

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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., siete (7) de diciembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 17001-23-33-000-2020-00240-01 (26521)
Demandante: AVICAL S. A. EN REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL
Demandado: DIAN
Temas: Devolución. Rechazo. Causal. Debido proceso

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 23 de junio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas¹.

ANTECEDENTES

El 9 de enero de 2019, AVICAL S.A.² presentó solicitud de devolución del saldo a favor liquidado en la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 6 de 2016, por la suma de \$970.067.000, la cual se inadmitió el 1.º de febrero de 2019, porque «(i) no se anexó constancia de la titularidad de la cuenta bancaria - formato 1668, (ii) no se anexó certificado histórico de la Cámara de Comercio y (iii) los formatos 1460 y 1439 no fueron correctamente diligenciados». Para subsanar los errores descritos otorgó el término de un mes. La sociedad encontró errores de forma en los formatos descritos y procedió a corregirlos.

El 25 de febrero de 2019, acorde a las correcciones realizadas a los aludidos formatos, con fundamento en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, la sociedad corrigió las declaraciones del impuesto sobre las ventas de los bimestres 4, 5 y 6 de 2016, sin modificar el saldo a favor pedido en devolución.

El 27 de febrero de 2019, solicitó nuevamente la devolución del saldo a favor liquidado en la declaración de IVA del bimestre 6 de 2016, que fue rechazada por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Manizales mediante Resolución 539 del 26 de marzo de 2019, por incumplimiento de los requisitos pues «no se anexó el formato 1668 -información constancia titularidad cuenta bancaria-, el formato 1439 -relación impuestos descontables- no se encuentra correctamente diligenciado, la declaración objeto de solicitud de devolución (...) se considera NO VÁLIDA, toda vez que se trata de una corrección presentada con posterioridad a los 2 años del vencimiento del plazo para declarar (2017/01/18)», y consideró que «no se subsanó en debida forma el **incumplimiento de los requisitos formales de la solicitud de devolución anterior**»³.

¹ SAMAI, índice 2. «SEGUNDO: CONDÉNASE EN COSTAS a la parte demandante y en favor de la demandada. FÍJANSE agencias en derecho por valor del 1% de la cuantía del presente asunto».

² Tiene como objeto principal, entre otras, la «producción y comercialización de productos avícolas y producción y venta de pollos

y huevos ...». Certificado de existencia y representación de la Cámara de Comercio de Manizales. Fl. 41 c.p. anexos a demanda.

³ Fls. 55 y 56 c.p.

La sociedad presentó recurso de reconsideración, en el cual adujo que corrigió los errores formales señalados dentro del término de firmeza de la declaración *-con base en la jurisprudencia del Consejo de Estado-*, que no se trataba de correcciones que modificaran el valor a pagar o el saldo a favor (588 ET) y destacó que el rechazo se fundó en *«una causal jurídica inexistente»*⁴. El mismo fue resuelto negativamente el 13 de marzo de 2020, por la Resolución 001893⁵, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN., la cual reiteró que el rechazo obedeció a la extemporaneidad de la declaración de corrección del 25 de febrero de 2019, sin haber subsanado los incumplimientos indicados en el auto inadmisorio.

DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, AVICAL S.A. formuló las siguientes pretensiones:

«5.1. Que se declare la NULIDAD de la Resolución. No. 539 del 26 de marzo de 2019 y de la Resolución No. 001893 del 13 de marzo de 2020, proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

5.2. Que a título de restablecimiento del derecho se DECLARE que la sociedad demandante tiene derecho a la devolución del impuesto a las ventas de conformidad con lo establecido en el artículo 850 del E.T., por suma de \$970.067.000, y en consecuencia se ORDENE a la DIAN la devolución del mismo, con los intereses corrientes y moratorios de que tratan los artículos 863 y 864 del ET.

