica las razones por las cuales la sentencia aplicada por el tribunal no es aplicable al caso, pues no es la etapa ni el medio procesal para ampliar o suplir los argumentos que previamente había expuesto en el recurso de apelación. Contrario a lo señalado por la demandada, el artículo 243 de la Ley 1437 de 2011 no sustenta la presentación de dicho escrito y tampoco lo hace el artículo 247 del mismo cuerpo normativo, pues en ningún aparte de su texto se autoriza ampliar la apelación por fuera del término previsto para recurrir, y solo permite que “*la parte que no obre como apelante*” interponga apelación adhesiva hasta la ejecutoria del auto que admite el recurso interpuesto, supuesto en el que no se encuentra la DIAN pues tiene la condición de apelante única en este proceso.

Además, el memorial de mejor proveer no se refiere a circunstancia (por ejemplo, sentencia del tribunal de cierre) acaecidas con posterioridad al término para presentar y sustentar el recurso de apelación que impacten la decisión que hoy se toma.

En segundo lugar, en cuanto al argumento que plantea el apelante en el sentido que los oficios acusados no comportan una respuesta de fondo de la solicitud ni modifican ni extinguen una situación jurídica y no son demandables ante la jurisdicción, pues en esos actos se le comunicó al actor las razones que llevaron a proferir la resolución que rechazó el saldo a favor y el procedimiento que debía



adelantar para el trámite de devolución sobre el saldo imputado en el 2018, el Despacho resalta lo siguiente:

- Mediante resolución 62829001439383 del 18 de diciembre de 2019 la DIAN rechazó el saldo a favor solicitado por la actora por valor de \$10.392.632.000 correspondiente al total saldo a favor incluido en su declaración de renta del año 2017 (ítem 1) por haber sido imputado en la declaración de renta del año 2018;
- El 4 de marzo de 2020 la actora corrigió esta última en el renglón de “saldo a favor año gravable anterior sin solicitud de devolución y/o compensación” para reflejar la suma de \$9.538.010.000 (ítem 2);
- Por ende, se presentó una diferencia entre el ítem 1 y el ítem 2 de \$854.622.000 cuya devolución fue nuevamente solicitada a la DIAN; y
- En los actos demandados la DIAN respondió de fondo la solicitud en el sentido de que la devolución no era procedente porque el rechazo señalado en el numeral 1 no fue recurrido en su oportunidad por el contribuyente, *«quedando en firme el rechazo definitivo, que no admite en esta instancia corregir nuevamente su declaración para solicitar un nuevo saldo a favor por este mismo concepto y periodo»*.

Visto lo anterior, el Despacho acoge la decisión tomada por el tribunal mediante auto del 28 de abril de 2023⁶, que negó la excepción de inepta demanda propuesta por la parte acusada y, además, evidencia que no se encuentra procedente decretarla de oficio, pues tal y como lo advirtió el *a quo*, los oficios acusados son susceptibles de control judicial, porque *«son posteriores a una circunstancia nueva y particular que es la corrección del correspondiente saldo imputado»* y definen la situación jurídica del actor en el sentido de rechazar la segunda solicitud de saldo a favor efectuada por un monto diferente a la primera solicitud, circunstancia que autoriza analizar de fondo la controversia suscitada por la demandante.

En efecto, se advierte que la segunda solicitud de devolución fue presentada por la sociedad mediante el sistema PQRS, porque el MUISCA no le permitía su radicación, y para esa época, tampoco se encontraba regulado los canales informáticos de la DIAN en tiempos de pandemia, hecho que fue advertido por el tribunal, y que no fue desvirtuado ni discutido por la demandada en los actos acusados ni en sede judicial.

Así, ante esa imposibilidad -que no fue desvirtuada-, la Sala encuentra que el escrito presentado a través del sistema PQRS constituye una nueva solicitud de devolución del saldo a favor del 2017, pues al mismo se anexó el documento contentivo de la solicitud con sus respectivos soportes, entre estos, la declaración de corrección del 4 de marzo de 2020.

Si bien no se encuentra en discusión el hecho de que la demandante hubiese tenido que acudir al PQRS para radicar la segunda petición de devolución porque el MUISCA no le permitió radicarla y tampoco se encuentra en discusión el hecho de que esta segunda petición se considere como una verdadera solicitud de devolución del saldo a favor, **sea la oportunidad para referirnos a lo que ha indicado la sala en anteriores oportunidades⁷ respecto del principio constitucional y legal de la actuación administrativa de moralidad administrativa, que, “en el marco de la relación jurídico-tributaria, la doble faceta de la moralidad administrativa como principio de la función pública y como derecho juega un papel fundamental en el análisis de las actuaciones de la Autoridad Tributaria, pues no basta con la sujeción**

⁶ Samai Tribunal, Índice 12.

