



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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., veinte (20) de septiembre de dos mil veinticuatro (2024)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2020-00068-01 (28201)  
**Demandante:** AICA TGL SAS  
**Demandado:** DIAN  
**Temas:** Declaración retención en la fuente. Pago por compensación.  
Artículo 57 [parágrafo 3] de la Ley 1739 de 2014.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 7 de septiembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas<sup>1</sup>.

**ANTECEDENTES**

Los días 14 de mayo, 14 de junio y 8 de julio de 2013, **AICA TGL SAS**<sup>2</sup>, presentó sin pago las declaraciones de retención en la fuente de los periodos 4, 5 y 6 del año 2013, en las que registró los siguientes valores:

Periodo	Formulario	Total retenciones	Sanciones	Total retenciones más sanciones	Folio c.a.
4	3507746027871	919.453.000	0	919.453.000	53
5	3507749116180	782.162.000	0	782.162.000	54
6	3507751108058	797.767.000	0	797.767.000	55

El 24 de febrero de 2014, la sociedad presentó nuevamente sin pago las referidas declaraciones, liquidando sanciones por extemporaneidad, así:

Periodo	Formulario	Formulario anterior	N° adhesivo	Total retenciones	Sanciones	Total retenciones más sanciones	Folio c.a.
4	3507766351334	3507746027871	91000221354969	919.453.000	459.726.000	1.379.179.000	56
5	3507766351341	3507749116180	91000221355150	782.162.000	351.973.000	1.134.135.000	57
6	3507766351359	3507751108058	91000221355333	797.767.000	319.107.000	1.116.874.000	58

El 1.º de abril de 2014, la contribuyente elevó una solicitud de compensación<sup>3</sup> del saldo a favor registrado en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2012 (\$6.144.061.000)<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Índice 19 en Samai. Primera instancia.

<sup>2</sup> Antes, Intcomex Colombia Ltda.

<sup>3</sup> Fls. 128-129 c.p.

<sup>4</sup> Fl. 114 c.a.



El 15 de octubre de 2014, la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, mediante la Resolución 6282-0961<sup>5</sup>, corregida por la Resolución 633-0029 del 13 de noviembre de 2014<sup>6</sup>, compensó el saldo a favor de la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2012<sup>7</sup>, con los valores indicados en las declaraciones del 24 de febrero de 2014, de la siguiente manera:

COMPENSAR A:	PERIODO	DECLARACIÓN	IMPUESTO	SANCIÓN
RETEFUENTE	ABRIL DE 2013	9100022135496	\$ 919.453.000,00	\$ 459.726.000,00
RETEFUENTE	MAYO DE 2013	9100022135515	\$ 782.162.000,00	\$ 351.973.000,00
RETEFUENTE	JUNIO DE 2013	9100022135533	\$ 797.767.000,00	\$ 319.107.000,00
[...]				
<b>TOTAL A COMPENSAR:</b>				\$ 6.144.061.000,00

El 10 de febrero de 2015, la contribuyente presentó nuevamente las declaraciones de retención en la fuente de los periodos 4<sup>8</sup>, 5<sup>9</sup> y 6<sup>10</sup> del año 2013, sin liquidar sanción por extemporaneidad, con fundamento en el artículo 57 [parágrafo 3] de la Ley 1739 de 2014.

El 27 de febrero de 2015, la sociedad solicitó el decaimiento parcial de las Resoluciones 6282-0961 del 15 de octubre de 2014, y 633-0029 del 13 de noviembre de 2014<sup>11</sup>, petición negada por oficio 1-31-201-243-0148 del 9 de marzo de 2015<sup>12</sup>.

Los días 13 y 26 de julio de 2018<sup>13</sup>, presentó solicitudes de devolución por pago en exceso (*sanciones de extemporaneidad*) de las declaraciones de retención en la fuente de los periodos 4, 5 y 6 del año 2013, negadas por medio de las Resoluciones 6283-0057<sup>14</sup> y 6283-0056<sup>15</sup> del 21 de septiembre de 2018, y 6283-0690<sup>16</sup> del 26 de septiembre de 2018, actos que, recurridos en reconsideración, fueron confirmados por las Resoluciones 007369<sup>17</sup>, 007370<sup>18</sup>, y 007371<sup>19</sup> del 20 de septiembre de 2019.

## DEMANDA

**AICA TGL SAS**, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones<sup>20</sup>:

- A. Que se declare la **nulidad total** de las **Resoluciones Nos. 6283-0057 del 21 de septiembre de 2018, 6283-0056 del 21 de septiembre de 2018 y 6283-0690 del 26 de septiembre de 2018**, proferidas por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes por medio de las cuales se negaron las solicitudes de devolución por pago en exceso respecto de las declaraciones de

<sup>5</sup> Fls. 49-50 c.a.

<sup>6</sup> Fls. 51-52 c.a.

<sup>7</sup> Fl. 114 c.p.

<sup>8</sup> Fl. 3 c.a.

<sup>9</sup> Fl. 4 c.a.

<sup>10</sup> Fl. 5 c.a.

<sup>11</sup> Fls. 63 a 75 c.a.

<sup>12</sup> Fls. 77-78 c.a.

<sup>13</sup> Fls. 1-2 c.a.

<sup>14</sup> Fls. 45 a 49 c.a.

<sup>15</sup> Fls. 52 a 55 c.a.

<sup>16</sup> Fls. 58 a 61 c.a.

<sup>17</sup> Fls. 90 a 95 c.a.