5.3. Que se condene en costas y agencias en derecho a la Entidad Pública demandada».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 84, 95-9, 228 y 230 de la Constitución Política
- Artículos 477, 481, 683, 714, 742, 746, 850, 854, 857 y 858 del ET
- Artículo 43 de la Ley 962 de 2005
- Artículos 137 y 138 del CPACA

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

El motivo de rechazo de la devolución *-declaración "no válida"-* aducido por la DIAN *«no se encuentra contemplado como causal de rechazo en el artículo 857 del E.T.»*, con lo cual, los actos acusados están viciados de nulidad por infracción de las normas en las que debían fundarse.

Al efecto, señaló que no había lugar al rechazo de la nueva solicitud de devolución sino a la inadmisión de la misma, como ocurrió con la solicitud inicial. Si la DIAN consideraba que los formularios de las declaraciones corregidas eran inválidos y que eventualmente la declaración no podía ser corregida por asuntos formales, debió continuar con la solicitud de devolución respecto de los demás formularios. En ese orden, la actuación de la Administración vulneró el debido proceso de la contribuyente, quien se vio sorprendida con el rechazo, sin acto previo.

⁴ Fls. 77 a 96 c.p.

⁵ Fls. 59 a 69 c.p.

Se violó el debido proceso al rechazar la solicitud de devolución del saldo a favor por un error en el diligenciamiento del formulario 1439 *-relación de impuestos descontables-* pues al ser subsanado la sociedad tuvo que corregir sus declaraciones privadas, sin modificar el saldo a favor pedido en devolución. Censuró que en la resolución de rechazo la Administración indicó que tal formulario se encontraba indebidamente diligenciado *-sin precisar los errores-* y que la declaración de corrección era inválida.

Se vulneraron los artículos 43 de la Ley 962 de 2005 y 850 del ET, al determinar que se perdió el derecho a la devolución, sin revisar el contenido del formato subsanado, ignorando la validez de los denuncios y el deber de devolución del saldo a favor, teniendo en cuenta que a dicho formulario se adjuntó prueba contable con el detalle de los costos y gastos registrados en las declaraciones de IVA, y los soportes documentales que demuestran la realidad del saldo a favor. Con la demanda se aportó certificado de revisor fiscal que acredita, entre otros, valores consignados como descontables en las declaraciones de los bimestres 4 a 6 de 2016, retenciones y soportes del IVA pagado.

La DIAN confunde el término de la corrección voluntaria de la declaración, con el término de firmeza de la misma, que en este caso se cuenta desde la solicitud de devolución y que fue ampliado a tres años por la Ley 1819 de 2016, lo cual significa que, como la declaración de IVA debatida se presentó el 20 de enero de 2017, la firmeza se extendió hasta el 20 de enero de 2020.

Por fuerza mayor no se aportó el certificado de la cuenta bancaria para depositar la devolución del saldo a favor, pues la contribuyente estaba incluida en la lista Clinton desde el 29 de septiembre de 2016. No obstante, en medio de la reorganización empresarial adelantada ante la Superintendencia de Sociedades, le permitieron abrir una cuenta en el Banco Agrario, cuyo certificado se presentó con ocasión del recurso de reconsideración, sin que fuera tenido en cuenta por la Administración.

OPOSICIÓN

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

No se vulneró el artículo 850 del ET, pues la devolución no se rechazó por la inexistencia del derecho sustancial a solicitarla, sino por incumplimiento de los requisitos enlistados en la resolución demandada y en el acto que la confirmó. Las correcciones pedidas en el auto inadmisorio son requisitos sustanciales para acceder a la devolución y no simples formalidades.

El artículo 4 de la Resolución 151 del 30 de noviembre de 2012, fijó los requisitos de las solicitudes de devolución, como son la relación de impuestos descontables diferentes a importaciones *-formato 1439-*, y aunque la demandante afirma que corrigió dicho el formato, los montos registrados no coinciden con incluidos en las declaraciones tributarias.

