



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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

Bogotá, D C., veintiuno (21) de agosto de dos mil veinticinco (2025)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2021-00262-01 (28634)  
**Demandante:** Conti Construcción & Ingeniería SAS  
**Demandada:** DIAN

**Temas:** Compensación de saldos a favor. Imputación de pagos.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide los recursos de apelación<sup>1</sup> interpuestos por ambas partes contra la sentencia del 02 de noviembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió (índice 28):

Primero. Declarar la nulidad parcial de la Resolución 608-2128, del 02 de mayo de 2019, por medio de la cual se compensa el saldo a favor del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2017, a las deudas por el IVA a cargo de la demandante y la Resolución 2770, del 15 de mayo de 2020, que resolvió el recurso de reconsideración confirmando esa decisión.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, ordenar a la DIAN que proceda a devolver a la demandante la suma de \$52.722.000 más los intereses causados de conformidad con el artículo 863 del ET, atendiendo a las consideraciones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

Tercero: No condenar en costas en esta instancia.

**ANTECEDENTES**

**Actuación administrativa**

Previo solicitud formulada por la contribuyente, el 01 de marzo de 2019 (ff. 1 y 2 caa<sup>2</sup>), mediante la Resolución 608-2128, del 02 de mayo de 2019, la demandada compensó el saldo a favor que autoliquidó en su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2017, con deudas por concepto de IVA (impuesto sobre las ventas) de los bimestres 2.º y 4.º a 6.º del año 2014, 1.º a 6.º del año 2015 y 2.º a 5.º del año 2016 (f. 116 caa); decisión que confirmó la Resolución 2279, del 15 de mayo de 2020 (ff. 142 a 144 vto. caa).

**Demanda**

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

<sup>1</sup> El expediente entró al despacho sustanciador el 05 de abril de 2024 (índice 3. Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).

<sup>2</sup> El cuaderno de antecedentes administrativos se aportó por la demandada en los documentos digitales contenidos en el índice 18.



(índice 2):

1. Declarar la nulidad de: (i) La Resolución 608-2128, del 02 de mayo de 2019, proferida por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante la cual se ordena compensar la suma de \$289.675.000 a las deudas de la contribuyente, por IVA de los bimestres 2.º y 4.º a 6.º del año 2014, 1.º a 6.º del año 2015 y 2.º a 5.º del año 2016. (ii) La Resolución 2779, del 15 de mayo de 2020, por medio de la cual se confirma la Resolución 608-2128, del 02 de mayo de 2019.
2. Que como consecuencia de la anterior declaración y a título de restablecimiento del derecho: (i) ordenar la compensación de los bimestres 2.º y 5.º del año 2014 y 2.º a 5.º del año 2016 por valor de \$153.540.100. (ii) Ordenar la devolución del saldo a favor por la suma de \$136.134.900.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29 y 34 de la Constitución; 850 del ET (Estatuto Tributario); y 9.º de la Ley 785 de 2002, bajo el siguiente concepto de violación (índice 2):

Sostuvo que los actos acusados transgredieron las normas en las que debían fundarse, al no devolverle el saldo a favor que autoliquidó en la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2017 y, en su lugar, compensarlo de forma improcedente con obligaciones por concepto del IVA que había pagado oportunamente. Aunque reconoció que para los periodos 2.º y 5.º de 2014 y 2.º de 2016 efectuó pagos parciales y que adeudaba el IVA autoliquidado de los periodos 3.º a 5.º de 2016, alegó que el monto compensado fue superior al que efectivamente debía, toda vez que la Administración desconoció los pagos realizados por los periodos 4.º y 6.º de 2014 y 1.º a 6.º de 2015, así como los pagos parciales mencionados. Añadió que tampoco tuvo en cuenta que, conforme a lo dispuesto por el artículo 9.º de la Ley 785 de 2002, no se causaban intereses moratorios respecto de esas obligaciones, por cuanto desde el año 2011 se encontraba en curso un proceso de extinción de dominio sobre el establecimiento de comercio en el que desarrollaba su actividad económica. Por lo anterior, sostuvo que la compensación en la cuantía ordenada por su contraparte conllevó un pago de lo que no debía, por lo que resultaba procedente la devolución del saldo a favor solicitado.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 18), para lo cual sostuvo que los actos acusados se ajustaron a lo previsto en los artículos 856 y 861 del ET, según los cuales antes de efectuar la devolución del saldo a favor que autoliquidó en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2017 debía compensarse con las deudas que registraba por concepto del IVA correspondientes a los periodos 2.º y 4.º a 6.º del 2014, 1.º a 6.º del 2015 y 2.º a 5.º del 2016, que habían sido declaradas sin el pago total y, en consecuencia, generaron intereses moratorios a su cargo. Al respecto, explicó que la exclusión prevista en el artículo 9.º de la Ley 785 de 2002 solo cobijaba los intereses moratorios de los impuestos que recaían directamente sobre los bienes objeto de extinción de dominio, sin que se extendiera a la totalidad de los tributos adeudados por su titular, como sería el caso del IVA que no gravaba la propiedad de bienes, sino que recaía sobre las ventas y la prestación de servicios gravados. En respaldo de esa interpretación, citó la doctrina oficial contenida en los Conceptos 032164 del 28 de marzo de 2008 y 061505 del 24 de junio de 2008.

### **Sentencia apelada**

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin dictar condena en costas (índice 28). Señaló que, tanto en el curso del procedimiento administrativo como al contestar la demanda, la autoridad tributaria omitió pronunciarse sobre los pagos que



la actora afirmó haber efectuado respecto de las obligaciones que fueron objeto de compensación, así como sobre la forma en que determinó los montos compensados por cada bimestre. Constató que, si bien durante la actuación administrativa la actora no allegó prueba de los pagos referidos, estos sí fueron demostrados con la demanda, lo que permitió verificar que los valores compensados no reflejaron los montos efectivamente pagados por la contribuyente.

Por ende, consideró improcedente la compensación del saldo a favor con el IVA autoliquidado por la demandante en los bimestres 4.º y 6.º de 2014 y 1.º a 6.º de 2015, respecto de los cuales encontró acreditado el pago. En cuanto al IVA correspondiente a los bimestres 2.º y 5.º de 2014, avaló la compensación, pero únicamente por el monto que la actora reconoció como pendiente de pago. Finalmente, respecto de los periodos 2.º a 5.º de 2016, confirmó la compensación ordenada en los actos acusados, dado que la contribuyente no acreditó el pago de las obligaciones correspondientes. En cuanto a los intereses moratorios, consideró procedente su causación, por cuanto, a su juicio, la exoneración prevista en el artículo 9.º de la Ley 785 de 2002 no resultaba aplicable al IVA, toda vez que dicha norma se refería a tributos de carácter real, condición que no ostentaba ese impuesto, dado que recaía sobre la venta de bienes y la prestación de servicios gravados más no sobre el bien objeto del proceso de extinción de dominio.

### **Recurso de apelación**

Ambas partes apelaron la decisión del tribunal.

La actora (índice 31) reiteró que el artículo 9.º de la Ley 785 de 2002 la exoneraba del pago de intereses moratorios, por lo que resultaba improcedente compensar el saldo a su favor con las obligaciones que la demandada determinó a su cargo por ese concepto, en relación con los periodos 5.º de 2014 y 2.º a 5.º de 2016. Indicó que, desde el año 2011, estaba en curso un proceso de extinción de dominio sobre el establecimiento de comercio a través del cual desarrollaba su actividad económica gravada con el IVA, razón por la cual dicho tributo debía considerarse comprendido dentro de la exoneración, tal como lo consideró esta Sección en la sentencia del 06 de marzo de 2008 (exp. 15042, CP: Héctor J. Romero Díaz) y la doctrina oficial de la entidad demandada contenida en el Oficio 092270, del 19 de septiembre de 2008.

Por su parte, la demandada (índice 33) cuestionó que el *a quo* le ordenara devolver parte del saldo a favor que la actora autoliquidó en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2017, pese a que dicho saldo debía ser compensado en su totalidad con las obligaciones pendientes por el IVA. Sostuvo que, para establecer los montos objeto de compensación, sí tuvo en cuenta los pagos efectuados por la contribuyente, los cuales imputó conforme a lo dispuesto en el artículo 804 del ET, norma que, en su criterio, desconoció el tribunal, lo que derivó en el reconocimiento de una devolución improcedente. A fin de demostrarlo, explicó la forma en que debían imputarse los pagos valorados en la sentencia, con el propósito de evidenciar que los montos compensados correspondían al saldo pendiente luego de su correcta imputación.

### **Pronunciamientos sobre el recurso**

La demandante (índice 11) insistió en los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales y, por primera vez, mencionó que su actividad económica gravada con el IVA consistió en el servicio de arredramiento de baños móviles, los cuales integraban el patrimonio que estaba siendo objeto del proceso de extinción de dominio que inició en el año 2011.



La demandada y el ministerio público guardaron silencio (índice 12).

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Antes de decidir el debate planteado en el trámite de esta segunda instancia, la Sala debe estudiar el impedimento manifestado por escrito por el consejero de Estado, Luis Antonio Rodríguez Montaña, para participar en la decisión, al haber conocido el proceso en primera instancia (índice 15). Tras constatar que el Dr. Rodríguez firmó la sentencia apelada (índice 28), la Sala tiene por probado el impedimento, lo declarará fundado de acuerdo con el artículo 141.2 del CGP, y separará al Dr. Rodríguez del conocimiento del presente asunto.

### Problema jurídico

2- Contando con cuórum para decidir, la Sala juzga la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos planteados por las partes contra la sentencia del tribunal que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas. Por ende, corresponde determinar si la totalidad del saldo a favor que la actora autoliquidó en la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2017 debía compensarse con las obligaciones pendientes por concepto del IVA, o si, por el contrario, era procedente la devolución parcial del mismo. Para ello, deberá determinarse si el *a quo* desconoció las reglas de imputación de pagos previstas en el artículo 804 del ET y la exoneración de intereses moratorios consagrada en el artículo 9.º de la Ley 785 de 2002.

### Análisis del caso concreto

3- Sobre el asunto discutido, la demandada cuestiona que el tribunal le ordenara devolver una parte del saldo a favor autoliquidado por la actora en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2017, pese a que dicho saldo debía ser compensado en su totalidad con las obligaciones pendientes por concepto del IVA, conforme lo dispusieron los actos demandados. Asegura que, al determinar los montos objeto de compensación, sí consideró los pagos realizados por la contribuyente y los imputó según las reglas previstas en el artículo 804 del ET, disposición que –a su juicio– desconoció el *a quo*, lo que condujo al reconocimiento de una devolución improcedente. Al efecto, expone la forma en que, en su criterio, debían imputarse los pagos valorados en la sentencia, con el fin de comprobar que los valores compensados fueron por los montos que quedaban pendientes de pago después de realizar la imputación de conformidad con la referida disposición.

Por su parte, la demandante alega que era improcedente compensar el saldo a favor con las obligaciones que la demandada determinó a su cargo por concepto de intereses moratorios correspondientes a los periodos 5.º de 2014 y 2.º a 5.º de 2016. Invocando el criterio de interpretación adoptado por esta Sección en la sentencia del 6 de marzo de 2008 (exp. 15042, CP: Héctor J. Romero Díaz) y la doctrina oficial de la entidad demandada contenida en el Oficio 092270 del 19 de septiembre de 2008, sostiene que es beneficiaria de la exoneración de intereses moratorios prevista en el artículo 9.º de la Ley 785 de 2002, toda vez que desde el año 2011 se encontraba en curso un proceso de extinción de dominio sobre el establecimiento de comercio a través del cual desarrollaba su actividad económica gravada con el IVA, razón por la cual dicho tributo debía entenderse incluido dentro del ámbito de aplicación de la norma citada.



En esos términos, la Sala debe determinar si la totalidad del saldo a favor que la actora autoliquidó en la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2017 debía ser compensada con las obligaciones a su cargo por concepto del IVA, o si, en cambio, era procedente la devolución parcial del mismo. Para tales efectos, corresponderá establecer si el *a quo* desconoció las reglas de imputación de pagos previstas en el artículo 804 del ET –como lo alega la demandada–, y si procedía la exoneración de intereses moratorios consagrada en el artículo 9.º de la Ley 785 de 2002 –como lo sostiene la actora–.

3.1- En aras de atender esa cuestión, destaca la Sala que, conforme al párrafo del artículo 816 del ET, antes de proceder a la devolución de un saldo a favor, la autoridad tributaria debe verificar la existencia de obligaciones insolutas a cargo del solicitante, caso en el cual deberá realizar la compensación de manera oficiosa. En igual sentido, el artículo 861 *ibidem* condiciona la procedencia de la devolución a que previamente se hayan compensado las deudas y obligaciones exigibles del contribuyente.

A su vez, el artículo 803 del ET establece que la fecha de pago del impuesto es aquella en que los valores hayan ingresado a las oficinas de impuestos nacionales o a los bancos autorizados, en los plazos fijados por el Gobierno (artículo 811 *ibidem*). El incumplimiento de dichos plazos genera intereses moratorios, los cuales se causan por cada día de retardo en el pago, conforme lo regulan los artículos 812 y 634 del ET. En cuanto a la imputación de pagos, el artículo 804 *eiusdem* prevé que estos deben aplicarse al período e impuesto que indique el contribuyente, distribuyéndolos proporcionalmente entre impuestos, intereses, anticipos, retenciones y sanciones. No obstante, si el obligado realiza la imputación en forma distinta, la Administración puede redistribuir los montos pagados conforme a los criterios legales.

3.2- Por su parte, el artículo 9.º de la Ley 785 de 2002 estableció una exoneración a la causación de intereses en el marco de los procesos de extinción de dominio, a efectos de lo cual dispuso que «*los impuestos sobre los bienes que se encuentran en administración o a favor del FRISCO<sup>3</sup> no causan intereses remuneratorios ni moratorios*» mientras dure dicho proceso, lapso durante el cual también se suspende el término para tramitar los procesos de cobro coactivo. Lo anterior, con el propósito declarado de dotar a «*la Dirección Nacional de Estupefacientes [quien para la época en que se tramitó el proyecto de ley estaba a cargo de administrar los bienes en proceso de extinción de dominio] de los mecanismos jurídicos para poder operar eficaz y eficientemente los distintos sistemas de administración de los bienes incautados*»<sup>4</sup> y de resolver los «*graves inconvenientes para el pago de impuestos*» que presentaba esa entidad «*durante el trámite de la acción de extinción de dominio*»<sup>5</sup>. En cuanto a la naturaleza de la acción de extinción de dominio, el artículo 17 de la Ley 1708 de 2014 precisó que era «*constitucional, pública, jurisdiccional, directa, de carácter patrimonial y de contenido patrimonial, y procederá sobre cualquier bien, independientemente de quien lo tenga en su poder o lo haya adquirido*».

Al decidir sobre la constitucionalidad del artículo 9.º de la Ley 785 de 2002, la Corte Constitucional precisó que corresponde una «*prohibición temporal, ligada a la administración provisional de esos bienes a cargo de la Dirección Nacional de Estupefacientes, ya que el legislador teniendo en cuenta las dificultades que podrían generarse en esa administración*» suspendió la causación de intereses moratorios

<sup>3</sup> Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha Contra el Crimen Organizado.

<sup>4</sup> Informe ponencia primer debate en Cámara del Proyecto de Ley nro. 226, ante la Cámara, de 2002. Gaceta del Congreso nro. 141, del jueves, 02 de mayo de 2002, pág. 13.

<sup>5</sup> Informe ponencia primer debate en Senado del Proyecto de Ley nro. 226, ante la Cámara y 277, ante el Senado, de 2002. Gaceta del Congreso nro. 386, del martes, 17 de septiembre de 2002, pág. 12.



mientras estuviera en curso el proceso, esto es, como una herramienta para facilitar su trámite (sentencia C-887 del 14 de septiembre de 2004). Ese criterio fue adoptado por esta Sala en la sentencia del 06 de marzo de 2008 (exp. 15042, CP: Héctor J. Romero Díaz), en la que además, la Sección aclaró, respecto a la suspensión del término para iniciar o proseguir los procesos de jurisdicción coactiva, que en los casos en que no fuera posible ubicar los bienes sobre los cuales recaería la acción de extinción de dominio, se podría adelantar el proceso sobre otros bienes del mismo propietario por un valor equivalente (artículo 3.º de la Ley 793 de 2002), motivo por el cual, la suspensión del plazo debía extenderse a toda clase de impuestos que recayeran sobre los bienes que fueran objeto de extinción de dominio, no solo el predial y el de vehículos.

3.3- De lo expuesto se colige que la acción de extinción de dominio es de carácter y contenido patrimonial, es decir, su ejercicio recae sobre el bien en sí mismo, con independencia de las calidades u obligaciones del titular del derecho de propiedad. Ello implica que la exoneración prevista en el artículo 9.º de la Ley 785 de 2002, relativa a la no causación de intereses moratorios sobre los tributos asociados a los bienes objeto del proceso, solo resulta aplicable a los impuestos de carácter real, esto es, aquellos que recaen directamente sobre el bien afectado. Por tanto, dicha exoneración no se extiende a tributos como el IVA, cuyo hecho generador es la realización de actividades económicas gravadas, como la venta de bienes o la prestación de servicios. Además, cabe reiterar que la finalidad de esta exoneración fue dotar de herramientas jurídicas a la autoridad administrativa encargada de la gestión de los bienes objeto del proceso de extinción de dominio por las dificultades operativas y financieras que se presentaban durante la administración provisional de los mismos. En ese sentido, la excepción a la causación de intereses moratorios está estrechamente ligada a la existencia de impuestos que graven directamente los bienes en el marco del proceso de extinción de dominio.

En consonancia con lo anterior, la Sala aclara que, contrario a lo sostenido por la actora, en el Oficio 092270 del 19 de septiembre de 2008 la Administración tributaria acogió la interpretación adoptada por esta Sección en el auto del 08 de mayo de 2008, con el cual se resolvió la solicitud de aclaración de la sentencia del 06 de marzo del mismo año (exp. 15042, CP: Héctor J. Romero Díaz). En dicha providencia, se precisó que *«durante el proceso de extinción de dominio los impuestos sobre los bienes administrados por la actora no causan intereses remuneratorios ni moratorios»*, sin establecer distinciones entre impuestos de orden nacional o territorial, pero dejando claro que la excepción aplicaba exclusivamente a aquellos tributos que recaigan de manera directa sobre los bienes afectados. Por lo expuesto, no prospera el cargo de apelación de la demandante.

3.4- En cuanto a la imputación de pagos que, según la demandada, conllevaría confirmar la compensación ordenada en los actos acusados, la Sala pone de presente los siguientes hechos relevantes:

(i) En la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2017, la demandante autoliquidó un saldo a favor de \$289.675.000 (f. 82 caa), el cual pidió en devolución el 01 de marzo de 2019 (ff. 1 y 2 caa).

(ii) Mediante la Resolución 608-2128, del 02 de mayo de 2019, la demandada negó la devolución solicitada y, en su lugar, compensó el referido saldo a favor con obligaciones por concepto de IVA, así (f. 116 caa):

(a) Por el 2.º bimestre de 2014, por valor total de \$1.798.000 que corresponden a \$838.000 de impuesto, \$919.000 de intereses y \$41.000 de sanción.



(b) Por el 4.º bimestre de 2014, por valor total de \$5.023.000 que corresponden a \$2.513.000 de impuesto y \$2.510.000 de intereses.

(c) Por el 5.º bimestre de 2014, por valor total de \$86.496.000 que corresponden a \$44.394.000 de impuesto y \$42.102.000 de intereses.

(d) Por el 6.º bimestre de 2014, por valor total de \$628.000 que corresponden a \$331.000 de impuesto y \$297.000 de intereses.

(e) Por el 1.º bimestre de 2015, por valor total de \$3.041.000 que corresponden a \$1.640.000 de impuesto y \$1.401.000 de intereses.

(f) Por el 2.º bimestre de 2015, por valor total de \$3.246.000 que corresponden a \$1.798.000 de impuesto y \$1.448.000 de intereses.

(g) Por el 3.º bimestre de 2015, por valor total de \$5.965.000 que corresponden a \$3.389.000 de impuesto y \$2.576.000 de intereses.

(h) Por el 4.º bimestre de 2015, por valor total de \$7.057.000 que corresponden a \$4.124.000 de impuesto y \$2.933.000 de intereses.

(i) Por el 5.º bimestre de 2015, por valor total de \$12.270.000 que corresponden a \$7.387.000 de impuesto y \$4.883.000 de intereses.

(j) Por el 6.º bimestre de 2015, por valor total de \$16.376.000 que corresponden a \$10.171.000 de impuesto y \$6.205.000 de intereses.

(k) Por el 2.º bimestre de 2016, por valor total de \$11.687.000 que corresponden a \$7.784.000 de impuesto y \$3.903.000 de intereses.

(l) Por el 3.º bimestre de 2016, por valor total de \$53.842.000 que corresponden a \$37.191.000 de impuesto y \$16.651.000 de intereses.

(m) Por el 4.º bimestre de 2016, por valor total de \$30.420.000 que corresponden a \$21.762.000 de impuesto y \$8.658.000 de intereses.

(n) Por el 5.º bimestre de 2016, por valor total de \$51.826.000 que corresponden a \$38.639.000 de impuesto y \$13.187.000 de intereses.

(iii) Esa decisión fue confirmada por medio la Resolución 2279, del 15 de mayo de 2020 (ff. 142 a 144 vto. caa).

(iv) Al respecto, el tribunal consideró improcedente la compensación del saldo a favor con las obligaciones del IVA correspondientes a los bimestres 4.º y 6.º del año 2014, así como con todos los periodos del año 2015. En relación con los bimestres 2.º y 5.º de 2014, admitió la compensación únicamente por los valores que la actora reconoció como pendientes de pago, esto es, \$2.916.000 (\$2.773.000 por concepto de impuesto y \$143.000 por sanción) y \$86.262.000 (\$44.160.000 por impuesto y \$42.102.000 por intereses moratorios), respectivamente. Para los bimestres 2.º a 5.º del año 2016, avaló la compensación en los términos dispuestos por la demandada en los actos acusados. En consecuencia, reconoció una compensación total por valor de \$236.953.000 y ordenó la devolución del saldo a favor restante, correspondiente a la suma de \$52.722.000 (índice 28).



(v) En cuanto a los periodos respecto de los cuales se modificó la compensación ordenada en los actos demandados y que fueron objeto del recurso de apelación presentado por la demandada, consta en el expediente<sup>6</sup> (índice 2):

(a) Para el 2.º bimestre de 2014, la demandante presentó la declaración del IVA el 29 de mayo de 2014, liquidando un impuesto a cargo de \$55.457.000 y una sanción de \$2.773.000 para un total de \$58.230.000, suma que pagó mediante recibo de pago de la misma fecha. Pero, la Sala constata que el plazo legal para la presentación de dicha declaración vencía el 09 de mayo de 2014, razón por la cual su presentación fue extemporánea.

(b) Para el 4.º bimestre de 2014, la actora presentó la declaración del IVA el 03 de septiembre de 2014, liquidando un impuesto a cargo de \$58.080.000, que sufragó mediante recibos de pago del 20 de octubre de 2014, por valor de \$29.000.000, y del 20 de noviembre de 2014, por valor de \$29.080.000. No obstante, esa declaración fue pagada con posterioridad al vencimiento del plazo previsto para el efecto, el cual se cumplió el 08 de septiembre de 2014.

(c) Para el 5.º bimestre de 2014 presentó la declaración del IVA el 11 de noviembre de 2014, liquidando un impuesto a cargo de \$64.160.000. De dicho valor, sufragó la suma de \$20.000.000 mediante recibos de pago del 24 y 28 de noviembre de 2014. No obstante, la Sala advierte que la cuota tributaria no se sufragó en su totalidad y, además, el monto pagado fue extemporáneo, por haberse realizado con posterioridad al vencimiento del plazo fijado para el efecto, el cual operó el 11 de noviembre de 2014.

(d) Para el 6.º bimestre de 2014 presentó la declaración del IVA el 14 de enero de 2015, liquidando un impuesto a cargo de \$70.320.000, los cuales sufragó mediante recibo de pago del 20 de enero siguiente. Pero, la Sala advierte que ese pago se realizó con posterioridad al vencimiento del plazo fijado para el efecto, el cual se cumplió el mismo 14 de enero de 2015, cuando se presentó la declaración.

(e) Para el 1.º bimestre de 2015, presentó la declaración del IVA el 10 de marzo de 2015, liquidando un impuesto a cargo de \$37.204.000, monto que pagó con los siguientes recibos de pago: *i.* uno del 13 de abril de 2015, por valor de \$8.000.000; *ii.* dos del 14 de mayo de 2015 por valores de \$9.204.000 y de \$20.000.000, respectivamente. No obstante, la Sala advierte que esos pagos se efectuaron con posterioridad al vencimiento del plazo fijado para el efecto, el cual operó el mismo 10 de marzo de 2015.

(f) Para el 2.º bimestre de 2015 presentó la declaración el 12 de mayo de 2015, liquidando un impuesto a cargo de \$56.882.000, que sufragó mediante recibos de pago del 14 de mayo de 2015 por valor de \$17.300.000 y del 10 de julio de 2015 por valor de \$39.582.000. Pero, la Sala constata que ese pago se realizó con posterioridad al vencimiento del plazo fijado para el efecto, el cual se cumplió el mismo 12 de mayo de 2015, cuando se presentó la declaración.

(g) Para el 3.º bimestre de 2015, presentó la declaración el 08 de julio de 2015, liquidando un impuesto a cargo de \$50.244.000, monto que sufragó mediante los siguientes recibos de pago: *i.* del 29 de julio de 2015, por valor de \$10.000.000; *ii.* del

<sup>6</sup> A efectos de establecer la oportunidad para presentar dichas declaraciones, la Sala toma en cuenta lo dispuesto en los Decretos 2972 de 2013, 2623 de 2014 y 2243 de 2015, mediante los cuales se fijaron los plazos para la presentación y el pago de las declaraciones del IVA correspondientes a los años 2014, 2015 y 2016, respectivamente, para los contribuyentes obligados a declarar bimestralmente, con base en el último dígito del NIT (número de identificación tributaria) de la actora, que en este caso es el 1.



08 de septiembre de 2015, por valor de \$10.000.000; *iii.* del 27 de octubre de 2015, por valor de \$20.000.000; y *iv.* del 14 de diciembre de 2015, por valor de \$10.244.000. Al respecto, la Sala advierte que esos pagos se efectuaron con posterioridad al vencimiento del plazo fijado para el efecto, el cual operó el mismo 08 de julio de 2015.

(h) Para el 4.º bimestre de 2015 presentó la declaración el 08 de septiembre de 2015, liquidando un impuesto a cargo de \$39.522.000, monto que sufragó mediante los siguientes recibos de pago: *i.* del 21 de diciembre de 2015, por valor de \$10.000.000; *ii.* del 29 de diciembre de 2015, por valor de \$5.600.000; *iii.* del 01 de febrero de 2016, por valor de \$2.800.000; *iv.* del 26 de febrero de 2016, por valor de \$20.000.000; y *v.* del 27 de junio de 2016, por valor de \$1.122.000. Al respecto, la Sala advierte que esos pagos se efectuaron con posterioridad al vencimiento del plazo fijado para el efecto, el cual operó el mismo 08 de septiembre de 2015.

(i) Para el 5.º bimestre de 2015 presentó la declaración el 10 de noviembre de 2015, liquidando un impuesto a cargo de \$35.965.000, monto que sufragó mediante los siguientes recibos de pago: *i.* del 27 de junio de 2016, por valor de \$5.578.000; *ii.* del 25 de julio de 2016, por valor de \$4.300.000; *iii.* del 30 de agosto de 2016, por valor de \$2.800.000; *iv.* del 28 de septiembre de 2016, por valor de \$2.800.000; *v.* del 10 de octubre de 2016, por valores de \$681.000 y \$2.137.000, respectivamente; *vi.* del 14 de octubre de 2016, por valor de \$1.600.000; *vii.* del 18 de octubre de 2016, por valor de \$4.640.000; *viii.* del 21 de octubre de 2016, por valor de \$1.487.000; *ix.* del 24 de octubre de 2016, por valor de \$640.000; *x.* del 25 de octubre de 2016, por valor de \$1.748.000; *xi.* del 26 de octubre de 2016, por valor de \$1.920.000; y *xii.* del 28 de octubre de 2016, por valor de \$5.634.000. No obstante, la Sala advierte que esos pagos se efectuaron con posterioridad al vencimiento del plazo fijado para el efecto, el cual operó el mismo 10 de noviembre de 2015.

(j) Para el 6.º bimestre de 2015 presentó la declaración el 13 de enero de 2016, liquidando un impuesto a cargo de \$49.370.000, monto que sufragó mediante los siguientes recibos de pago: *i.* del 28 de octubre de 2016, por valor de \$1.680.000; *ii.* del 10 de noviembre de 2016, por valor de \$4.000.000; *iii.* del 22 de noviembre de 2016, por valor de \$5.600.000; *iv.* del 02 de diciembre de 2016, por valor de \$2.600.000; *v.* del 27 de diciembre de 2016, por valor de \$8.000.000; y *vi.* del 12 de octubre de 2017, por valor de \$27.490.000. Sin embargo, la Sala advierte que esos pagos se efectuaron con posterioridad al vencimiento del plazo fijado para el efecto, el cual operó el mismo 13 de enero de 2016.

3.5- A partir del anterior recuento fáctico, la Sala constata que, si bien para la época en que se tramitó la solicitud de devolución la actora había realizado pagos relacionados con sus declaraciones del IVA de los bimestres con los que la autoridad tributaria compensó el saldo a favor generado en su autoliquidación del impuesto sobre la renta del año 2017, dichos pagos se hicieron por fuera del plazo previsto para cada periodo según los Decretos 2972 de 2013, 2623 de 2014 y 2243 de 2015, e incluso para el 5.º bimestre de 2014 el pago del impuesto fue incompleto. Esa extemporaneidad en los pagos que realizó la actora derivó en la causación de intereses moratorios en los términos de los artículos 634 y 812 del ET.

Dilucidado lo anterior, para la Sala le asiste razón a la demandada al sostener que, al momento de decidir sobre la solicitud de devolución o compensación, la actora tenía obligaciones pendientes por concepto del IVA correspondiente a los periodos discutidos. Ello, por cuanto, aunque había efectuado pagos asociados a cada uno de esos bimestres, resultaba improcedente imputarlos únicamente al impuesto, como lo hizo en los recibos



de pago y lo avaló el tribunal, pues tales valores debían distribuirse proporcionalmente entre los distintos conceptos adeudados (impuesto, intereses, sanciones) conforme a lo previsto en el artículo 804 del ET.

En el recurso de apelación, la demandada detalló la forma en que imputó cada uno de los pagos realizados por la contribuyente antes de establecer las deudas objeto de compensación, coincidiendo los montos con los consignados en los recibos de pago que fueron aportados por la actora con la demanda. Asimismo, contrario a lo sostenido por el tribunal, se advierte que en los actos administrativos demandados la Administración expuso la manera en que distribuyó los montos compensados entre los distintos conceptos adeudados por la actora, esto es, impuesto, intereses y sanción. Por ende, la Sala observa que, aunque el tribunal reconoció la procedencia de los intereses moratorios, no los tuvo en cuenta al momento de verificar la imputación de los pagos acreditados por la demandante, parte de los cuales debió destinarse al pago de dichos intereses causados por la mora en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En concreto, para el 2.º bimestre de 2014, el tribunal avaló la compensación por un monto superior al determinado en los actos demandados, con lo cual desconoció que el objeto y el límite del control de legalidad ejercido por la jurisdicción de lo contencioso administrativo es el acto acusado en sí mismo. En efecto, dicho acto constituye el parámetro de juzgamiento y, por tanto, el operador judicial no puede apartarse de su contenido para considerar razones adicionales que desborden los fundamentos que le dieron origen. En esa medida, la Sala confirmará la compensación en la cuantía establecida por la Administración.

Respecto del 5.º bimestre de 2014, el *a quo* admitió la compensación por la suma de \$44.160.000 correspondiente al impuesto, monto que la actora reconoció como adeudado, y además avaló la compensación por \$42.102.000 a título de intereses moratorios, valor incluido en la resolución demandada. No obstante, con esa decisión el tribunal omitió considerar que la deuda tributaria por concepto de impuesto ascendía a \$44.394.000, toda vez que los pagos realizados los días 24 y 28 de noviembre de 2014, por un total de \$20.000.000, debían imputarse de forma proporcional al impuesto y a los intereses moratorios, conforme a lo dispuesto en el artículo 804 del ET. En consecuencia, el saldo insoluto por el impuesto era mayor al reconocido en la sentencia apelada.

Por su parte, en relación con los bimestres 4.º y 6.º de 2014 y con todos los bimestres de 2015, el tribunal negó la procedencia de la compensación bajo el argumento de que la actora había pagado en su totalidad los valores autoliquidados a título de impuesto, razón por la cual procedía la devolución del saldo a favor en esa cuantía. Sin embargo, con tal conclusión, pasó por alto que, al haberse efectuado dichos pagos con posterioridad al vencimiento de los plazos fijados por la normativa aplicable, se causaron intereses moratorios a cargo de la contribuyente. Por tanto, aunque se hubieran cancelado los valores declarados por concepto de impuesto, los pagos debían imputarse proporcionalmente al impuesto y a los intereses generados por la mora, lo que implicaba que la obligación no estaba satisfecha en su integridad. En consecuencia, era procedente la compensación en los términos en que fue determinada por la Administración.

3.6- Por lo expuesto, la Sala concluye que la Administración efectuó en debida forma el cálculo de la compensación del saldo a favor que había sido solicitado en devolución por la actora, toda vez que esta registraba deudas pendientes por concepto del IVA que ascendían a dicho valor. Así, contrario a lo afirmado por la parte demandante, la Administración sí consideró los pagos efectuados por esos periodos, pero, al imputarlos conforme a las reglas previstas en el artículo 804 del ET, parte de dichos pagos debían



destinarse a sufragar los intereses moratorios causados por la realización extemporánea de los mismos. Además, como se explicó, en el presente caso no resulta aplicable la exoneración de intereses prevista en el artículo 9.º de la Ley 785 de 2002. En consecuencia, prospera el cargo de apelación formulado por la parte demandada.

### **Conclusión:**

4- Por lo expuesto, la Sala establece como contenido interpretativo de esta providencia que, antes de acceder a la devolución de un saldo a favor, la Administración tributaria debe verificar si el solicitante registra obligaciones tributarias pendientes, caso en el cual debe proceder, de manera oficiosa, a su compensación. Igualmente, se precisa que los pagos efectuados por los obligados tributarios deben imputarse proporcionalmente entre los conceptos que integran la obligación tributaria –impuesto, intereses, anticipos, retenciones y sanciones–, conforme a lo dispuesto por el artículo 804 del ET. En caso de que el obligado no efectúe dicha imputación, la Administración está facultada para ajustarla de acuerdo con las reglas legales. Asimismo, se aclara que si el pago se realiza de forma extemporánea, se generan intereses moratorios que deben ser tenidos en cuenta tanto para determinar el monto adeudado como para efectuar la imputación correspondiente. Finalmente, se establece que la excepción a la causación de intereses moratorios prevista en el artículo 9.º de la Ley 785 de 2002 se refiere exclusivamente a los impuestos que recaen directamente sobre los bienes objeto de un proceso de extinción de dominio, por lo que no resulta aplicable a los intereses generados por el pago tardío del IVA, dado su carácter personal y no real.

Siguiendo esas pautas, la Sala revocará la sentencia apelada para, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda, por cuanto se acreditó que la Administración realizó en debida forma la compensación del saldo a favor que la actora autoliquidó en la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2017, con las obligaciones pendientes por concepto del IVA de los bimestres 2.º y 4.º a 6.º del año 2014, 1.º a 6.º del año 2015 y 2.º a 5.º del año 2016.

### **Costas**

5- Atendiendo al criterio fijado por la Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, con fundamento en lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

### **FALLA**

1. **Declarar** fundado el impedimento manifestado por el magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaña. Por tanto, queda separado del conocimiento de este proceso.

2. **Revocar** la sentencia apelada, en su lugar se dispone:

*Primero: Negar las pretensiones de la demanda.*



---

Radicado: 25000-23-37-000-2021-00262-01 (28634)  
Demandante: Conti Construcción & Ingeniería SAS

3. Sin condena en costas en ambas instancias.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase 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)  
**CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:  
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>