<sup>18</sup> Fls. 98 a 103 c.a.

<sup>19</sup> Fls. 106 a 111 c.a.

<sup>20</sup> Fl. 7 c.p.



retención en la fuente de los periodos 4, 5 y 6 del año gravable 2013, respectivamente, y de las **Resoluciones Nos. 007369, 007370 y 007371, emitidas el 20 de septiembre del 2019**, proferidas por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN mediante las cuales se resolvió los recursos de reconsideración interpuestos.

- B. Que a título de **restablecimiento del derecho** se ordene la devolución de las sumas pagadas en exceso por la Compañía respecto de las declaraciones de retención en la fuente de los periodos 4º (abril), 5º (mayo) y 6º (junio) del año gravable 2013, por la suma de **\$1.130.806.000**.
- C. Que se ordene la liquidación y pago de los intereses legales, a una tasa del 6% anual expresamente contemplada en el artículo 1617 del Código Civil [...] que se hayan causado desde la fecha del pago de lo no debido que realizó la Compañía, hasta la fecha del vencimiento del plazo con que la Administración cuenta para ordenar la devolución de lo indebidamente pagado.
- D. Que se reconozcan, liquiden y paguen los intereses corrientes que se causaron entre la fecha en que se negaron las solicitudes de devolución, hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor de conformidad con lo previsto en el artículo 863 del E.T.
- E. Que se reconozcan, liquiden y paguen los intereses moratorios que se causaron desde la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación de conformidad con lo previsto en el artículo 863 del E.T.».

Invocó como normas violadas, las que se enuncian a continuación:

- Artículos 13 y 95 [9] de la Constitución Política;
- Artículo 580-1 del Estatuto Tributario y,
- Artículo 57 [parágrafo 3] de la Ley 1739 de 2014

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

La Administración inaplicó el artículo 580-1 del ET, al darle validez a unas declaraciones que se entienden ineficaces, arrogándose facultades no previstas en la ley y contrariando la norma procedimental. Como lo indicó el Consejo de Estado, las declaraciones iniciales de retención en la fuente, al igual que sus respectivas correcciones son ineficaces, por haber sido presentadas sin pago y no haberse radicado solicitud de compensación dentro de los seis meses siguientes a su presentación, lo cual desvirtúa que la sociedad incumplió los requisitos formales exigidos por la Ley 1739 de 2014.

La contribuyente definió en las segundas declaraciones que eran correcciones de las primeras, recibidas en el sistema «MUISCA» como corrección hasta el 10 de marzo de 2015, fecha en la que, de oficio y amparada en la ley anti trámites, la DIAN señaló a aquellas como iniciales, procedimiento rechazado por la sociedad, como consta en el documento «detalle de obligación» que, para el 15 de octubre de 2014, fecha en la que se adicionó el registro «Formato Interno de Devolución Compensación», registraba que dichas declaraciones estaban en estado «no válida por ineficaz».

No le era dable a la Administración desconocer la ineficacia de las declaraciones y corregirlas de oficio, al enterarse que la compañía se acogió al beneficio tributario, pues atentó contra la seguridad jurídica y el principio de confianza legítima que surgió



para esta cuando entendió que las declaraciones que presentó el 24 de febrero de 2014, en las que liquidó sanción por extemporaneidad, eran correcciones, procediendo a subsanar, en virtud del beneficio regulado en el artículo 57 [parágrafo 3] de la Ley 1739 de 2014, las declaraciones ineficaces por los periodos 4, 5 y 6 de 2013.

La DIAN desconoció que la actora acreditó los requisitos del artículo 57 [parágrafo 3] de la Ley 1739 de 2014, para acceder al beneficio tributario, que la exoneraba de sanciones e intereses de mora, toda vez que la ineficacia se configuró cuando la sociedad presentó las declaraciones iniciales (14 de mayo, 14 de junio y 8 de julio de 2013) y las correcciones (24 de febrero de 2014) sin pago, y el 10 de febrero de 2015, esto es, antes del 30 de octubre de 2015, presentó las declaraciones de los periodos 4, 5 y 6 del año 2013, vigencias gravables anteriores al 1.º de enero de 2015.

La autoridad fiscal excedió las facultades previstas en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, al corregir de oficio las declaraciones de retención en la fuente presentadas el 24 de febrero de 2014, retirando la marca de la casilla 25 del formulario que señalaba «corrección», y eliminando de la casilla 26 el número del formulario de la declaración inicial que se corregía, para enervar un vicio de ineficacia aplicable de pleno derecho, desconociendo que tales declaraciones, al ser también ineficaces, no existen y no producen efectos jurídicos. La compañía, conforme al inciso final de dicho artículo, presentó escrito de objeciones contra la corrección de oficio hecha por la DIAN, lo que genera que la declaración, así corregida, no reemplace para efectos legales la presentada por la contribuyente.

Si en gracia de discusión se acepta que las correcciones del 24 de febrero de 2014 son eficaces, la actora cumplió los requisitos del artículo 57 [parágrafo 3] de la Ley 1739 de 2014, pues conforme a la interpretación de la norma existían declaraciones iniciales ineficaces, con independencia de que para el 1.º de enero de 2015 estuvieran subsanadas; no aplicar el beneficio vulnera los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria.

Si bien se emitió una resolución que ordenó compensar el saldo a favor generado en renta del año 2012, con las declaraciones ineficaces, este acto administrativo debió reconocer dicho pago, pero respecto de las declaraciones presentadas el 15 de febrero de 2015, en las que no se liquidaron sanciones e intereses, en virtud del beneficio contemplado en la Ley 1739 de 2014.