⁷ Sentencia 16 de febrero de 2023, Exp. 26918, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



estricta a los procedimientos regulados por la Ley sino que los funcionarios del fisco deben buscar la plena garantía de los derechos del contribuyente, obrando diligentemente para evitar disfuncionalidades y la causación de perjuicios derivados de sus propias actuaciones”.

Lo anterior implica que cada funcionario individualmente considerado, así como la DIAN vista como la entidad pública que administra los impuestos nacionales, deben tener una conducta leal pero también eficiente, eficaz y racional pues: (i) son quienes tiene a su alcance la información actualizada sobre el estado de las obligaciones de los contribuyentes; (ii) son quienes implementan los procedimientos para que estos puedan no sólo pagar sus impuestos, sino también solicitar la devolución de sus saldos a favor y (iii) tienen el deber de dar respuesta oportuna a las peticiones de los contribuyentes.

Se llama la atención sobre este hecho, pues se encuentra probado en el expediente que, tras varios intentos e incluso comunicaciones con la DIAN, la parte actora no pudo radicar la segunda solicitud de devolución por el sistema que la propia entidad había establecido para solicitar las devoluciones de los saldos a favor por circunstancias ajenas a él, lo cual le cercenó su derecho a seguir ese procedimiento y tuvo la potencialidad de generarle perjuicios.

Además, se encuentra probado que la actora nunca pudo seguir el procedimiento regular y que, ante la falta de respuesta y reacción de la DIAN y considerando que el término legal para solicitar la devolución estaba por vencer, tuvo que radicar la solicitud por el sistema PQRS, pese a que la DIAN nunca definió como el propio para solicitar devoluciones de saldos a favor.

Todo lo anterior reveló un desconocimiento del principio de moralidad pues no dio plena garantía de los derechos del actor, particularmente, del derecho a solicitar la devolución, fuera procedente o no.

Dicho esto, y volviendo al caso bajo análisis, se tiene que una vez conocida la presentación de la nueva solicitud de devolución por parte de la DIAN, como dan cuenta los actos acusados, le correspondía a la entidad fiscal resolver sobre la misma, dado que se trata de un procedimiento diferente e independiente del surtido con la resolución nro. 62829001439383 del 18 de diciembre de 2019.

Por ello, para la Sala, los oficios demandados constituyen una respuesta negativa a la nueva solicitud, pues la desconocen con fundamento en que la citada resolución ya había rechazado la primera devolución por haberse utilizado el saldo del 2017 imputándolo en el 2018.

Dicho esto, el Despacho advierte que el **problema jurídico** se concreta en determinar la legalidad de los oficios acusados en cuanto a si procedía el rechazo de la solicitud de devolución con base en la causal prevista en ellos: rechazo previo de otra solicitud de devolución de saldo a favor.

1. Sobre la procedencia de la causal de rechazo de la devolución del saldo a favor originado en la declaración de renta y complementarios del año 2017

Al respecto, se recuerda que el tribunal le dio la razón al demandante, en el sentido de declarar la nulidad de los actos acusados, por cuanto en estos, la DIAN omitió



resolver la nueva solicitud de devolución, pese a que constituye un hecho nuevo que no cuenta con pronunciamiento definitivo por parte de la DIAN y porque una decisión negativa de la DIAN frente a la solicitud de devolución no autoriza *per se* el rechazo posterior de otras solicitudes, si el contribuyente demuestra que no está ejerciendo los mecanismos de devolución, imputación o devolución simultáneamente.

El apelante sostiene que la devolución del saldo a favor del año 2017 fue rechazada mediante la resolución nro. 62829001439383 del 18 de diciembre de 2019, que constituye el acto definitivo en ese procedimiento. Que si bien, la sociedad corrigió la imputación realizada en el 2018, no puede desconocerse que la mencionada resolución está en firme.