Sobre la ausencia de titularidad de una cuenta bancaria para depositar la devolución *-artículo 20 Decreto 2277 de 2012-*, con la solicitud no se adjuntó constancia de titularidad

de la cuenta con expedición no mayor a un mes, y si bien la sociedad afirmó que se encontraba en la lista Clinton desde 2016, ello no está demostrado, ni tampoco el inicio

del proceso de reorganización empresarial ante la Superintendencia de Sociedades y si bien con el recurso de reconsideración la actora adjuntó la constancia de titularidad de una cuenta en el Banco Agrario, es posterior a la solicitud de devolución, y por tanto extemporánea.

Las declaraciones de corrección del 25 de febrero de 2019, adjuntas al recurso de reconsideración, se radicaron en forma virtual y no indican que fueran presentadas con fundamento en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, por lo que tal norma no es aplicable, ni la remisión a la firmeza del artículo 714 del ET a que alude la demandante.

La ley anti trámites no habilita que la contribuyente realice la corrección, que se debe solicitar a la Administración. De ahí que las declaraciones de corrección se rijan por el artículo 588 del ET que, en su texto vigente, otorgó un plazo de dos años contados desde el vencimiento del plazo para declarar, sin que aplique la Ley 1819 de 2016, pues si bien la declaración inicial del bimestre 6 de 2016 se presentó el 20 de enero de 2017 *-con posterioridad a la vigencia de la publicación de dicha norma-*, se hizo antes de la vigencia de los sistemas informáticos SIE, que tuvo lugar el 29 de diciembre de 2017, por lo que rige el término del artículo 588 del ET, anterior a la reforma.

No se continuó el trámite de la solicitud de devolución al tenerse como inválidas las correcciones a las declaraciones privadas de IVA, pues se presentó con fundamento en la declaración de corrección y no en la inicial.

TRÁMITE DE PRIMERA INSTANCIA

En virtud de lo dispuesto en el Decreto 806 de 2020, en concordancia con el inciso final del artículo 181 del CPACA, el Tribunal, mediante auto del 15 de diciembre de 2020, declaró saneado el proceso y la expedición de sentencia anticipada.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Caldas negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas⁶, por lo siguiente:

La relación de impuestos descontables *-Formulario 1439-* que debe presentarse con la solicitud de devolución de saldos a favor, es un requisito de la solicitud y hace parte de la misma, y los errores aritméticos que allí se presenten configuran causal de inadmisión, en los términos del numeral 3 del artículo 857 del ET.

Los actos acusados rechazaron la solicitud de devolución al considerar que el error en la relación de impuestos descontables no se subsanó, pues la corrección de las declaraciones de IVA en que se generaron los saldos a favor objeto de reclamación *-bimestres 4, 5 y 6-* y cuyos datos fueron utilizados por el contribuyente al subsanar el formulario 1439, no eran válidas por extemporáneas.

Aunque la actora alegó que subsanó la solicitud de devolución conforme al artículo 43

de la Ley 962 de 2005, el artículo 857 del ET señala que, «*si para subsanar la solicitud debe*

⁶ La actora no aludió a las costas que le fueron impuestas en la sentencia de primera instancia.

corregirse la declaración tributaria, su corrección no puede efectuarse fuera del término previsto en el artículo 588». Así, como las correcciones a las declaraciones de IVA son extemporáneas, aun cuando la actora considere que las correcciones se dieron por errores de forma, debían efectuarse en el término de dos años establecido en el artículo 588 del ET y, por tanto, se pretendió subsanar los errores advertidos por la DIAN en el auto inadmisorio de la solicitud de devolución, mediante la presentación de una relación de impuestos descontables diferente de las que fueron incorporadas en las respectivas declaraciones de IVA que generaron los saldos a favor.

Por sustracción de materia no hay lugar a pronunciarse sobre la causal de rechazo relacionada con no aportar el certificado de la cuenta bancaria a la que se haría la devolución del saldo a favor.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente:

Los actos acusados vulneraron el debido proceso e infringieron la normativa en que debía fundarse invocada en la demanda, al negar el derecho a la devolución, con la aducida causal de rechazo que no tuvo inadmisión previa, sin tener en cuenta la corrección ni revisar el contenido del formato cuestionado que fue subsanado, ignorando la validez de los denuncios privados. Si la DIAN consideraba que los formularios de las declaraciones corregidas eran inválidos y que eventualmente la declaración no podía ser corregida por asuntos formales, debió continuar con la solicitud de devolución respecto de los demás formularios.

La actora diligenció el formulario nuevamente y lo acompañó de la prueba contable en que discriminó al detalle cada uno de los costos y gastos incluidos en las declaraciones de IVA y allegó los soportes documentales que demuestran la realidad del saldo a favor, que no fue modificado, al igual que el impuesto a cargo tampoco modificado, de manera que podía corregir el formulario.

La DIAN confundió el término de corrección voluntaria de la declaración para la contribuyente, cuando se modifica la liquidación, con el término de firmeza de la declaración que, en este caso es de tres años y se cuenta a partir de la solicitud de devolución, conforme al artículo 714 del ET, modificado por la Ley 1819 de 2016. Así, como la declaración de IVA del sexto bimestre de 2016 se presentó el 20 de enero de 2017, la firmeza se extendió hasta el 20 de enero de 2020.

El certificado de la cuenta bancaria a la cual debía consignarse la devolución no pudo ser aportado con la solicitud, porque la sociedad estaba incluida en la lista Clinton; no obstante, se aportó con el recurso de reconsideración, sin ser valorado por la DIAN.

TRÁMITE DE SEGUNDA INSTANCIA

Comoquiera que no se requirió decretar pruebas en segunda instancia, no se dio traslado para alegar de conclusión -art. 247 CPACA-. Las partes no se pronunciaron y el Ministerio Público guardó silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN rechazó la solicitud de devolución del saldo a favor liquidado en la corrección a la declaración privada de IVA del bimestre 6 de 2016, presentada por AVICAL S.A.

En los términos del recurso de apelación presentado por la actora, apelante única, se debe establecer si procede el rechazo de la solicitud de devolución del saldo a favor liquidado en la declaración del bimestre 6 de ventas de 2016. Al efecto, se debe establecer si se acreditaron las condiciones previstas en la normativa aplicable para el rechazo de la solicitud de devolución.

La contribuyente argumenta que se violó el debido proceso y la normativa que regula las solicitudes de devolución, porque la Administración, sin inadmitir previamente la presentada el 27 de febrero de 2019, ni revisar las correcciones de formatos -sobre los que no indicó los errores en su diligenciamiento-, declaraciones tributarias y demás documentos de soporte, procedió a su rechazo, pese a que el concepto de «*declaración "no válida"*» no es causal de rechazo, y que, si consideraba inválidas las declaraciones corregidas, podía continuar con el proceso de devolución sobre la base de la declaración inicial, teniendo en cuenta que el saldo a favor no se modificó.

La Administración, por su parte, indicó que rechazó la solicitud de devolución por incumplimiento de requisitos legales, en tanto los documentos aportados por la contribuyente no eran coincidentes, se presentaron de forma extemporánea, con posterioridad a la solicitud de devolución, y la declaración de corrección en que se fundamentó dicha solicitud también era extemporánea, dado que no se realizaron en el término previsto en el artículo 588 del ET.

Los artículos 850 y siguientes del ET establecieron el procedimiento para la devolución de saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias, que inicia con la presentación de la respectiva solicitud, la cual debe ser resulta por la autoridad fiscal en el sentido de aceptarla, inadmitirla o rechazarla.