Las sumas indebidamente compensadas por sanciones de extemporaneidad constituyen un pago en exceso susceptible de devolución, junto con los intereses legales, corrientes y moratorios causados durante el proceso de devolución.

## OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda y solicitó el reconocimiento de costas, con fundamento en lo siguiente<sup>21</sup>:

Se negaron las solicitudes de devolución por pago en exceso al comprobar que, previo a la expedición del artículo 57 [parágrafo 3] de la Ley 1739 de 2014, existieron

<sup>21</sup> Carpeta 1 expediente digital



declaraciones de retención en la fuente eficaces, como las presentadas el 24 de febrero de 2014, por lo que no se cumplía el requisito para acceder al beneficio.

El 1º. de abril de 2014, la sociedad presentó solicitud de compensación del saldo a favor originado en la declaración de renta del año 2012, en la que incluyó las declaraciones del 24 de febrero de 2014, obteniendo pronunciamiento favorable a través de las Resoluciones 6282-0961 del 15 de octubre de 2014, y 683-0029 del 13 de noviembre de 2014, reputándose eficaces; por ello, las casillas de corrección de estas declaraciones se modificaron en aplicación del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, corrección comunicada el 10 de marzo de 2015 y frente a la cual, si bien se presentó objeción, la respuesta fue negativa. Aunque la sociedad solicitó el decaimiento parcial de las resoluciones por las cuales se efectuó la compensación, la Administración negó dicha petición, siendo válidas las compensaciones realizadas.

No se desconoce el artículo 580-1 del ET y la jurisprudencia, por cuanto la ineficacia de las declaraciones del 14 de mayo, 14 de junio y 8 de julio de 2013, es insubsanable; la eficacia de las declaraciones del 24 de febrero de 2014, provino del pago por compensación, por lo que no es acertado alegar que eran ineficaces, y que por las presentadas el 10 de febrero de 2015, no estaba obligada a liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, con fundamento en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, norma que exige que se cuente con una declaración «ineficaz» anterior, para que se pueda presentar otra declaración antes del 30 de octubre de 2015, sin liquidar y pagar sanción por extemporaneidad.

No es de recibo que la actora señale que el «*Instructivo para el diligenciamiento de la declaración mensual de retenciones en la fuente*» la indujo a error, pues las opciones para diligenciar la corrección son para casos en los que las iniciales se reputen válidas y eficaces, por lo que las declaraciones del 24 de febrero de 2014, al ser iniciales en atención al pago por compensación, son eficaces. Así, las declaraciones que la actora identificó como de corrección, se ajustaron de oficio (*casillas 25 y 26*) conforme al artículo 43 de la Ley 962 de 2005, sin que la Administración excediera sus facultades. No es cierto que, por haber formulado objeciones, no opere dicha corrección.

No procede la devolución del pago en exceso, porque lo sufragado por compensación respecto de las declaraciones del 24 de febrero de 2014, tenía justa causa legal, sin estar exonerada la contribuyente de pagar la sanción por extemporaneidad, dado que el beneficio, posteriormente contemplado en el artículo 57 [parágrafo 3] de la Ley 1739 de 2014, aplicaba solo para quienes, a partir del 1º. de enero de 2015 tuvieran declaraciones ineficaces, lo que no ocurrió, pues para la entrada en vigencia de la ley las retenciones de dichos periodos no estaban pendientes de pago.

Acoger la tesis de la demandante implica que todos los contribuyentes que hubieran pagado sus declaraciones de retención en la fuente con intereses y sanciones, antes de la vigencia de la Ley 1739 de 2014, tendrían pagos en exceso, por el hecho de presentar nuevamente declaraciones sin liquidar sanción ni intereses, conclusión que contraría los principios de irretroactividad de la ley tributaria y de seguridad jurídica.

El juicio de legalidad versa sobre las resoluciones que negaron las solicitudes de devolución por pago en exceso y de sus actos confirmatorios, y no sobre las resoluciones que efectuaron la compensación, que se presumen legales mientras no



sean revocadas o anuladas por autoridad competente, conforme al artículo 91 CPACA, sin que sean objeto del control.

No se vulneraron los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, porque la sociedad, al tener una declaración eficaz pagada por compensación, no podía acceder al beneficio establecido en el artículo 57 [parágrafo 3] de la Ley 1739 de 2014.

No se discute la intención de la sociedad de estar al día en sus obligaciones fiscales, porque previo a la Ley 1739 de 2014, registró en las declaraciones del 24 de febrero de 2014 sanciones por extemporaneidad, y presentó una solicitud que motivó la resolución de compensación, de manera que, para el año 2015, no podía acceder al beneficio invocado.

La Administración no debe pagar intereses por no estar probado el pago en exceso efectuado con anterioridad a la Ley 1739 de 2014, sin que pueda argumentarse que con la expedición de esta lo pagado por concepto de sanciones carece de fundamento legal, y que hubo un pago en exceso con una consecuente causación de intereses.

### TRÁMITE EN PRIMERA INSTANCIA

Por auto del 28 de febrero de 2023<sup>22</sup>, se puso de presente que no se propusieron excepciones previas, se incorporaron al proceso las pruebas allegadas por las partes y se dio traslado para alegar de conclusión. El litigio se concretó en establecer: «[...] si los actos demandados se encuentran viciados de nulidad por indebida valoración probatoria, para lo cual, se analizará la eficacia de las declaraciones de Retención en la Fuente de los periodos 4, 5 y 6 del periodo gravable 2013, así como sus correcciones, al haberse presentado sin pago, y, además, si la autoridad tributaria se excedió en sus funciones para realizar de manera oficiosa las correcciones de las declaraciones. [...] Determinar si se cumple con los requisitos establecidos para ser sujeto del beneficio tributario de exoneración del pago de sanciones e interese moratorios, previsto en el parágrafo 3º del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014. [...] En caso de prosperar alguno de los problemas jurídicos antes expuestos, se verificará la procedencia del reconocimiento de intereses por el pago en exceso».

### SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, por lo siguiente<sup>23</sup>:

Cuando una declaración de retención en la fuente no produce efectos, el agente retenedor incumple el deber formal de declarar, y al hacerlo por fuera del plazo previsto para ello debe autoliquidar sanción por extemporaneidad; si bien las declaraciones del 14 de mayo, 14 de junio y 8 de julio de 2013 son ineficaces por presentarse sin pago, tal circunstancia no eximió a la demandante de acreditar el deber de declarar presentando, el 24 de febrero de 2014, las declaraciones de los periodos 4, 5 y 6 de 2013, inicialmente sin pago, y posteriormente sufragadas por la compensación de deudas solicitada por la sociedad y aceptada por la DIAN, sin que sea de recibo que pretenda desconocerlas.

<sup>22</sup> Documento 5 expediente digital

<sup>23</sup> Índice 19 en Samai. Primera instancia.



Aunque las declaraciones del 14 de mayo, 14 de junio y 8 de julio de 2013 son ineficaces, ni la Administración, ni el contribuyente, pueden omitir que con las declaraciones del 24 de febrero de 2014 se liquidó y pagó la correspondiente sanción, y que estas últimas se presentaron como correcciones de declaraciones ineficaces, situación corregida de oficio por la DIAN, la cual modificó las casillas 25 (*Cód. 1*) y 26 (*No. formulario anterior*) dejándolas en blanco, conforme al artículo 43 de la Ley 962 de 2005; si bien se objetó la decisión, tal objeción no fue aceptada, y sobre el acto que resolvió de fondo la corrección de oficio realizada por la Administración, no se advierte que haya sido demandado, por lo que no puede ser objeto de pronunciamiento.

Como las declaraciones del 24 de febrero de 2014 no pueden tenerse como ineficaces en los términos del artículo 580-1 del ET, dado que se presentaron con pago total (*retenciones y sanciones*), para la fecha en que se incorporó al ordenamiento jurídico el artículo 57 [*parágrafo 3*] de la Ley 1739 de 2014, esto es, el 23 de diciembre de 2014, la actora no podía predicar ineficacia alguna y, por tanto, no procedía la presentación de nuevas declaraciones por los mismos conceptos, para efectos de acogerse al beneficio, siendo improcedente la devolución de pago en exceso, que se negó por no tener derecho al beneficio tributario, sin que se vulnerara el principio de igualdad.

## RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** solicitó revocar la sentencia de primera instancia y acceder a las pretensiones de la demanda<sup>24</sup>.

La DIAN y el *a quo* desconocen que: *i*) las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago son ineficaces, al igual que sus respectivas correcciones, lo cual ha sido señalado por el Consejo de Estado; *ii*) la sociedad cumplió los requisitos para acceder al beneficio previsto en el artículo 57 [*parágrafo 3*] de la Ley 1739 de 2014, pues existían declaraciones ineficaces (*las iniciales, presentadas el 14 de mayo, el 14 de junio y el 8 de julio de 2013, y sus correcciones*); *iii*) las resoluciones que compensaron las sumas pedidas en devolución con las declaraciones ineficaces son nulas y, *iv*) se causaron intereses legales, corrientes y moratorios en favor de la sociedad. Sobre estos cargos se insiste en los argumentos de la demanda.

La sociedad debió volver a presentar las declaraciones con pago, pero inexistiendo una primera declaración, y la DIAN, teniendo vigente la inicial al presentar la segunda declaración, provocó que la segunda fuera una «*corrección*», no una inicial. Además, la corrección que realizó de oficio, con la finalidad de evitar que la compañía materializara el beneficio tributario al cual pretendía acogerse vulnerando el principio de confianza legítima, solo tiene efectos desde la fecha en que se produjo y hacia el futuro; no puede tener efectos retroactivos un acto inexistente, por lo que, al presentar una segunda declaración, existía una primera declaración ineficaz.

La interpretación de las normas hecha por la DIAN y acogida por el *a quo*, al indicar que las declaraciones de corrección son válidas por haber sido pagadas mediante compensación del saldo a favor de la declaración de renta del año 2012, y al haber sido tomadas como declaraciones iniciales por cuenta de la corrección de oficio realizada por la demandada, conforme al artículo 43 de la Ley 962 de 2005, no son

<sup>24</sup> Documento 24 expediente digital.



acordes a derecho, porque el artículo 580-1 del ET es claro al indicar que una declaración presentada sin pago no produce efectos legales, por lo cual, las correcciones de estas tampoco lo producirán. Además, no le es dado a la Administración corregir de oficio una declaración en virtud del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, para darle efectos legales a la misma, porque ello implica una extralimitación en sus facultades legales, al utilizar este mecanismo para otorgar validez jurídica a una declaración que de pleno derecho es ineficaz.