Para resolver, se realizará un recuento de los hechos que anteceden los actos acusados⁸:

- El 12 de abril de 2018, Gloria Colombia S.A.S. presentó la declaración de renta del año 2017, con un total saldo a favor de \$10.392.631.000. Luego, fue corregida el 22 de noviembre de 2019, manteniendo el saldo a favor inicialmente registrado.
- El 11 de abril de 2019, la sociedad imputó el saldo a favor del 2017 en la suma de \$9.542.038.000 a la declaración de renta de 2018. Posteriormente, el 11 de julio de 2019, fue corregida manteniendo dicha imputación.
- El 3 de diciembre de 2019, la actora presentó solicitud de devolución del saldo a favor de 2017 por valor de \$10.392.631.000 (en adelante “Primera solicitud de devolución”).
- El 5 de diciembre de 2019, la empresa corrigió la declaración de renta de 2018 aumentando la imputación del saldo a favor de 2017 a \$10.392.631.000.
- La DIAN profirió la **Resolución Nro. 62829001439383 del 18 de diciembre de 2019**, y con fundamento en el numeral 2 del artículo 857 del Estatuto Tributario, advirtió que el saldo a favor del año 2017 había sido imputado al 2018, por lo que resolvió:

“RECHAZAR en forma definitiva la solicitud de devolución radicada con garantía por la sociedad GLORIA COLOMBIA S A con NIT 830507278 - 9, a través del Servicio Informático Electrónico bajo el No 201981130100079405, a la cual se le asignó el No. De expediente DI 2017 2019 3594 del día 3 de diciembre de 2019, en cuantía de DIEZ MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y DOS MILLONES SEISCIENTOS TREINTA Y UN MIL PESOS M/CTE (\$ 10.392.631.000), saldo a favor originado en la declaración de corrección del Impuesto de Renta y Complementarios identificada con formulario No. 1113606061988 de fecha 22 de noviembre de 2019, correspondiente al año gravable 2017”.

- El 4 de marzo de 2020, la sociedad **corrigió la declaración de renta de 2018 disminuyendo la imputación** del saldo a favor del 2017 a \$9.538.010.000.
- En el estado de la obligación del impuesto de renta de 2018, expedida por la DIAN, se informa que la declaración de corrección del 4 de marzo de 2020 es “*válida -activa*”.
- El 6 y 8 de abril de 2020, mediante el sistema “*recepción de quejas, reclamos, sugerencias, peticiones y felicitaciones*”, Gloria Colombia S.A.S. informó que el MUISCA no le permitía radicar una “**nueva solicitud de devolución**” del saldo a favor de 2017 por un valor diferente, y remitió los documentos contentivos de dicha solicitud, sus anexos y el pantallazo del sistema que reportaba la imposibilidad de realizar dicha radicación (en adelante “Segunda solicitud de devolución”).
- La DIAN se pronunció sobre la Segunda solicitud de devolución, en los siguientes términos:

Oficio nro. 1-31-201-243-405 del 25 de abril de 2020 (demandado): *“En atención a los asuntos referenciados, remitidos el 6 y el 8 de abril de 2020, respectivamente, en los que solicita se descargue la solicitud radicada con el No. 201981130100079405 del 3 de diciembre de 2019, correspondiente a la solicitud de devolución del saldo a favor del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2017, al que se le profirió la resolución 62829001439383 del 18 de diciembre de 2019, que rechazó en forma definitiva el saldo a favor en cuantía de \$10.392.631.000, con el fin de radicar una nueva solicitud por valor diferente, y en que con tal propósito, envía la documentación para radicar la nueva solicitud de*

⁸ Samai Tribunal, Índice 8, 15_ALDESPACHOMEMORIAL_ONEDRIVE_20210712(.ZIP) NroActua 8.



devolución con el No. de asunto 108004644114, esta dependencia se permite efectuar las siguientes precisiones:

El saldo a favor generado en el impuesto de renta y complementarios del periodo fiscal 2017, y presentado con garantía, fue objeto de solicitud de devolución y/o compensación a través del servicio informático electrónico SIE el día 3 de diciembre de 2019, el que terminó con la expedición de la resolución 62829001439383 el 18 de diciembre de 2019, rechazando definitivamente el saldo a favor solicitado por dicho periodo en cuantía de \$10.392.631.000, por cuanto el mismo fue objeto de imputación a la declaración del año siguiente, el impuesto de renta y complementarios del año gravable 2018 y llevado al renglón 93 saldo a favor del año anterior sin solicitud de devolución y/o compensación.

Dicho acto administrativo no fue recurrido en su oportunidad por el contribuyente, **quedando en firme la decisión de fondo, el rechazo definitivo, que no admite en esta instancia corregir nuevamente su declaración para solicitar un nuevo saldo a favor por este mismo concepto y periodo.** Como quiera que la sociedad imputó el saldo a favor al periodo siguiente, el impuesto de renta y complementarios del año gravable 2018, sobre éste puede solicitar la devolución y/o compensación de su saldo a favor, a través del procedimiento contemplado para tal efecto y que hace relación a su consulta radicada a través del buzón PQRS”.