El artículo 857 *ib.*, vigente durante los hechos en discusión⁷, fijó las causales taxativas de rechazo y de inadmisión de las solicitudes de devolución o compensación, así:

Se rechaza cuando:	Se inadmite cuando:
<ul style="list-style-type: none">• Se presente extemporáneamente.• El saldo materia de la solicitud haya sido objeto de devolución, compensación o imputación anterior.• El saldo a favor objeto de solicitud en el caso de exportadores, corresponda a operaciones realizadas antes de cumplirse con el requisito	<ul style="list-style-type: none">• La declaración objeto de devolución o compensación se tenga como no presentada por las causales de que tratan los artículos 580¹⁰ y 650-1 del ET¹¹.• La solicitud se presente sin el lleno de requisitos formales.• La declaración objeto de la devolución o compensación presente error aritmético.

⁷ Con la modificación introducida por el artículo 141 de la Ley 223 de 1995 y la adición del numeral 5 hecha por el artículo 14 de la Ley 1430 de 2010.

¹⁰ «Art. 580. Declaraciones que se tienen por no presentadas. No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración

tributaria, en los siguientes casos: a. Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto. b. Cuando no se suministre la identificación del declarante, o se haga en forma equivocada. c. Cuando no contenga los factores necesarios para identificar las bases gravables. d. Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal».

¹¹ Artículo derogado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003.

<p>de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores⁸.</p> <p>[?] Dentro del término de la investigación previa de la solicitud de devolución o compensación, como resultado de la corrección de la declaración hecha por el contribuyente o responsable, se genera un saldo a pagar.</p> <p>[?] Se pruebe que el proveedor de SCI⁹, a la fecha de presentación de la solicitud, no cumplió con el deber de practicar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos a la fecha de presentación de la solicitud.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Se impute en la declaración objeto de solicitud de devolución o compensación, un saldo a favor del período anterior diferente al declarado. <p>En caso de inadmisión la solicitud, se debe presentar una nueva dentro del mes siguiente, en la cual se subsanen las causales que dieron lugar a su inadmisión, que se entenderá oportuna si se presenta en dicho plazo.</p> <p>En todo caso, si para subsanar la solicitud debe corregirse la declaración tributaria, su corrección no podrá efectuarse fuera del término previsto en el artículo 588.</p> <p>Cuando sobre la declaración que originó el saldo a favor exista requerimiento especial, la solicitud de devolución o compensación solo procederá sobre las sumas que no fueron materia de controversia. Las sumas sobre las cuales se produzca requerimiento especial serán objeto de rechazo provisional, mientras se resuelve sobre su procedencia.</p>
---	---

Caso concreto

El 9 de enero de 2019, la contribuyente solicitó la devolución del saldo a favor liquidado en la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 6 de 2016, por \$970.067.000, la cual se inadmitió el 1.º de febrero de 2019, por incumplimiento de requisitos formales *-no se anexó constancia de la titularidad de la cuenta bancaria ni certificado histórico de la Cámara de Comercio y, los formatos 1460 y 1439 no fueron correctamente diligenciados-*

El 25 de febrero de 2019, la sociedad corrigió la declaración del periodo cuestionado, sin modificar el saldo a favor pedido en devolución, y el 27 de febrero siguiente solicitó nuevamente la devolución de dicho saldo, que fue rechazada por la Resolución 539 del 26 de marzo de 2019, al señalar que si bien Avical diligenció en debida forma el formato 1460, *«siguió incumpliendo con algunos requisitos de la primera solicitud (...) y adicionalmente se encontró otra nueva causal de inadmisión»*, pues, en su orden, no aportó constancia de titularidad de cuenta bancaria, ni certificado histórico de la Cámara de Comercio, el formato 1439 *-relación de impuestos descontables-* no se diligenció en debida forma¹² y la solicitud se presentó respecto de una declaración no válida, pues *«se trata de una corrección presentada con posterioridad a los dos años del vencimiento del plazo para declarar»*.

Con el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto que rechazó la solicitud de devolución, se aportó: i) constancia de la titularidad de la cuenta bancaria del Banco Agrario de Colombia y certificado histórico de la Cámara de Comercio y, ii) formato 1439 diligenciado conforme la liquidación practicada en la declaración corregida, junto con los documentos contables que soportaban la relación de descontables del bimestre.

