

**REVOCATORIA DE ACTOS DE CARACTER PARTICULAR Y CONCRETO – Sólo procede con el consentimiento expreso y escrito del titular del derecho. