

RECHAZO PROVISIONAL DE LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCION O COMPENSACION – Procede respecto de los saldos a favor que hayan sido objeto de requerimiento especial / REQUERIMIENTO ESPECIAL – Limita la solicitud de devolución a aquellos saldos a favor que no controvierta y que no correspondan al período gravable que lo originó

El artículo 857 del Estatuto Tributario establece el rechazo provisional de las solicitudes de devolución o compensación de los saldos a favor declarados y respecto de los cuales se hubiere proferido requerimiento especial, el cual, al tenor del artículo 703 ejusdem, se limita a proponer la modificación oficial de la declaración y, en tal sentido, expresa formalmente el cuestionamiento fiscal de los mismos. De allí que el rechazo opere provisionalmente hasta tanto la misma Administración decida sobre la propuesta de modificación que hace el requerimiento, aceptando o rechazando total o parcialmente el saldo. De esta forma la Ley restringió la facultad de solicitar y obtener la devolución de los saldos a favor, junto con el consiguiente deber de la Administración Tributaria de devolverlos (art. 850 ibídem), siempre que a través del requerimiento mencionado la autoridad fiscal controvierta la declaración que los origina, es decir, aquella correspondiente al período gravable durante el cual se realizaron operaciones económicas que redujeron el impuesto a cargo frente a la retención en la fuente practicada, el anticipo o el saldo a favor liquidado en años anteriores. Es así, porque dichos requerimientos son el único presupuesto que estableció la norma referida para efecto del rechazo, que en parte alguna exige la ejecutoria de los actos administrativos de modificación oficial a los que dan lugar aquéllos (los requerimientos), precisamente por la provisionalidad del rechazo en tanto se decide sobre la procedencia de los saldos a favor objeto del mismo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 857 PARAGRAFO 2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 703 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 850

RECUPERACION DE SALDOS – Formas / IMPUTACION DE SALDOS – Es diferente y excluyente respecto de la compensación y la devolución. Forma de extinción de la obligación del fisco frente al saldo a favor / SOLICITUD DE DEVOLUCION DEL SALDO A FAVOR IMPUTADO – No procede por ser mecanismos de recuperación de saldos excluyentes / RECHAZO DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCION – Procede cuando se trata de saldos a favor imputados

Es claro que la imputación aplicada por el contribuyente en la liquidación privada del período gravable siguiente del mismo impuesto, junto con la compensación autorizada por la Administración (respecto de deudas del mismo contribuyente por otros periodos, impuestos, anticipos, retenciones, intereses o sanciones) y la devolución cuando no existen deudas a cargo, operan como formas de recuperación de los saldos a favor declarados (arts. 815 y 850 del Estatuto Tributario). La Sala ha señalado que la obligación del fisco frente a los saldos a favor declarados se extingue para cada período a través de los mecanismos de recuperación mencionados, y que éstos son diferentes y excluyentes. Por tanto, si se opta por imputar el saldo a favor al período siguiente del mismo impuesto, se extingue la obligación a cargo del fisco aunque tal imputación genere un nuevo saldo a favor, pues, como tal, ella excluye las demás posibilidades; sin que pueda revivirse o aplicarse en la declaración de la vigencia fiscal posterior y, a la vez, compensar el saldo resultante de la misma con deudas a cargo del contribuyente, ni solicitar su devolución. Lo anterior, porque la imputación se realiza al momento de presentarse la declaración del período subsiguiente, cuando el contribuyente

conoce el impuesto a pagar o el saldo a favor del periodo al que se imputa. Aplicada la imputación, se entiende que el saldo objeto de la misma desaparece en el periodo en que fue imputado y que, por tanto, no existe para efecto de la solicitud de devolución. Y es que, se reitera, la imputación implica el uso del saldo a favor en el período siguiente del mismo impuesto, como lo prevé el literal a) del artículo 815. Por tanto, el contribuyente o responsable puede aplicar dicha figura y en virtud de ello generar un nuevo saldo a favor que, a su vez, puede ser objeto de nueva imputación, pero en relación con los períodos cuyos saldos fueron imputados no es procedente aplicar la compensación, pues las opciones, se repite, son excluyentes. Desde esta perspectiva, no había lugar a aceptar la devolución de la parte del saldo a favor declarado en el año gravable 2002 y resultante de la imputación de los saldos a favor liquidados en las declaraciones anteriores a ese año.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 815 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 850

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., veintisiete (27) de enero del dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-01184-01(17076)

Actor: ACCENTURE LTDA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide la apelación interpuesta por la parte demandada contra la sentencia proferida el 1º de noviembre del 2007 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra los actos administrativos por los cuales la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá rechazó provisionalmente parte de un saldo a favor cuya devolución solicitó la demandante, correspondiente a su declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2002.