La sociedad cumplió los requisitos para acceder al beneficio consagrado en el artículo 57 [parágrafo 3] de la Ley 1739 de 2014; aunque presentó en término las declaraciones de retención en la fuente de los períodos 4, 5 y 6 del año 2013, lo hizo sin pago y sin radicar solicitud de compensación dentro de los 6 meses siguientes a la presentación de esta, dándoles, según el artículo 580-1 del ET, la connotación de ineficaces.

Lo que la norma exigía para acogerse a este beneficio es que, a 30 de octubre de 2015, se presentaran nuevamente las declaraciones de retención en la fuente de períodos anteriores al 1.º de enero de 2015, sobre los cuales se haya configurado la ineficacia consagrada en el artículo 580-1 del ET, como ocurre con las tres declaraciones presentadas por la actora.

Si bien el 24 de febrero de 2014, la sociedad presentó las declaraciones de corrección de retención en la fuente de los períodos 4, 5 y 6 del año 2013, en las que se establecieron las retenciones a cargo y se liquidó sanción por extemporaneidad, sobre estas correcciones no se efectuó pago alguno, lo que conllevó a que tuvieran la misma suerte de las declaraciones iniciales, es decir, la ineficacia.

Aun cuando se profirió resolución de compensación sobre dichos períodos, la autoridad fiscal desconoció que: *i)* las declaraciones iniciales y sus correcciones eran ineficaces por imperio de la ley, sin que puedan constituir un título para que se resolviera su pago mediante compensación y, *ii)* en el sistema de la DIAN aparecían las declaraciones iniciales y las correcciones en estado de «no válida por ineficaz». De esta manera, las declaraciones presentadas el 10 de febrero de 2015, cumplen los requisitos para acceder al beneficio que exonera a la compañía al pago de sanciones e intereses moratorios.

El fallo debe ser revocado, pues desconoció lo establecido en los artículos 43 de la Ley 962 de 2005, y 57 [parágrafo 3] de la Ley 1739 de 2014, al haber permitido que la DIAN le diera efectos jurídicos a una declaración de corrección ineficaz que tomó como inicial, extralimitando sus facultades con la única intención de inaplicar un beneficio establecido por la ley.

La interpretación acogida por el *a quo* frente a la vulneración del principio de igualdad es errónea, pues desconoce que la sociedad estaba en desigualdad frente a los demás contribuyentes que, encontrándose en el mismo supuesto de hecho por la configuración de la ineficacia, pudieron acogerse al beneficio fiscal.

Se insiste en la nulidad de las resoluciones de compensación, cuyo decaimiento se solicitó, porque la DIAN debió aplicar los pagos a las declaraciones presentadas al amparo del beneficio tributario que condonaba el pago de sanciones e intereses moratorios. De esta manera, el pago en exceso derivó de la declaración de retención en la fuente presentada en virtud del beneficio tributario, respecto de la cual no se



liquidó sanción e intereses de mora. El Tribunal desconoció que lo que procedía era ordenar la devolución de lo pagado en exceso, en aplicación del beneficio establecido en el parágrafo 3 del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 y que, en consecuencia, no había lugar al pago de sanciones.

## TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

Por auto del 22 de noviembre de 2023<sup>25</sup>, se admitió el recurso de apelación interpuesto por la actora y se concedió el término previsto en el artículo 247 [4 a 6] del CPACA, para que los sujetos procesales se pronunciaran, sin manifestación de las partes.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de las resoluciones que negaron las solicitudes de devolución por pago en exceso, presentadas por **AICA TGL SAS**.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante y apelante única, se debe determinar si las declaraciones de retención en la fuente de los periodos 4, 5 y 6 del año 2013, reunieron los requisitos previstos en el artículo 57 [parágrafo 3] de la Ley 1739 de 2014, para acceder a la condición especial de pago allí prevista y, en consecuencia, si proceden las solicitudes de devolución por pago en exceso (*sanciones por extemporaneidad*) elevadas por la actora.

Las resoluciones acusadas negaron las solicitudes presentadas por la actora para obtener la devolución de \$459.726.000, \$351.973.000 y \$319.107.000, sumas correspondientes, en su orden, a las sanciones por extemporaneidad autoliquidadas en las declaraciones de retención en la fuente de los periodos 4<sup>26</sup>, 5<sup>27</sup> y 6<sup>28</sup> de 2013 presentadas el 24 de febrero de 2024, que la Administración tuvo como válidas, al haber sido pagadas por la compensación del saldo a favor declarado en renta por el año 2012, conforme a la petición elevada por la demandante antes de la vigencia del artículo 57 [parágrafo 3] de la Ley 1739 de 2014, con lo cual se concluyó que no procedía el beneficio consagrado en dicha norma, actuación avalada por el *a quo*.

Para la recurrente, la Administración y el Tribunal inaplicaron el artículo 580-1 del ET, pues desconocieron que: *i*) que las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago son ineficaces, al igual que sus respectivas correcciones; *ii*) la sociedad cumplió los requisitos para acceder al beneficio tributario previsto en el artículo 57 [parágrafo 3] de la Ley 1739 de 2014, pues existían declaraciones ineficaces (*las iniciales, presentadas el 14 de mayo, el 14 de junio y el 8 de julio de 2013, y sus correcciones*); *iii*) las resoluciones que compensaron las sumas solicitadas en devolución con las declaraciones ineficaces adolecen de nulidad y, *iv*) se causaron intereses legales, corrientes y moratorios en favor de la sociedad.

<sup>25</sup> Índice 5 en Samai.

<sup>26</sup> Fl. 56 c.a.

<sup>27</sup> Fl. 57 c.a.

<sup>28</sup> Fl. 58 c.a.



El artículo 580-1 del ET<sup>29</sup>, en la versión de la Ley 1430 de 2010 -*que aplica a los periodos discutidos [4, 5 y 6 del año 2013]*-, establece que las declaraciones de retención en la fuente que se presenten sin pago total no surten efectos, sin necesidad de un acto administrativo que así lo declare, con lo cual, el agente retenedor queda inmerso en la omisión del deber formal de declarar. No obstante, la misma disposición estableció que tal consecuencia jurídica no aplica para aquellos agentes retenedores titulares de un saldo a favor igual o superior a 82.000 UVT (\$2.200.962.000<sup>30</sup>), susceptible de compensar con las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago, siempre que la solicitud de compensación se eleve dentro de los 6 meses siguientes a la presentación de las respectivas declaraciones. Si el agente retenedor, no solicita la compensación en ese término, o la misma es rechazada por la Administración, las declaraciones de retención en la fuente resultan ineficaces de pleno derecho.

Así, cuando una declaración de retención en la fuente no produzca efectos, el agente retenedor debe cumplir su deber formal de declarar y pagar la respectiva retención en la fuente y, al hacerlo por fuera del plazo previsto para ello, debe autoliquidar la sanción por extemporaneidad y los intereses de mora correspondientes.

La Sala se ha referido al alcance y definición del «*pago total*» previsto en el artículo 580-1, a partir de las precisiones hechas por la Corte Constitucional en la sentencia C-102 de 2015, que se pronunció sobre su constitucionalidad, la cual sostuvo que: «[...] para que se entienda que los sujetos de la norma cumplieron con su obligación de declarar la retención en la fuente debieron haberla presentado con el pago total de las sumas declaradas. En otras palabras, la norma demandada está estableciendo que **el pago constituye una condición necesaria para el adecuado cumplimiento de la obligación tributaria de declarar. El pago es, entonces, una condición concomitante con la obligación de declarar la retención en la fuente**». Se resalta.

Conforme a lo precisado por la Corte, la Sala señaló que «cuando dicha declaración no se presenta con el pago, se entiende que el agente retenedor no ha cumplido con su obligación y que, **para que se entienda que los sujetos de la norma cumplieron con su obligación de declarar la retención en la fuente debieron haberla presentado con el pago total de las sumas declaradas**<sup>31</sup>». Se resalta.

Asimismo, consideró que «la **norma exigía no solo la presentación de la declaración de retención en la fuente, sino que era necesario su pago simultáneo so pena de entenderse incumplido el deber formal de declarar**, pago que, como ya se vio, incluía todos los conceptos consignados en la respectiva declaración, esto, es impuestos, retenciones, intereses moratorios y sanciones»<sup>32</sup>. Se resalta.

En esta providencia, se precisó que «la sujeción de la validez de la declaración a su pago total configura una medida legislativa de coacción para lograr la presentación y pago de las declaraciones

<sup>29</sup> «Art. 580-1. Adicionado por el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010. Las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.

Lo señalado en el inciso anterior no se aplicará cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente. Para tal efecto el saldo a favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración.

El agente retenedor deberá solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la compensación del saldo a favor con el saldo a pagar determinado en la declaración de retención, dentro de los seis meses (6) siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente.

Cuando el agente retenedor no solicite la compensación del saldo a favor oportunamente o cuando la solicitud sea rechazada la declaración de retención en la fuente presentada sin pago no producirá efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare».

<sup>30</sup> El valor de la UVT para el año 2013 era de \$26.841.

<sup>31</sup> Sentencia del 21 de febrero de 2019, Exp. 21604, CP. Milton Chaves García.

<sup>32</sup> Sentencia del 10 de agosto de 2023, Exp. 26219, CP. Myriam Stella Gitérrez Argüello.



de retención en la fuente. Como bien lo señaló la Corte Constitucional, en la ya mencionada sentencia C 102 de 2015 «**el artículo establece la ineficacia como consecuencia jurídica de una hipótesis fáctica negativa, que es la falta de pago total de las sumas declaradas**», de manera que [...] el pago es una condición concomitante a la obligación de declarar, no una sanción». Se resalta.

Y también ha estimado que, si bien las declaraciones iniciales de retención como las de corrección pueden adolecer de ineficacia si se presentan sin pago total<sup>33</sup>, en la medida en que la Ley 1430 de 2010, en el artículo 15, no hizo distinción alguna, en los casos en que la declaración inicial se presenta sin pago y, luego, se presenta una nueva declaración y se acredita el pago total, la ineficacia queda subsanada.

Descendiendo al *caso concreto* se advierte que el plazo legal para la presentación y pago de las declaraciones de retención en la fuente de los periodos 4, 5 y 6 de 2013 a cargo de la actora vencía, en su orden, los días 14 de mayo, 14 de junio y 11 de julio de 2013<sup>34</sup>, respectivamente, de acuerdo con el Decreto 2634 de 2012<sup>35</sup>. Está probado que la actora presentó sin pago las declaraciones de dichos periodos el 14 de mayo, el 14 de junio y el 8 de julio de 2013, así:

Periodo	Formulario	Total retenciones	Sanciones	Total retenciones más sanciones	Folio c.a.
4	3507746027871	919.453.000	0	919.453.000	53
5	3507749116180	782.162.000	0	782.162.000	54
6	3507751108058	797.767.000	0	797.767.000	55

También está demostrado que el 24 de febrero de 2014, la sociedad presentó nuevamente las referidas declaraciones sin pago, diligenciando los respectivos formularios como correcciones de las inicialmente presentadas, y autoliquidando sanción por extemporaneidad, de la siguiente forma:

Periodo	Formulario	Formulario anterior	N° adhesivo	Total retenciones	Sanciones	Total retenciones más sanciones	Folio c.a.
4	3507766351334	3507746027871	91000221354969	919.453.000	459.726.000	1.379.179.000	56
5	3507766351341	3507749116180	91000221355150	782.162.000	351.973.000	1.134.135.000	57
6	3507766351359	3507751108058	91000221355333	797.767.000	319.107.000	1.116.874.000	58

Es un hecho reconocido por las partes que, el 1.º de abril de 2014, elevó una solicitud de compensación<sup>36</sup> del saldo a favor registrado en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2012 (\$6.144.061.000)<sup>37</sup>. En la demanda afirmó que en dicha petición «**solicitó de manera previa la compensación correspondiente a los valores no pagados en las correcciones de las declaraciones de retención en la fuente presentada por los periodos 4, 5 y 6 del 2013**»<sup>38</sup>. Se resalta.

El 15 de octubre de 2014, por medio de la Resolución 6282-0961<sup>39</sup>, la Administración resolvió la solicitud presentada por la actora, de la siguiente manera:

<sup>33</sup> Sentencia del 21 de febrero de 2019, Exp. 21604, CP. Milton Chaves García.

<sup>34</sup> De acuerdo con el último dígito del NIT de la sociedad, que es 3.

<sup>35</sup> «Por el cual se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones».

<sup>36</sup> Fls. 128-129 c.p.

<sup>37</sup> Fl. 114 c.a.

<sup>38</sup> Hecho G de la demanda. Fl. 9 c.p.

<sup>39</sup> Fls. 49-50 c.a.



«Evaluados los elementos de juicio que obran en el expediente, este Despacho considera que es **procedente la devolución solicitada del saldo a favor liquidado por el contribuyente [...] previa las compensaciones de las obligaciones detalladas [...], dando aplicación al artículo 861 del Estatuto Tributario**, el cual establece:

**RESUELVE [...]**

**ARTÍCULO SEGUNDO: COMPENSAR** la suma de [...] (\$6.144.061.000) a la sociedad **INTCOMEX COLOMBIA LTDA [...]** del valor reconocido en el artículo primero de esta Resolución.

COMPENSAR A:	PERIODO	DECLARACIÓN	IMPUESTO	SANCIÓN
RETEFUENTE	ABRIL DE 2013	9100022135496	\$ 919.453.000,00	\$ 459.726.000,00
RETEFUENTE	MAYO DE 2013	9100022135515	\$ 782.162.000,00	\$ 351.973.000,00
RETEFUENTE	JUNIO DE 2013	9100022135533	\$ 797.767.000,00	\$ 319.107.000,00
[...]				
<b>TOTAL A COMPENSAR:</b>				\$ 6.144.061.000,00

**ARTÍCULO TERCERO: NOTIFICAR** la presente Resolución [...] advirtiéndole al Representante Legal de la Sociedad [...], que **contra esta procede el Recurso de Reconsideración** establecido en el artículo 720 del ET [...]. Se resalta.

El artículo segundo de la anterior resolución fue corregido por la Resolución 633-0029 del 13 de noviembre de 2014<sup>40</sup>, pues se advirtieron errores aritméticos o de transcripción, que no afectaron lo decidido frente a las declaraciones de retención en la fuente cuestionadas.

Del anterior recuento fáctico se advierte que, las declaraciones presentadas dentro del vencimiento del plazo legal para declarar adolecieron de ineficacia; no así, las presentadas el 24 de febrero de 2014, en cuanto hubo un pago por compensación solicitado por la contribuyente el 1.º de abril de 2014, esto es, dentro del término de seis meses contado a partir de dicha presentación, el cual fue reconocido por la Administración el 15 de octubre de 2024. Pago que: *i)* tornó válidas las referidas declaraciones; *ii)* extinguió las obligaciones tributarias contenidas en ellas y, *iii)* subsanó la omisión en la que se encontraba incurrida la sociedad frente al deber formal de declarar, la cual, como era de rigor, autoliquidó las correspondientes sanciones por extemporaneidad, al reconocer que se trataban de obligaciones de plazo vencido (14 de mayo, 14 de junio y 11 de julio de 2013).

Sobre la compensación<sup>41</sup>, la Sección ha advertido en distintos pronunciamientos<sup>42</sup> que es un modo de extinguir las obligaciones, que tiene por fin o por efecto evitar un doble pago. Al efecto, la ley exige que sea invocada o solicitada por quien la pretenda hacer valer *-como ocurrió en este caso-* y así está previsto en los artículos 815, 816, 850 y siguientes del ET, donde además se exige la verificación por parte de la Administración de la existencia de las obligaciones pendientes de pago y a cargo del contribuyente *-lo que se hizo-*.

<sup>40</sup> Fls. 51-52 c.a.

<sup>41</sup> El artículo 815 del ET prevé la compensación como un modo de extinción de las obligaciones tributarias, que permite a los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones, solicitar la compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo.

<sup>42</sup> Sentencia del 23 de febrero de 2023, Exp. 26438, en las que se alude a las providencias del 21 de mayo de 2003, y del 5 de julio de 2007, Exp. 13384 y 14063, CP. Juan Ángel Palacio Hincapié.



Ahora bien, si la actora tenía reparos frente a las obligaciones compensadas (*v. gr. como su inexistencia*), y/o respecto de la forma como se imputó el pago mediante compensación, debió plantearlos en el procedimiento administrativo en el cual se adoptó la decisión frente a la solicitud de compensación del saldo a favor de la declaración de renta del año gravable 2012 -*a través del recurso de reconsideración*-, con la cual se acreditó el pago de las retenciones y sanciones cuya devolución ahora se solicita, o mediante demanda ante la jurisdicción de dicho acto, y no en este proceso en el que se demandaron los actos que negaron la devolución por pago en exceso. En esa medida, la Sala no se pronunciará sobre el cargo de nulidad propuesto en la demanda, y reiterado en el recurso de apelación, frente a las resoluciones que compensaron el saldo a favor.

Al respecto, se pone de presente que en las resoluciones que desataron los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos que negaron la devolución del pago en exceso, la DIAN advirtió que, «*No obra en el expediente evidencia que la compensación realizada frente a la declaración de 24 de febrero de 2014, haya sido modificada por la interposición oportuna de recurso y fallo del mismo que así lo decidiera, razón por la que se confirma que no se concretó pago en exceso de la sanción por extemporaneidad por el concepto de retención en la fuente del periodo [4, 5 y 6] de 2013*»<sup>43</sup>.

Lo mismo ocurre con el acto administrativo que resolvió de manera definitiva las objeciones formuladas por la actora frente a las correcciones de oficio efectuadas por la Administración en virtud del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, y por las cuales se desmarcaron las casillas de corrección de las declaraciones de retención en la fuente analizadas, el cual quedó en firme conforme a las previsiones del artículo 87 del CPACA<sup>44</sup>, y no puede ser objeto de cuestionamiento en este proceso, en tanto se encuentra ejecutoriado.

En cuanto al cumplimiento de los requisitos del artículo 57 [parágrafo 3] de Ley 1739 de 2014, el cual previó una condición especial de pago para «*los agentes de retención que hasta el 30 de octubre de 2015, presenten declaraciones de retención en la fuente en relación con períodos gravables anteriores al 1º de enero de 2015, sobre los cuales se haya configurado la ineficacia consagrada en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, quienes no estarán obligados a liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad ni los intereses de mora*», se destaca, como lo ha estimado la Sala, que lo pretendido por el legislador era sanear o subsanar declaraciones ineficaces, circunstancia que ya el contribuyente había superado con las declaraciones presentadas el 24 de febrero de 2014, esto es, antes de la entrada en vigencia de la Ley 1739 de 2014<sup>45</sup>, por lo cual no le es aplicable el beneficio allí consagrado, al incumplir los requisitos para la condición especial de pago. Consecuentemente, no procede la exoneración de las sanciones por extemporaneidad, cuyo monto reclama en devolución la demandante quien lo considera como un pago en exceso.

<sup>43</sup> FIs. 94, 102 y 110 c.p.

<sup>44</sup> «ARTÍCULO 87. Firmeza de los actos administrativos. Los actos administrativos quedarán en firme: 1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso. 2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos. 3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos. 4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos. 5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo».

<sup>45</sup> 23 de diciembre de 2014



Asimismo, llama la atención que la actora pretenda darle validez a las declaraciones de retención en la fuente de los periodos 4, 5 y 6 del año 2013, presentadas el 10 de febrero de 2015, **sin pago**, desconociendo que el pago por compensación hecho por cuenta de la solicitud que elevó el 1º. de abril de 2014, quedó en firme y fue imputado a las declaraciones antes señaladas, las cuales se tornaron válidas.

Así, aunque el 10 de febrero de 2015, la contribuyente presentó nuevamente sin pago las declaraciones de retención de los periodos referidos, en las que solo reportó los valores por concepto de retenciones inicialmente declarados, lo cierto es que para el 1.º de enero de 2015, las declaraciones de los periodos en discusión eran válidas, no cumpliéndose el supuesto principal que debía acreditarse para acceder al beneficio tributario, pues el pago vía compensación reconocido el 15 de octubre de 2014, es decir, con anterioridad a dicha fecha, mediante actos que habían adquirido carácter ejecutorio (artículos 89 y 91 del CPACA), regularizó la omisión en la que había incurrido la actora, con independencia de que dicha circunstancia aún no se reflejara en los sistemas informáticos de la DIAN.

En ese contexto, la Sala concluye que al ser inaplicable el beneficio previsto en el artículo 57 [parágrafo 3] de la Ley 1739 de 2014 respecto de los periodos 4, 5 y 6 de 2013 de retención en la fuente, no se configuró un pago en exceso susceptible de devolución con intereses, sin que se evidencie que la actora se encuentre en las mismas condiciones que otros contribuyentes a los que la Administración les aprobó la condición especial de pago, para afirmar que existe violación al derecho a la igualdad.

Así las cosas, al no prosperar el recurso de apelación interpuesto por la demandante, se confirmará la sentencia apelada, por lo expuesto en esta providencia.

Finalmente, de conformidad con los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, no se condenará en costas (*gastos del proceso y agencias en derecho*) 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,

## FALLA

**1.- CONFIRMAR** la sentencia del 7 de septiembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, por las razones expuestas en esta providencia.

**2.- Sin condena en costas.**

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.



La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta  
*Aclara voto*

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
*Salva voto*

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**