Oficio nro. 032-243-428 de 22 de mayo de 2020 (demandado): “En respuesta a su solicitud, tenga en cuenta que para el año gravable 2017 se generó un Rechazo definitivo, si no estaban de acuerdo con el rechazo debían hacer uso de lo indicado en el artículo segundo de la Resolución de RECHAZO (...)”.

- La sociedad interpuso recurso de reconsideración insistiendo en la procedencia de la nueva solicitud de devolución y que debía estudiarse de fondo.
- Mediante el **oficio nro. 1-31-201-236-603 de 17 de septiembre de 2020** (demandado) se **declaró improcedente el recurso de reconsideración**, debido a que ya existe una decisión de fondo sobre la devolución del año 2017, esto es, la resolución nro. 62829001439383 del 18 de diciembre de 2019 que se encuentra en firme, por lo que los oficios cuestionados no definen una situación jurídica, sino que únicamente orientan sobre el procedimiento de devolución, además porque el sistema PQSR no está dispuesto para la presentación de este tipo de solicitudes.
- Como ya se advirtió en el capítulo anterior, mediante los oficios demandados, la DIAN tomó una decisión de fondo que definió la situación jurídica del actor en el sentido de rechazar la solicitud de saldo a favor y ello obedeció a que, a su juicio, la resolución de 18 de diciembre de 2019 que rechazó el saldo a favor de la primera solicitud de devolución (antes de la corrección de renta de 2018) quedó en firme y no admite la corrección de la declaración para solicitar un nuevo saldo a favor por ese mismo concepto y periodo.

Esclarecida la situación fáctica objeto de debate, la Sala pone de presente que los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario establecen que los contribuyentes que liquiden saldos a favor en sus declaraciones pueden recuperarlos mediante la imputación, compensación y devolución; opciones que son excluyentes entre sí, pues en todas se entiende utilizado el saldo a favor.

El procedimiento para solicitar y decidir sobre la devolución de saldos a favor se encuentra regulado en los artículos 850 a 865 del mencionado estatuto, ninguno de los cuales señala que sólo puede intentarse la devolución del saldo a favor por una única vez al punto que, si la solicitud es rechazada, el contribuyente no puede volver a presentar la solicitud.

De la lectura de esa normativa, en particular, del artículo 857 ibidem, se observa que las causales taxativas⁹ de rechazo de las solicitudes de saldo a favor son, entre otras: (i) la presentación extemporánea de la solicitud¹⁰ y (ii) el saldo materia de la devolución ha sido previamente utilizado (“devolución, compensación o imputación anterior”). De allí que, si alguna de estas causales se verifica, la DIAN podrá rechazar la solicitud y *a contrario sensu*, si ninguna de estas causales se verifica, la DIAN no

⁹ Ver entre otras, la Sentencia 19 de octubre de 2023, Exp. 27794, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁰ El artículo 854 del Estatuto Tributario señala que la solicitud puede presentarse a más tardar dos años después al vencimiento del término para declarar.



podrá rechazar la solicitud de devolución y deberá aceptarla, previa investigación y compensación de ser procedente. Esto, claro está, sin perjuicio de que la entidad pueda iniciar la posterior fiscalización sobre la declaración del impuesto sobre la renta en la que se generó el saldo a favor pues las devoluciones no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor¹¹.

Así, si la DIAN rechaza la solicitud de devolución bien sea con base en una causal prevista o no prevista en la ley, el solicitante, en ejercicio de sus derechos constitucionales y legales, podrá recurrir la resolución del rechazo a través del recurso de reconsideración¹² y con éste, el recurrente buscará que la DIAN revoque su decisión de rechazar el saldo a favor solicitado y que, a la postre, lo devuelva. Por ende, es evidente que con el recurso de reconsideración el recurrente buscará la devolución del valor del saldo a favor solicitado desde un comienzo.

Dicho esto, la interposición del recurso no resulta tan evidente en situaciones en las que, como en el de la actora, una vez notificado el rechazo del saldo a favor, el contribuyente decide corregir el saldo a favor que imputó en la declaración siguiente y modifica el valor del saldo que solicitará en devolución a la DIAN, pues estos dos hechos configuran una nueva solicitud de devolución. Por ello, en esta particular circunstancia, es evidente que el recurso de reconsideración contra el rechazo inicial no tendrá la virtualidad de lograr que la DIAN resuelva la nueva solicitud de devolución.

