

**AUTORRETENCIONES - Deben haber sido pagadas efectivamente para solicitar la devolución o compensación del saldo a favor que generen / SALDOS A FAVOR - Término para solicitar devolución o compensación. Sin excepción, es de dos años contados a partir de la presentación de la declaración que los registra, salvo los originados en las declaraciones de los impuestos de renta y ventas modificados por liquidación oficial y que se encuentren en discusión que solo se puede pedir cuando se resuelva en forma definitiva sobre la procedencia de tales saldos / SOLICITUD DE DEVOLUCION O COMPENSACION - Extemporaneidad. Genera el rechazo definitivo de la solicitud**

“Los artículos 815 literal b) y 850 E.T., disponen que los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias, pueden solicitar su compensación o devolución. Conforme con los artículos 816 y 854 E.T., la solicitud de compensación o devolución se debe presentar a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar. Y, de acuerdo con el artículo 857 numeral 1º del mismo Estatuto, procede el rechazo definitivo de las solicitudes de compensación o devolución cuando se presentan extemporáneamente. De este término sólo se exceptúan los saldos a favor de las declaraciones de los impuestos sobre la renta y ventas, modificados mediante liquidaciones oficiales y que se encuentren en discusión, cuya compensación o devolución no puede ser solicitada hasta tanto se resuelva sobre su procedencia, como lo disponen los artículos 816 y 854 E.T. Por su parte, el artículo 5º del Decreto 1000 de 1997, *“por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de devoluciones y compensaciones”*, dispuso que para solicitar la compensación o devolución de un saldo a favor originado en una declaración de renta, el contribuyente debía adjuntar una relación, certificada por revisor fiscal o contador público, cuando a ello hubiere lugar, de las retenciones en la fuente que originaron el saldo indicando: nombre o razón social, NIT y dirección de cada agente retenedor, así como el valor base de retención, el valor retenido y el concepto. También previó que los autorretenedores debían señalar en esta relación, además de lo establecido con anterioridad, *“el lugar donde se consignaron la totalidad de los valores autorretenidos”* (subraya la Sala). De lo anterior se colige, como lo ha sostenido la Sala en jurisprudencia que ahora se reitera, que es requisito para solicitar la devolución de saldos a favor originados en autorretenciones que éstas se hayan pagado en su totalidad, esto es, que hayan entrado efectivamente a las arcas del Estado, pues, de lo contrario, no se consolida en el contribuyente la calidad de acreedor que le da derecho a reclamar la compensación o devolución del saldo. Pero esto no significa que el declarante interesado en solicitar la compensación o devolución de saldos a favor no esté sujeto al término previsto en los citados artículos 816 y 854 E.T., ni que en el caso de que aquel pague las autorretenciones por fuera del plazo legal y aún después de presentada la declaración o de que venza la oportunidad para la presentación de la misma, el término para pedir la compensación o la devolución se extienda por dos años más contados a partir del pago. Lo anterior tiene fundamento en que dichas normas no establecen excepciones respecto del momento en que se inicia la contabilización del término, salvo, como se dijo, la que tiene que ver con los saldos a favor de las declaraciones de renta y ventas modificados mediante liquidación oficial, respecto de los

cuales exista discusión, caso en el cual la devolución sólo puede solicitarse hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia de tales saldos. En consecuencia, el término que se consagra en los referidos artículos para solicitar la compensación o devolución de saldos a favor, rige para todos los contribuyentes que hayan liquidado dichos saldos en sus declaraciones tributarias, como lo consideró la Corte Suprema de Justicia en la sentencia que declaró exequibles los artículos 816 y 854 del Estatuto Tributario [...].”

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 815, literal b), ARTICULO 816, ARTICULO 850, ARTICULO 854, ARTICULO 857-1 / DECRETO 1000 DE 1997 - ARTICULO 5

**SALDOS A FAVOR - El derecho a reclamarlos se extingue por extemporaneidad en la presentación de la solicitud de devolución o compensación / AUTORRETENCIONES - Extemporaneidad en el pago. No genera pago en exceso, salvo cuando se pagan más autorretenciones de las debidas / DEVOLUCION O COMPENSACION DE SALDOS A FAVOR – La extemporaneidad de la solicitud genera su rechazo definitivo / ENRIQUECIMIENTO ILEGITIMO DEL ESTADO - No se presenta ante el rechazo de la devolución o compensación de saldos a favor por extemporaneidad en la solicitud**

“[...] si el contribuyente no hace uso del derecho a reclamar el saldo a favor dentro del término fijado por el legislador, pierde el derecho a la compensación o devolución del mismo, sin que pueda argumentar que ese hecho genera un enriquecimiento ilegítimo para la Administración de Impuestos, toda vez que la causa de extinción está contemplada en la ley y ésta se considera justa. De otra parte, el pago extemporáneo de autorretenciones no genera un pago en exceso de las mismas, como erróneamente lo entiende la actora, pues el monto que fue declarado debió haber sido oportunamente pagado y genera un saldo a favor. Cosa distinta es que se paguen más autorretenciones de las debidas, lo que no sucede en este asunto. Según lo afirmó la demandante y no lo controvertió la DIAN, en el asunto bajo estudio el saldo a favor se generó, principalmente, por autorretenciones que se liquidaron en la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre de 1998, presentada el 19 de noviembre de 1998, es decir, un día después del plazo máximo para declarar - 18 de noviembre de 1998- conforme con lo dispuesto en el artículo 17 del Decreto 3049 de 1997 para los contribuyentes cuyo dígito termine en 2. Sin embargo, como el artículo 854 E.T. establece que el término de dos años se cuenta a partir del vencimiento del término para declarar, en el *sub examine*, el plazo para pedir la devolución del saldo vencía el 18 de noviembre de 2000 y, dado que la actora presentó la solicitud de devolución el 23 de noviembre de 2001, lo hizo por fuera del término previsto en la ley para el efecto, por lo que procedía el rechazo definitivo de la misma. A lo anterior se agrega que el derecho a pedir la devolución nunca se consolidó en cabeza de la demandante, pues, para la fecha en que ésta cumplió con el deber de consignar lo autorretenido, aquel ya se había extinguido por el paso del tiempo. De otra parte, contrario a lo afirmado por la demandante, el rechazo de la devolución no tuvo como fin sancionarla por la extemporaneidad en la consignación de las autorretenciones, dado que esta conducta se sanciona con el pago de los

intereses moratorios. Y, se reitera, el rechazo definitivo es la consecuencia legal de la extemporaneidad en la presentación de la solicitud. En relación con la afirmación de la actora según la cual resulta contrario a la justicia y a la equidad que el artículo 100 de la Ley 633 de 2000 le haya facilitado ponerse al día en el pago de las autorretenciones, pero que pierda el derecho a la devolución de lo pagado en exceso, la Sala precisa que la norma previó un tratamiento favorable respecto al pago de los intereses de mora de las obligaciones tributarias que se pagaran en efectivo, pero no dispuso que el pago extemporáneo de éstas diera lugar a que el término para pedir la compensación o devolución de los saldos a favor liquidados en la declaración de renta, se pudiera contar desde el momento del pago. Además, esta consecuencia jurídica no está consagrada en ninguna disposición de la Ley 633 de 2000 ni opera en la forma en que lo pretende la actora”.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 816, ARTICULO 854 / LEY 633 DE 2000 - ARTICULO 100

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá D. C., primero (1) de noviembre de dos mil doce (2012)

**Radicación número: 05001-23-31-000-2003-02055-01(18484)**

**Actor: INDUSTRIAS METALURGICAS APOLO**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

#### **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante, contra la sentencia del 27 de mayo de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que negó las súplicas de la demanda.

#### **ANTECEDENTES**

El 19 de noviembre de 1998, Industrias Metalúrgicas Apolo S.A. presentó la declaración bimestral del impuesto sobre las ventas por el quinto bimestre de

1998, en la que liquidó un saldo a favor de \$128.311.000<sup>1</sup>.

El 23 de noviembre de 2001, la contribuyente solicitó la devolución del saldo a favor liquidado en la mencionada declaración bimestral del IVA<sup>2</sup>, pero la solicitud fue rechazada mediante Resolución 001 de enero 4 de 2002<sup>3</sup>.

Previa interposición del recurso de reconsideración, mediante Resolución 054 de diciembre 30 de 2002, la Administración confirmó el acto recurrido<sup>4</sup>.

## **DEMANDA**

Industrias Metalúrgicas Apolo S.A., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó la nulidad de los actos que rechazaron la devolución del saldo a favor liquidado. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se ordene la devolución del saldo a favor determinado en la declaración del impuesto sobre las ventas por el quinto bimestre de 1998 y de las «sumas que se hayan pagado en exceso, con los correspondientes intereses»<sup>5</sup>.

Citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29, 95, 228, 338 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 2 y 3º del Código Contencioso Administrativo
- Artículos 479, 481, 485, 489, 507, 683, 854 y 857 numeral 3) del Estatuto Tributario.
- Artículos 6º literal h) y 8º del Decreto 1000 de 1997.

El concepto de violación se sintetiza así:

---

<sup>1</sup> Folio 32 c.p.

<sup>2</sup> Folio 31 c.p.

<sup>3</sup> Folio 29 a 30 c.p.

<sup>4</sup> Folios 20 a 26 c.p.

<sup>5</sup> Fl. 3

Aunque la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre de 1998 fue presentada el 19 de noviembre de 1998, la devolución del saldo a favor sólo fue posible a partir del 28 de marzo de 2001, cuando se pagaron totalmente las declaraciones de retención en la fuente de los meses de septiembre y octubre de 1998. Así, se completó el valor total por concepto de impuestos descontables retenidos en la fuente a los proveedores de bienes y servicios del régimen simplificado.

La solicitud de devolución fue radicada el 23 de noviembre de 2001 y, a pesar de haber explicado las razones por las cuales se consideró oportuna la solicitud, la Administración no tomó en cuenta dichos argumentos, pues en la parte motiva del acto que rechazó la devolución del saldo a favor no aludió a la situación particular de la demandante sino que niega toda posibilidad por haber transcurrido más de dos años desde el vencimiento del plazo para declarar. La demandada también indicó la falta de inscripción en el Registro Nacional de Vendedores o la falta de renovación para la fecha en que se realizaron las exportaciones que dieron lugar al saldo a favor.

La demandada aplicó indebidamente los artículos 29, 95 y 363 C.P. así como los artículos 683 y 854 E.T., que consagran que el espíritu de justicia debe prevalecer en todas las actuaciones de índole tributaria, de manera que el Estado no aspire a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.

El asunto en discusión obedece a la imposibilidad jurídica de que la demandante obtuviera la devolución del saldo a favor solicitado, hasta tanto no consignara la retención en la fuente del IVA, liquidada en las declaraciones que presentó en 1998 como agente de retención.

Sin embargo, una vez consignadas dichas retenciones con la correspondiente sanción moratoria, se abría la posibilidad jurídica de obtener la devolución del saldo a favor, precisamente, conformado por las retenciones al régimen simplificado que dieron lugar a la devolución de parte de los impuestos descontables generadores del saldo a favor.

Si el pago extemporáneo de las retenciones en la fuente fue penalizado con la sanción por mora, resulta violatorio de la justicia y la equidad que, de manera adicional, se sancione al contribuyente con el desconocimiento del derecho a obtener la devolución.

Por lo anterior, cuestionó el objeto de exigir el pago de la retención, si el saldo a favor que se generaría sería desestimado por haber transcurrido más de dos años desde la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Al respecto transcribió apartes de la sentencia de 12 de diciembre de 1998, Exp. 8517, M.P. Dr. Delio Gómez Leyva.

La demandada pretende enriquecerse indebidamente con una interpretación ilógica del artículo 854 E.T., sin tener en cuenta que la finalidad de la retención en la fuente es garantizar el pago oportuno del impuesto sobre las ventas pero, una vez satisfecho ese monto, las sumas pagadas en exceso deben ser devueltas al contribuyente.

La actuación demandada es violatoria del debido proceso porque pretende sancionar al contribuyente con el desconocimiento de la devolución de los pagos en exceso, por haber ocurrido la circunstancia de pagar extemporáneamente la retención que dio origen a dicho saldo a favor, conducta ésta última que había sido sancionada con la mora correspondiente.

En lo referente al derecho de los exportadores a obtener la devolución del IVA pagado en las operaciones relacionadas con la producción de bienes exentos, el registro de los exportadores ante el INCOMEX es un control que se justifica para evitar las exportaciones ficticias y el lavado de divisas.

Sin embargo, el artículo 507 E.T. no exige la renovación anual del mencionado registro, sino el registro mismo. Y el artículo 857 íb., tampoco prevé la falta del registro como causal de rechazo de la solicitud de devolución.

## **OPOSICIÓN**

La demandada se opuso a la prosperidad de las súplicas de la demanda por las siguientes razones.

De acuerdo con el Decreto 3049 de 1997, a la demandante le correspondía presentar la declaración del impuesto sobre las ventas por el quinto bimestre de 1998, el 18 de noviembre de 1998. Entonces, según lo dispuesto en el artículo 854 E.T. que establece que la solicitud de devolución debe presentarse a más tardar dos años después del vencimiento del término para declarar, se concluye que la fecha límite para presentar la solicitud, en este caso, era el 18 de noviembre de 2000.

El término antes indicado debe entenderse como un término perentorio, por tanto, si la actuación se cumple por fuera de ese plazo, la consecuencia jurídica es la perención, es decir, como si no se hubiera actuado. Únicamente cuando los saldos a favor con derecho a devolución están en discusión, pueden ser solicitados hasta que se resuelva sobre su procedencia, tal como lo establece el inciso segundo del artículo 854 E.T.

La demandante esgrime como justificación de la extemporaneidad de su solicitud, que el saldo a favor declarado proviene de retenciones por IVA practicadas a contribuyentes responsables del impuesto en el régimen simplificado y que el saldo a favor se configura en el momento en que éstas retenciones ingresen efectivamente a las arcas del Estado, en consecuencia, sólo cuando efectivamente pagó dichas retenciones, el 23 de noviembre de 2001 procedió, a solicitar la devolución.

Si bien es cierto que no procede la devolución respecto de sumas que no han ingresado a las arcas del Estado, no significa que el plazo establecido en el artículo 854 E.T. deba pasarse por alto hasta que los dineros que constituyen el saldo a favor o los pagos en exceso hayan ingresado efectivamente al Estado toda vez que la norma indicada no prevé excepción alguna para reclamar saldos a favor por fuera del plazo establecido, tampoco permite que un saldo a favor pueda ser imputado a un periodo diferente inmediatamente siguiente.

En consecuencia, como la demandante presentó la solicitud el 23 de noviembre de 2001, no se ajustó a lo indicado en el artículo 854 E.T. y, por lo tanto, la Administración rechazó en forma definitiva la solicitud. Agregó que la jurisprudencia que transcribió la actora no es la pertinente al caso concreto.

En cuanto a que la actuación demandada genera un enriquecimiento a favor de la Administración, precisó que la negativa del reconocimiento del saldo a favor obedeció al incumplimiento de una norma previamente consagrada, como es el artículo 854 E.T., que de ninguna manera permite que el cómputo de los dos años se inicie a partir del pago de las declaraciones de retención en la fuente, en la medida en que estas permiten consolidar el valor total por concepto de impuestos descontables.

En relación con la renovación del certificado de inscripción ante el INCOMEX, indicó que la normativa tributaria y la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado permiten establecer la obligatoriedad de dicha renovación para los exportadores solicitantes de devoluciones de saldos a favor, requisito previsto en el artículo 507 E.T.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó las súplicas de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones.

En relación con el registro ante el INCOMEX, estimó el *a quo* que de acuerdo con el documento que obra a folio 40 de los antecedentes administrativos, la demandante se inscribió en el registro de exportadores el 12 de febrero de 1999, inscripción que debe renovarse anualmente, según lo previsto en el artículo 42 del Decreto 2076 (sic), lo cual fue reiterado por la Resolución 0437 (sic) del INCOMEX que le dio a dichos registros una vigencia de un año.

Con fundamento en el artículo 857-1 E.T. concluyó que al no estar la

demandante registrada en el registro de exportadores, para la fecha en que se realizaba la operación que da derecho a la devolución de los saldos a favor del impuesto sobre las ventas, fue acertada la decisión de la demandada de rechazar la solicitud de devolución. Al respecto transcribió apartes de la sentencia del 26 de septiembre de 2007, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

En cuanto al término para solicitar devolución de saldos a favor, indicó que si bien el anterior argumento es suficiente para negar las súplicas de la demanda, está acreditado que la solicitud de devolución fue extemporánea.

Con fundamento en los artículos 816 y 854 E.T., si en el caso concreto el término para presentar la declaración de ventas por el bimestre septiembre-octubre de 1998, vencía el 18 de noviembre de 1998, el plazo para presentar la devolución finalizaba el 18 de noviembre de 2000, por tanto, al ser presentada el 23 de noviembre de 2001, se hizo por fuera del término legal.

El artículo 857-1 E.T. no establece suspensión, interrupción o ampliación de términos, para que pueda sostenerse que la presentación de la solicitud de devolución de saldos a favor, en ciertos casos, pueda ampliarse por un periodo superior de dos años.

Aunque efectivamente el saldo a favor contenido en la declaración privada no lo haga acreedor del Estado, por no haber ingresado a sus arcas, no impide que en cumplimiento de las normas legales presente oportunamente la solicitud de devolución del saldo a favor consignado en la liquidación.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La actora interpuso recurso de apelación contra la decisión del Tribunal con los siguientes argumentos.

El asunto no se refiere a la devolución de un saldo a favor, porque habían transcurrido más de dos años desde que se presentó la declaración del

impuesto sobre las ventas. El asunto se concreta en un pago en exceso en las autorretenciones del periodo septiembre – octubre de 1998 por concepto de IVA a los responsables de régimen simplificado, suma que el Estado mantiene en sus arcas sin causa legítima para ello.

El pago de las autorretenciones se hizo porque el artículo 100 de la Ley 633 de 2000 permitió a los contribuyentes ponerse al día con sus obligaciones vencidas.

No tiene sentido que vencido el término del artículo 854 E.T., la demandante hubiera pagado las autorretenciones debidas por el año 1998 con los intereses de mora, pero que pierda el derecho a solicitar el saldo a favor que se generó con dicho pago.

Resulta contrario a la justicia y a la equidad que a los contribuyentes se les facilite el pago de las autorretenciones y que después se les niegue la posibilidad de solicitar el saldo a favor o se les sancione dos veces por la extemporaneidad: con los intereses moratorios y con la pérdida del derecho a la devolución de lo pagado en exceso.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación e indicó que si bien la jurisprudencia del Consejo de Estado no acepta la aplicación del principio de favorabilidad para la aplicación retroactiva de la ley sancionatoria en materia tributaria, debe abrirse el debate sobre la tendencia mundial a considerar que el derecho punitivo es uno solo, trátese de sancionar la conducta criminal o la infracción a las obligaciones tributarias.

La **demandada** solicitó confirmar la sentencia apelada. La apelante pretende generar una confusión entre la devolución de un saldo a favor y un pago en exceso, con el único fin de omitir la aplicación del término establecido en la normativa tributaria para solicitar la devolución. Reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** guardó silencio en esta etapa procesal.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala decidir si se ajustan a derecho los actos administrativos mediante los cuales la DIAN rechazó la devolución del saldo a favor liquidado por la actora en la declaración del impuesto a las ventas del quinto bimestre de 1998.

La Sala advierte que un asunto similar<sup>6</sup> entre las mismas partes fue objeto de pronunciamiento en la sentencia del 26 de julio de 2008, Exp. 15353, M.P. Héctor J. Romero Díaz, cuyas consideraciones resultan aplicables al caso concreto y, por tanto, se reiteran en esta oportunidad.

Concretamente, se determinará cuál es el término para pedir la devolución o compensación de saldos a favor originados en autorretenciones, cuyos pagos se efectúan después de presentada la declaración que los registra.

Los artículos 815 literal b) y 850 E.T., disponen que los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias, pueden solicitar su compensación o devolución.

Conforme con los artículos 816 y 854 E.T., la solicitud de compensación o devolución se debe presentar a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar. Y, de acuerdo con el artículo 857 numeral 1º del mismo Estatuto, procede el rechazo definitivo de las solicitudes de compensación o devolución cuando se presentan extemporáneamente.

De este término sólo se exceptúan los saldos a favor de las declaraciones de los impuestos sobre la renta y ventas, modificados mediante liquidaciones

---

<sup>6</sup> En esa oportunidad, se discutía la legalidad de los actos administrativos que rechazaron definitivamente la solicitud de compensación del saldo a favor originado principalmente en autorretenciones y liquidado por Industrias Metalúrgicas Apolo S.A., en la declaración privada

oficiales y que se encuentren en discusión, cuya compensación o devolución no puede ser solicitada hasta tanto se resuelva sobre su procedencia, como lo disponen los artículos 816 y 854 E.T.

Por su parte, el artículo 5º del Decreto 1000 de 1997, “*por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de devoluciones y compensaciones*”, dispuso que para solicitar la compensación o devolución de un saldo a favor originado en una declaración de renta, el contribuyente debía adjuntar una relación, certificada por revisor fiscal o contador público, cuando a ello hubiere lugar, de las retenciones en la fuente que originaron el saldo indicando: nombre o razón social, NIT y dirección de cada agente retenedor, así como el valor base de retención, el valor retenido y el concepto.

También previó que los autorretenedores debían señalar en esta relación, además de lo establecido con anterioridad, “el lugar donde se consignaron la totalidad de los valores autorretenidos” (subraya la Sala).

De lo anterior se colige, como lo ha sostenido la Sala en jurisprudencia que ahora se reitera, que es requisito para solicitar la devolución de saldos a favor originados en autorretenciones que éstas se hayan pagado en su totalidad, esto es, que hayan entrado efectivamente a las arcas del Estado, pues, de lo contrario, no se consolida en el contribuyente la calidad de acreedor que le da derecho a reclamar la compensación o devolución del saldo<sup>7</sup>.

Pero esto no significa que el declarante interesado en solicitar la compensación o devolución de saldos a favor no esté sujeto al término previsto en los citados artículos 816 y 854 E.T., ni que en el caso de que aquel pague las autorretenciones por fuera del plazo legal y aún después de presentada la declaración o de que venza la oportunidad para la presentación de la misma, el término para pedir la compensación o la devolución se extienda por dos años

---

del impuesto sobre la renta del periodo gravable 1997, por haber sido presentada de manera extemporánea.

<sup>7</sup> Sentencias de 24 de noviembre de 2000, Exp. 10735 (1999 0162 01), C. P. doctor Daniel Manrique Guzmán y de 12 de abril de 2002, Exp. 12577 (2000 0944 01) C. P. doctor Germán Ayala Mantilla.

más contados a partir del pago.

Lo anterior tiene fundamento en que dichas normas no establecen excepciones respecto del momento en que se inicia la contabilización del término, salvo, como se dijo, la que tiene que ver con los saldos a favor de las declaraciones de renta y ventas modificados mediante liquidación oficial, respecto de los cuales exista discusión, caso en el cual la devolución sólo puede solicitarse hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia de tales saldos.

En consecuencia, el término que se consagra en los referidos artículos para solicitar la compensación o devolución de saldos a favor, rige para todos los contribuyentes que hayan liquidado dichos saldos en sus declaraciones tributarias, como lo consideró la Corte Suprema de Justicia en la sentencia que declaró exequibles los artículos 816 y 854 del Estatuto Tributario, en la que dicha Corporación dijo lo siguiente:

*“[...] el término de caducidad de las acciones o derechos corresponde señalarlo al legislador y [...] el fin primordial de este instituto jurídico, es el de dar seguridad a la colectividad, la cual se vería seriamente afectada si se prolongan en el tiempo en forma indefinida las relaciones jurídicas, debido no sólo a la negligencia, inactividad o incuria del titular de los derechos, sino al vencimiento objetivo del plazo. Es que en el campo del derecho, las personas deben obrar con diligencia y cuidado para defender sus intereses (jus vigilantibus scriptum) y si la ley ha estatuido un plazo para que se inicie una acción, se cumpla un deber, o se ejecute un acto y el interesado lo deja vencer, pierde definitivamente la posibilidad para reclamar posteriormente el reconocimiento del derecho.*

*“Respecto a la afirmación del actor sobre que las normas demandadas crean un ‘enriquecimiento ilícito’ en favor de la administración de impuestos [...], es preciso recordar que conforme a lo sostenido por la jurisprudencia y la doctrina, para que se configure el enriquecimiento injusto, se requiere de tres elementos a saber: 1. Que haya un enriquecimiento o aumento de patrimonio; 2. Que haya un empobrecimiento correlativo y 3. Que el enriquecimiento se realice sin causa, o lo que es lo mismo, sin fundamento legal.*

*“En el presente caso no existe el tercer elemento, en consecuencia mal puede hablarse de enriquecimiento injusto, y por el contrario hay mandato legal que permite al deudor invocar la extinción de su obligación de pagar por haberse operado el fenómeno de la caducidad, la cual, además deber ser declarada de oficio. En efecto, si los interesados no solicitan a la Administración de Impuestos la compensación o devolución de impuestos dentro de los dos años fijados en los artículos 816 y 854 del Estatuto*

*Tributario, pierden el derecho a reclamarlos posteriormente y esta causa de extinción, prevista por la ley, es justa”<sup>8</sup>.*

De lo anterior se concluye que si el contribuyente no hace uso del derecho a reclamar el saldo a favor dentro del término fijado por el legislador, pierde el derecho a la compensación o devolución del mismo, sin que pueda argumentar que ese hecho genera un enriquecimiento ilegítimo para la Administración de Impuestos, toda vez que la causa de extinción está contemplada en la ley y ésta se considera justa.

De otra parte, el pago extemporáneo de autorretenciones no genera un pago en exceso de las mismas, como erróneamente lo entiende la actora, pues el monto que fue declarado debió haber sido oportunamente pagado y genera un saldo a favor. Cosa distinta es que se paguen más autorretenciones de las debidas, lo que no sucede en este asunto.

Según lo afirmó la demandante y no lo controvertió la DIAN, en el asunto bajo estudio el saldo a favor se generó, principalmente, por autorretenciones que se liquidaron en la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre de 1998, presentada el 19 de noviembre de 1998, es decir, un día después del plazo máximo para declarar -18 de noviembre de 1998- conforme con lo dispuesto en el artículo 17 del Decreto 3049 de 1997 para los contribuyentes cuyo dígito termine en 2.

Sin embargo, como el artículo 854 E.T. establece que el término de dos años se cuenta a partir del vencimiento del término para declarar, en el *sub examine*, el plazo para pedir la devolución del saldo vencía el **18 de noviembre de 2000** y, dado que la actora presentó la solicitud de devolución el **23 de noviembre de 2001**, lo hizo por fuera del término previsto en la ley para el efecto, por lo que procedía el rechazo definitivo de la misma.

A lo anterior se agrega que el derecho a pedir la devolución nunca se consolidó

---

<sup>8</sup> Cfr. Corte Suprema de Justicia, Sala Plena, Proceso 1980, Sentencia 017 de 15 de febrero de 1990, Magistrado Ponente, Dr. Jaime Sanín G.

en cabeza de la demandante, pues, para la fecha en que ésta cumplió con el deber de consignar lo autorretenido, aquel ya se había extinguido por el paso del tiempo.

De otra parte, contrario a lo afirmado por la demandante, el rechazo de la devolución no tuvo como fin sancionarla por la extemporaneidad en la consignación de las autorretenciones, dado que esta conducta se sanciona con el pago de los intereses moratorios. Y, se reitera, el rechazo definitivo es la consecuencia legal de la extemporaneidad en la presentación de la solicitud.

En relación con la afirmación de la actora según la cual resulta contrario a la justicia y a la equidad que el artículo 100 de la Ley 633 de 2000 le haya facilitado ponerse al día en el pago de las autorretenciones, pero que pierda el derecho a la devolución de lo pagado en exceso, la Sala precisa que la norma previó un tratamiento favorable respecto al pago de los intereses de mora de las obligaciones tributarias que se pagaran en efectivo, pero no dispuso que el pago extemporáneo de éstas diera lugar a que el término para pedir la compensación o devolución de los saldos a favor liquidados en la declaración de renta, se pudiera contar desde el momento del pago. Además, esta consecuencia jurídica no está consagrada en ninguna disposición de la Ley 633 de 2000 ni opera en la forma en que lo pretende la actora.

Finalmente, la Sala no realizará análisis respecto de la aplicación del principio de favorabilidad, pues este argumento sólo fue planteado en el escrito de los alegatos de conclusión, razón por la cual, cualquier pronunciamiento al respecto sería violatorio del derecho de defensa de la parte demandada.

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,

## **F A L L A**

**CONFÍRMASE** la sentencia del 27 de mayo de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia.

**RECONÓCESE** personería a la doctora María Cristina Arias Hernández para que actúe en los términos del poder que obra a folio 150 del expediente.

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

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidente de la Sección

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**