No obstante, mediante Resolución 001893 del 13 de marzo de 2020, la DIAN confirmó la decisión de rechazar la solicitud de devolución, por considerar que: i) la constancia de titularidad de cuenta bancaria expedida por el Banco Agrario el 2 de mayo de 2019, es extemporánea al ser posterior a la solicitud de devolución del 27 de febrero de 2019 y; ii) los montos del formato 1439 no coinciden con *«la declaración válidamente presentada [declaración inicial]»* y, iii) la declaración de corrección se considera *«no válida»* por

extemporánea.

⁸ Conforme con el artículo 19 de la Ley 863 de 2003, el Registro Nacional de Exportadores se entiende como Registro Único Tributario.

⁹ Sociedades de Comercialización Internacional.

¹² El acto demandado no indicó las razones por las cuales consideró que el formato 1439 estaba indebidamente diligenciado.

De los hechos expuestos se considera improcedente la decisión de rechazar el saldo a favor liquidado por la contribuyente respecto del bimestre 6 de 2016, por lo siguiente:

En cuanto a la incorporación de pruebas al proceso, el artículo 744 *ib.* prevé que deben formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información, haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación, **haberse acompañado al memorial del recurso o pedido en éste**, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias¹³, lo cual indica que con el recurso de reconsideración la contribuyente puede incorporar las pruebas que considere pertinentes, las cuales deben ser valoradas por la autoridad fiscal por constituir una garantía del debido proceso y de los derechos de defensa y de contradicción. Además, la Sala ha dicho que¹⁴ «*con la demanda se pueden presentar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido -como ocurre en este caso-, lo cual exige que el juez las valore y determine si cumplen la finalidad llevar certeza en relación con los hechos que se pretenden demostrar*».

Lo anterior implica que con el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto que rechazó la solicitud de devolución, la contribuyente podía presentar las pruebas para demostrar el derecho pretendido a la devolución del saldo a favor, que para efectos de lo discutido incluyen la constancia de la titularidad de la cuenta bancaria del Banco Agrario de Colombia, el certificado histórico de la Cámara de Comercio y el formato 1439 debidamente diligenciado *-junto con los documentos contables que lo soportaban-* y que la Administración debió valorar para fundar su decisión, en desarrollo del debido proceso y de los derechos de defensa y de contradicción.

Sin embargo, la entidad demandada no valoró los documentos presentados para acreditar el derecho a la devolución, pues se limitó a afirmar que la constancia de titularidad de la cuenta bancaria era posterior a la solicitud de devolución, lo que desconoce la oportunidad procesal para aportar pruebas, y que los valores del formato 1439 *-relación de impuestos descontables-* no coincidían con los registrados en la declaración válidamente presentada, aspecto sobre el cual no precisó ni menos aún identificó cuáles eran los errores en que supuestamente incurrió la contribuyente en su diligenciamiento.

Sobre este punto, si la DIAN consideraba que existía un error o falta de requisitos frente a los impuestos descontables denunciados por la contribuyente debió suspender el término de para devolver, conforme a lo previsto por el numeral 2 del artículo 857-1 del ET¹⁵, a fin de realizar las verificaciones pertinentes, esto es, como lo ha expresado la Sección, adelantar «*la correspondiente investigación por parte del área de fiscalización para establecer la realidad de la situación fiscal y no el rechazo de la solicitud*»¹⁶, acorde con la jurisprudencia, en cuanto a que «*si la administración desea controvertir el saldo a favor debe iniciar un procedimiento de revisión de la declaración respectiva*»¹⁷.

¹³ Sentencias del 4 de octubre de 2018, Exp 19778, del 5 de febrero de 2019, Exp. 20851, del 12 de febrero de 2019, Exp.