Es por ello que, en el caso concreto, no se le podía exigir a la demandante la interposición del recurso de reconsideración contra la resolución que rechazó la primera solicitud de devolución pues las circunstancias que rodearon su caso eran particulares: después del rechazo de la primera solicitud de devolución, la actora corrigió su declaración de renta del año 2018 para disminuir el renglón correspondiente al “saldo a favor del año gravable anterior sin solicitud de devolución o compensación” y considerando esta modificación, presentó la segunda solicitud de devolución por un monto mucho menor al incluido en la primera solicitud de devolución. El interponer recurso de reconsideración hubiera implicado dar continuidad al trámite iniciado en los términos de la primera solicitud de devolución y no de la segunda solicitud de devolución.

Ahora bien, volviendo a las causales taxativas para el rechazo de la solicitud de devolución del saldo a favor, se hace notar que el hecho de que la DIAN hubiera rechazado una solicitud de devolución del saldo a favor no constituye una causal de improcedencia o de rechazo de la solicitud de devolución, precisamente, porque en este evento, el crédito que el contribuyente tiene a su favor no ha sido utilizado, esto es, no ha sido objeto de devolución, compensación o imputación anterior.

Y, en el caso concreto, esta circunstancia se refuerza por el hecho de que el saldo a favor incluido en la segunda solicitud de devolución difiere considerablemente del saldo a favor incluido en la primera solicitud de devolución y por el hecho de que entre una y otra solicitud medió una corrección a la declaración de renta del año 2018. Esta corrección se encuentra como “*válida -activa*” según el estado de la obligación de año 2018 aportada por la DIAN.

De manera que, el actor podía iniciar un nuevo procedimiento de devolución para recuperar el saldo a favor, aunque se haya intentado su imputación, devolución o

¹¹ Artículo 720 del Estatuto Tributario.

¹² Artículo 670 del Estatuto Tributario.



compensación, lo que implica que la Administración debía resolver sobre el mismo, porque se trata de un trámite diferente e independiente a los anteriores, en tanto inicia a partir de una solicitud distinta del contribuyente, respecto de la cual correspondía analizar los requisitos de ley.

En ese entendido, si bien, la Administración profirió la Resolución Nro. 62829001439383 del 18 de diciembre de 2019, que se encuentra en firme, debe tenerse en cuenta que este acto decidió sobre la primera solicitud de devolución presentada por la sociedad, el 3 de diciembre de 2019, y, por tanto, solo dio fin al procedimiento iniciado con dicha solicitud.

Así, contrario a lo señalado por el apelante, no puede considerarse que dicha resolución rechazó de forma definitiva la devolución del saldo a favor del año 2017, porque esta actuación solo resolvió sobre la primera solicitud de devolución, y la sociedad podía presentar otra respecto del mismo saldo, independientemente que hubiere intentado su devolución, pues como se expuso, la ley no lo prevé como una causal de improcedencia o rechazo de las solicitudes de saldos a favor, en tanto las mismas solo se condicionan a la oportunidad legal, la formalidad exigida, y que el saldo a favor no hubiere sido desvirtuado ni utilizado con anterioridad.

Por ende, para la Sala, no es procedente que los actos acusados rechacen la segunda solicitud de devolución por haberse rechazado la primera solicitud de devolución, sino que debieron decidir sobre la misma atendiendo sus circunstancias particulares y verificando si los requisitos exigidos en la ley se cumplían o no, en tanto se trataba de un nuevo trámite sustentado en hechos distintos, y esa era la oportunidad legal establecida para resolver sobre dicha solicitud.

Y, como ello no ocurrió, esto es, como el rechazo se debió a una causal no prevista en la ley, procede la nulidad de los actos acusados pues rechazan la nueva solicitud de devolución presentada por la sociedad sin fundamento en una causa prevista en el artículo 857 del Estatuto Tributario. Por ende, la decisión tomada en los oficios demandados es infundada.

Por otro lado, respecto a la afirmación de la recurrente: *“si en gracia de discusión el despacho aceptara (hecho que no aceptamos) que se trata de una solicitud de devolución las peticiones formuladas por la sociedad a través del sistema PQRS, es necesario que se verifique que la solicitud en cita cumple con los requisitos para la admisión de la misma, para luego si proceder a verificar la procedencia o no del saldo favor pues esto no fue tenido en cuenta por el a quo”*, se precisa que no es procedente analizar lo propuesto, pues ello fue planteado con posterioridad al término que tenía para presentar el recurso de apelación mediante memorial de “mejor proveer” que, como ya se advirtió, no será tenido en cuenta por esta instancia.

Finalmente, se precisa que se mantiene la devolución y el reconocimiento de intereses ordenado por el Tribunal en tanto no fueron objeto del recurso de apelación.

2. Decisión

En consecuencia, se 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 del 25 de abril de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”.
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>