Dicho fallo dispuso:

“NIÉGANSE las pretensiones de la demanda”

ANTECEDENTES

El 7 de abril del 2003 Accenture Ltda presentó declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2002, en la que liquidó un saldo a favor por valor de \$1.669.762.000 cuya devolución solicitó.

Previo Auto de Imprudencia Provisional del 17 de mayo del 2005, la División de Recaudación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante Resolución 608-0583 del 18 de mayo del 2005, reconoció la suma de \$1.012.591.000 y rechazó provisionalmente la devolución de 657.171.000.

La anterior decisión fue confirmada por la Resolución 684-000001 del 28 de febrero del 2006, al resolver el correspondiente recurso de reconsideración interpuesto.

LA DEMANDA

ACCENTURE LTDA solicitó la nulidad de las Resoluciones Nos. 608-0583 del 18 de mayo del 2005 y 684-000001 del 28 de febrero del 2006, y, en consecuencia, que se le reconozca la totalidad del saldo a favor determinado en su declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2002, por \$1.669.762.000, y que se le devuelva la suma de \$657.171.000.

Así mismo, pidió que se le paguen intereses corrientes desde cuando se le notificó la primera de las resoluciones mencionadas, hasta la fecha de la providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor que declaró; y que se declare que no son de su cargo las costas generadas en la actuación administrativa seguida en su contra, ni en este proceso.

Estimó violados los artículos 742, 850, 857 (parágrafo 2) del Estatuto Tributario; 3 y 5 del Decreto 1000 de 1997, y 36 del Código Contencioso Administrativo. Como concepto de violación expuso, en síntesis:

El rechazo provisional del saldo a favor sólo procede cuando se ha proferido requerimiento especial respecto de la declaración que lo originó.

La suma cuya devolución fue rechazada provisionalmente hace parte del saldo a favor liquidado por la demandante en su declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2002 (\$1.669.762.000), respecto de la cual no se expidió requerimiento especial.

El rechazo provisional opera frente a solicitudes de compensación o devolución de saldos a favor, no de imputación de los mismos en declaraciones de periodos gravables siguientes.

El saldo a favor de la declaración de renta del año gravable 2000 (\$644.678.000) fue imputado en la del año 2001 y respecto del mismo no se pidió devolución ni compensación. A su vez, el saldo a favor declarado en el año gravable 2001 (1.209.969.000) fue imputado en la declaración del año gravable 2002, y el saldo de ésta (1.669.762.000) es el único sobre el cual recayó la solicitud de devolución. Así, la imputación de los saldos a favor de los años gravables 2000 y 2001, conformaron nuevos saldos a favor en las declaraciones de los años gravables 2001 y 2002, respectivamente.

Los mecanismos fiscales para la utilización de saldos a favor (imputación, devolución y compensación), son diferentes y excluyentes entre sí. Por lo mismo,

la solicitud de devolución del saldo declarado en el año gravable 2002 sólo cubre ese periodo fiscal y no afecta los de los años gravables 2000 y 2001, como lo entiende la DIAN; y los cuestionamientos sobre esas declaraciones de renta no afectan la devolución respecto del saldo a favor declarado en el año gravable 2002.

La imputación, devolución o compensación improcedente a causa de la modificación de la declaración privada que lo originó, se sanciona a través del artículo 670 del Estatuto Tributario, de acuerdo con el cual, los efectos generados por la modificación sólo se producen respecto de la declaración de renta que contiene el saldo a favor modificado.

El rechazo provisional que regula el parágrafo 2 del artículo 857 del Estatuto Tributario sólo sería aplicable si existiera algún cuestionamiento sobre el saldo a favor cuya devolución solicitó la actora.

La solicitud de devolución cumplió todos los requisitos establecidos en el Decreto 1000 de 1997 y la Orden Administrativa No. 004 del 2002, de modo que la DIAN no puede negarse a aceptarla.

Los actos demandados fueron indebida y falsamente motivados porque se basaron en el erróneo entendimiento de los supuestos de hecho del caso concreto y, en esa medida, su decisión desconoció los hechos probados en el expediente administrativo.

La Resolución que resolvió el recurso de reconsideración modificó los hechos expuestos en la resolución que dispuso el rechazo provisional, pues mientras ésta fundó el rechazo en el cuestionamiento del saldo a favor declarado en el 2001, aquella señala que la mayor parte del rechazo corresponde al saldo a favor declarado en el año gravable 2000, y la menor parte al declarado en el año gravable 2001.

Así mismo, es improcedente el rechazo temporal del saldo a favor del año gravable 2000 porque, según lo indicó el acto administrativo recurrido, el reintegro de aquél se había exigido a través de la Resolución Sanción 310642005000002 del 13 de mayo del 2005. La confirmación del mencionado rechazo, en sede de reconsideración, resulta incompatible con el reconocimiento expreso de ese reintegro.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

De acuerdo con el parágrafo 2 del artículo 857 del Estatuto Tributario, para que proceda el rechazo provisional del saldo a favor sólo debe existir cuestionamiento oficial respecto de la declaración que lo originó. Ello evita que se devuelvan sumas discutidas.

La sanción por devolución improcedente no se opone a la norma anterior, comoquiera que aquella se impone por un hecho cumplido, cual es el uso del saldo a favor encontrado improcedente con posterioridad, en tanto que el rechazo provisional previene que se disponga del saldo que al momento de solicitarse en devolución o compensación se encuentra cuestionado.

La explicación que dio la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra el rechazo provisional, buscó ilustrar mejor el fundamento de ese rechazo y no constituye falsa motivación respecto del origen del saldo a favor declarado en el año gravable 2002.

El saldo a favor consignado en las declaraciones de renta de los años gravables 2000 y 2001 fue modificado por las Liquidaciones Oficiales de Revisión Nos. 310642003000160 del 25 de noviembre del 2003 y 310642004000187 del 16 de noviembre del 2004, a las cuales precedieron requerimientos especiales. Esas liquidaciones no han sido suspendidas ni anuladas por la autoridad competente, como tampoco los actos que las confirmaron.

El valor cuya devolución fue rechazada provisionalmente (\$657.171.000) se originó tanto en parte del saldo a favor de la declaración de renta del año gravable 2000 (\$644.678.000), como en parte del declarado en el año gravable 2001 (\$12.493.000). Dado que ambas declaraciones fueron modificadas oficialmente, se entiende que parte del saldo a favor del año 2002 se encuentra en discusión y que, por tanto, procedía su rechazo provisional.

El hecho de que la actora no haya solicitado la devolución o compensación de los saldos a favor de los años 2000 y 2001 que se encuentren en discusión, no desvirtúa el de que ellos originaron el saldo a favor del año 2002. El uso del saldo a favor no puede confundirse con el origen del mismo.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda. Fundamentó tal decisión conforme sigue:

El saldo a favor generado por la imputación del registrado en declaración anterior que ha quedado en firme, puede ser objeto de nueva imputación, compensación o devolución.

Una parte del saldo a favor declarado en el año gravable 2000 (\$644.678.000) fue rechazado. Igualmente, la Administración rechazó parte del saldo a favor declarado para el año gravable 2001 (\$657.171.000), a través de la Liquidación Oficial de Revisión 310642004000187 del 16 de noviembre del 2004, la cual quedó en firme.

Dicha firmeza condujo a que pueda exigirse y aplicarse el parágrafo 2 del artículo 857 del Estatuto Tributario, dada la existencia del requerimiento especial que precedió a la Liquidación Oficial de Revisión mencionada; pues el saldo a favor cuya devolución solicitó la demandante se originó en las declaraciones privadas de los años gravables 2000 y 2001.

Por tanto, como respecto de dichas declaraciones se profirieron requerimientos especiales y liquidaciones oficiales de revisión, no podía reconocerse ni devolverse el total del saldo a favor declarado en el año gravable 2002, por corresponder al valor originado en las declaraciones modificadas oficialmente.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia del Tribunal. Al efecto, señaló, en síntesis:

Los actos administrativos que modificaron las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios de los años gravables 2000 y 2001¹ no estaban ejecutoriados porque, contrario a lo anotado en la sentencia, fueron demandados ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca y las sentencias proferidas respecto de los mismos se encuentran en trámite de apelación.

En consecuencia, el rechazo de los saldos a favor de las vigencias señaladas no constituye situación consolidada, y las liquidaciones oficiales que lo dispusieron sólo pueden exigirse y aplicarse hasta tanto se tenga certeza sobre su legalidad.

Las normas tributarias prevén la imputación de saldos a favor a periodos gravables siguientes, ya sea para pagar los impuestos correspondientes a esos periodos o para acrecentar los saldos a favor de dichas vigencias futuras. En el caso concreto los saldos a favor de los años 2000 y 2001 fueron sucesivamente imputados en la declaración de renta del año gravable 2002, de modo que ésta última originó el saldo objeto de la solicitud de devolución.

El saldo a favor del año gravable 2002 es uno sólo y no puede fraccionarse hasta tanto se cuestione la declaración que lo contiene. El valor cuya devolución se rechazó provisionalmente corresponde exclusivamente a ese saldo, no a vigencias fiscales anteriores. Si posteriormente y por acto en firme se constata que los saldos a favor imputados de los años gravables 2000 y 2001 no eran procedentes, la DIAN puede exigir su reintegro.

El requerimiento especial que prevé el parágrafo 2 del artículo 857 del Estatuto Tributario, debe proferirse respecto de la declaración que origina el saldo a favor, que para el caso concreto es la del año gravable 2002.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

En lo fundamental, la demandante reiteró los argumentos del recurso de apelación, insistiendo en que las liquidaciones oficiales de revisión que modificaron las declaraciones de impuesto sobre la renta y complementarios de los años gravables 2000 y 2001 no están ejecutoriadas, porque fueron demandadas ante ésta jurisdicción.

Según el artículo 829 del Estatuto Tributario, la ejecutoria del acto administrativo que fundamenta el cobro coactivo, género del que hacen parte las liquidaciones oficiales, ocurre cuando se deciden en forma definitiva tanto los recursos como las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos instauradas en su contra.

La porción del saldo a favor cuya devolución se rechazó, es la que se liquidó en la declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2002, la cual no ha sido cuestionada. La solicitud de devolución no recayó sobre los saldos a favor declarados en los años 2000 y 2001; si bien las declaraciones de esos años son el origen remoto del saldo a favor declarado en el año gravable 2002, no son el punto de partida de la devolución pedida.

Al no haberse fiscalizado la declaración de renta del año gravable 2002, se entiende que respecto de la misma no existe el requerimiento especial que exige el parágrafo 2 del artículo 857 del Estatuto Tributario.

¹ Liquidaciones Oficiales de Revisión Nos. 310642003000160 del 25 de noviembre del 2003 y 310642004000187 del 16 de noviembre del 2004, y Resoluciones Nos. 310662004000033 del 15 de julio del 2004 y 310662005000029 del 6 de julio del 2005.

La Administración de Impuestos señaló:

Una cosa es la utilización del saldo a favor mediante reimputación al periodo siguiente y otra es su consolidación, la cual depende de la firmeza de la declaración que lo origina.

El saldo a favor del año gravable 2002 no es indivisible, puesto que se origina en saldos a favor de periodos anteriores. Considerar que la reimputación hace indivisibles los saldos a favor porque éstos se asocian al periodo en el cual se solicita la devolución, permitiría a los contribuyentes beneficiarse con saldos a favor inexistentes.

Los periodos fiscales son independientes y una vez el contribuyente ejerce cualquiera de los mecanismos de utilización de los saldos a favor (devolución, compensación, imputación), se asume el riesgo de que el rechazo de los mismos por fiscalización de la declaración de origen deje sin soporte la operación subsiguiente y, con ello, haga improcedentes las devoluciones, compensaciones o imputaciones realizadas.

Los actos demandados se encuentran suficientemente motivados porque la independencia señalada habilita a la DIAN para rechazar parcial y provisionalmente los saldos a favor, cuando éstos se originen en periodos cuestionados en procesos de determinación.

La demanda de las liquidaciones oficiales de revisión que desconocieron los saldos a favor de los años gravables 2000 y 2001 no varía el fundamento jurídico de los actos demandados.

Sujetar la procedencia del rechazo parcial del saldo a favor del año gravable 2002 a la certeza de la legalidad de los actos proferidos en los procesos de determinación de los años gravables 2000 y 2001, es desconocer la finalidad del parágrafo 2 del artículo 857 del Estatuto Tributario, cual es evitar la devolución de sumas cuestionadas por la Administración Tributaria, dejándolas en suspenso hasta tanto la Administración decida sobre su legalidad.

El Ministerio Público no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Provee la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos por los cuales la Administración de Impuestos de Bogotá rechazó provisionalmente la devolución de parte del saldo a favor liquidado por la demandante en su declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2002.

En los términos del recurso de apelación, corresponde analizar la procedencia de las decisiones acusadas a la luz del parágrafo 2º del artículo 857 del Estatuto Tributario, según el cual:

“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.”

La norma anterior establece el rechazo provisional de las solicitudes de devolución o compensación de los saldos a favor declarados y respecto de los cuales se hubiere proferido requerimiento especial, el cual, al tenor del artículo 703 ejusdem, se limita a proponer la modificación oficial de la declaración y, en tal sentido, expresa formalmente el cuestionamiento fiscal de los mismos. De allí que el rechazo opere provisionalmente hasta tanto la misma Administración decida sobre la propuesta de modificación que hace el requerimiento, aceptando o rechazando total o parcialmente el saldo.

De esta forma la Ley restringió la facultad de solicitar y obtener la devolución de los saldos a favor, junto con el consiguiente deber de la Administración Tributaria de devolverlos (art. 850 ibídem), siempre que a través del requerimiento mencionado la autoridad fiscal controvierta la declaración que los origina, es decir, aquella correspondiente al periodo gravable durante el cual se realizaron operaciones económicas que redujeron el impuesto a cargo frente a la retención en la fuente practicada, el anticipo o el saldo a favor liquidado en años anteriores.

La demandante pidió la devolución de \$1.669.762.000, como saldo a favor liquidado en la Declaración No. 900000011571193 del 7 de abril del 2003, correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios a su cargo por el año gravable 2002.

En principio, dado que el saldo a favor se liquidó en tal declaración anual podría pensarse que ella lo generó y que, en consecuencia, el rechazo provisional de todo o parte de aquél exigía un requerimiento especial contra esa declaración. Sin embargo, los antecedentes administrativos dan cuenta de que el saldo referido proviene tanto de retenciones efectuadas en el año 2002 (\$512.884.000), como de la imputación de los saldos a favor correspondientes a las declaraciones de impuesto sobre la renta y complementarios de los años gravables 2000 y 2001, por \$644.678.000 (saldo a favor del 2000 según Declaración 90000003626135 del 9 de abril del 2001, fl. 80, c. 2), y \$1.209.969.000 (saldo a favor del 2001 según Declaración 90000007474361 del 8 de abril del 2002, fl. 81, c. 2).

Se trata entonces de un saldo producto de imputaciones sucesivas y no de las operaciones económicas exclusivas del periodo declarado, como lo demuestran las declaraciones privadas de los años 2000 y 2001, que fueron fiscalizadas y modificadas oficialmente, según se detalla a continuación:

DECLARACIÓN	IMPUESTO O DECLARADO Y RETENCIONES	VALOR DEL SALDO DECLARADO QUE SE IMPUTÓ AL SIGUIENTE PERIODO GRAVABLE DEL MISMO IMPUESTO	FISCALIZACIÓN	MODIFICACIÓN OFICIAL
Año 2000:	Impuesto: \$48.679.000	\$644.678.000	Requerimiento Especial 3106320020 01185 del 3 de octubre del 2002	Impuesto: \$485.567.000

Declaración 900000036 26135 del 9 de abril del 2001, fl. 80, c. 2) 2000	Retenciones: \$693.357.000 Saldo a favor: \$644.678.000 (fl. 88, c. 2)	(renglón 79 GN de la declaración de renta del 2001)	Liquidación Oficial de Revisión No. 3106420030 00160 del 25 de noviembre del 2003, confirmada por Resolución 3106620040 00033 del 15 de julio del 2004 (fls. 190-214, c. 2)	Retenciones: \$693.357.000 Saldo a favor: \$0
Año 2001: Declaración 900000074 74361 del 8 de abril del 2002, fl. 81, c. 2)	Impuesto: \$357.886.000 Retenciones: \$923.177.000 Saldo a favor: \$1.209.969.000 (fl. 81, c. 2)	\$1.209.969.000 (renglón 81 GN de la declaración de renta del 2002)	Requerimiento especial No. 3106320040 00014 del 8 de marzo del 2004 (fls. 99- 113, c. 2) Liquidación Oficial de Revisión No. 3106420040 00187 del 16 de noviembre del 2004, confirmada por Resolución 3106620050 0029 del 6 de julio del 2005 (fls. 155-189, c. 2)	Impuesto: \$610.644.000 Retenciones: \$923.177.000 Saldo a favor: \$552.798.000
2002	Impuesto a cargo: \$50.563.000 Retenciones: \$512.884.000 Saldo a	-----	-----	-----

	favor: \$1.669.762 .000 (fl. 82, c. 2)			
--	---	--	--	--

De acuerdo con ello y previa comparación de los valores señalados, la Administración concluyó que \$644.678.000 del saldo a favor solicitado en devolución corresponde al saldo a favor originado en la declaración de renta del 2000, y \$12.493.000 al liquidado en la declaración de renta del 2001; con base en esos valores dispuso el rechazo provisional de \$657.171.000.

Ahora bien, es claro que la imputación aplicada por el contribuyente en la liquidación privada del período gravable siguiente del mismo impuesto, junto con la compensación autorizada por la Administración (respecto de deudas del mismo contribuyente por otros periodos, impuestos, anticipos, retenciones, intereses o sanciones) y la devolución cuando no existen deudas a cargo, operan como formas de recuperación de los saldos a favor declarados (arts. 815 y 850 del Estatuto Tributario).

La Sala ha señalado que la obligación del fisco frente a los saldos a favor declarados se extingue para cada periodo a través de los mecanismos de recuperación mencionados, y que éstos son diferentes y excluyentes².

Por tanto, si se opta por imputar el saldo a favor al periodo siguiente del mismo impuesto, se extingue la obligación a cargo del fisco aunque tal imputación genere un nuevo saldo a favor, pues, como tal, ella excluye las demás posibilidades; sin que pueda revivirse o aplicarse en la declaración de la vigencia fiscal posterior y, a la vez, compensar el saldo resultante de la misma con deudas a cargo del contribuyente, ni solicitar su devolución.

Lo anterior, porque la imputación se realiza al momento de presentarse la declaración del periodo subsiguiente, cuando el contribuyente conoce el impuesto a pagar o el saldo a favor del periodo al que se imputa. Aplicada la imputación, se entiende que el saldo objeto de la misma desaparece en el periodo en que fue imputado y que, por tanto, no existe para efecto de la solicitud de devolución.

Y es que, se reitera, la imputación implica el uso del saldo a favor en el período siguiente del mismo impuesto, como lo prevé el literal a) del artículo 815. Por tanto, el contribuyente o responsable puede aplicar dicha figura y en virtud de ello generar un nuevo saldo a favor que, a su vez, puede ser objeto de nueva imputación, pero en relación con los períodos cuyos saldos fueron imputados no es procedente aplicar la compensación, pues las opciones, se repite, son excluyentes.

Desde esta perspectiva, no había lugar a aceptar la devolución de la parte del saldo a favor declarado en el año gravable 2002 y resultante de la imputación de los saldos a favor liquidados en las declaraciones anteriores a ese año.

Así mismo, comoquiera que esas imputaciones permiten verificar que parte del saldo a favor del año 2002 se originó en el declarado en el año 2001 y éste, a su vez, en el del 2000, procedía el rechazo provisional de la solicitud de devolución de esa parte a la luz del parágrafo 2 del artículo 857 del Estatuto Tributario, pues

² Sentencias del 31 de marzo del 2.000, exp. 9814, 27 de febrero de 2003, exps. 12717 y 12862 y 29 de mayo del 2003, exp. 13123, entre otras.

respecto de cada una de las declaraciones de origen se profirieron requerimientos especiales.

Es así, porque dichos requerimientos son el único presupuesto que estableció la norma referida para efecto del rechazo, que en parte alguna exige la ejecutoria de los actos administrativos de modificación oficial a los que dan lugar aquéllos (los requerimientos), precisamente por la provisionalidad del rechazo en tanto se decide sobre la procedencia de los saldos a favor objeto del mismo.

En consecuencia, confirmará la Sala la sentencia apelada por no haberse desvirtuado la presunción de legalidad de los actos demandados.

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

PRIMERO: CONFÍRMASE la sentencia del 1º de noviembre del 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho de la sociedad Accenture Ltda, contra la Administración de Impuestos Nacionales.

SEGUNDO: Reconócese personería a los abogados Jaime Andrés Girón Medina y María Helena Caviedes Camargo, para que actúen como apoderados de la demandante y de la DIAN, respectivamente, en los términos de los poderes que aparecen en los folios 122 y 133 de este cuaderno.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