22156 y del 5 de marzo de 2020, Exp. 21687, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁴ Sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 21061, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁵ «Art. 857-1. Investigación previa a la devolución o compensación. El término para devolver o compensar se podrá suspender hasta por un máximo de noventa (90) días, para que la División de Fiscalización adelante la correspondiente investigación, cuando se produzca alguno de los siguientes hechos: (...) 2.- Cuando se verifique que alguno de los impuestos descontables denunciados por el solicitante no cumple los requisitos legales para su aceptación, o cuando sean inexistentes, ya sea porque el impuesto no fue liquidado, o porque el proveedor o la operación no existe por ser ficticios (...).»

¹⁶ Sentencia del 3 de junio de 2021, exp. 24356, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁷ Sentencia del 7 de mayo de 2020, exp. 22842, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

En línea con lo anterior, la autoridad fiscal no podía negar la devolución por considerar que «se encontró otra nueva causal de inadmisión¹⁸» relacionada con la extemporaneidad de la corrección a la declaración tributaria del bimestre 6 de 2016, porque además de que el procedimiento de devolución no fue establecido para declarar «no válida» la corrección a la declaración, tal circunstancia no hace parte de las causales de rechazo de la solicitud previstas en el artículo 857 del ET y, en todo caso, pudo continuar el trámite de la devolución sobre la base de la declaración inicial del 20 de enero de 2017, cuyo saldo a favor no fue objeto de modificación por la contribuyente o la Administración y se presume veraz, teniendo en cuenta que el proceso de inadmisión y el proceso de rechazo adelantado, son uno solo.

Así las cosas, la DIAN violó el debido proceso al negar la devolución del saldo a favor liquidado por en la declaración del bimestre 6 de 2016 y, por tanto, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, ordenará la devolución de la suma de \$970.067.000, correspondiente al saldo a favor liquidado en la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 6 de 2016, junto con los intereses corrientes y moratorios establecidos en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario, por remisión de los artículos 850 y 855 ib.¹⁹.

Para la devolución del saldo a favor referido se tendrá en cuenta que²⁰: i) los intereses corrientes se deben liquidar desde el 30 de marzo de 2019²¹, fecha de notificación de la Resolución 539 del 26 de marzo de 2019, mediante la cual se rechazó la solicitud de devolución, hasta la fecha de ejecutoria de esta providencia, con la precisión de que, conforme con lo previsto en el parágrafo 2 del artículo 634 del ET²², los intereses corrientes a cargo de la DIAN se suspenden después de dos años contados a partir de la admisión de la demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, en el caso, el 17 de septiembre de 2022, pues la demanda se admitió el 17 de septiembre de 2020²³ y, ii) los intereses moratorios, desde el día siguiente a la ejecutoria de esta providencia, hasta la fecha en que se efectúe el pago.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso²⁴, no se condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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,

¹⁸ No advertida en el auto que inadmitió la solicitud de devolución.

¹⁹ Sentencias del 21 de febrero de 2019, Exp. 23123, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 11 de junio de 2020, Exp. 23212, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, entre otras.

²⁰ En el mismo sentido, sentencia del 29 de abril de 2021, exp. 25330, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²¹ Fls. 68 y 115 vto. del c. a.

²² Incluido por el art. 278 de la Ley 1819 de 2016.

²³ Índice 2 Samai.

²⁴ C.G.P. «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...). 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.*».

FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 23 de junio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas. En su lugar, se dispone:

DECLARAR la nulidad de la Resolución 539 del 26 de marzo de 2019, expedida por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Manizales y de la Resolución 001893 del 13 de marzo de 2020, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

A título de restablecimiento del derecho, **ordenar** a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN **devolver** a AVICAL S. A. EN REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL, el saldo a favor registrado en la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 6 de 2016, en la suma de NOVECIENTOS SETENTA MILLONES SESENTA Y SIETE MIL PESOS M/CTE (\$970.067.000), con intereses corrientes y moratorios, conforme a lo señalado en la parte motiva de esta providencia.

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA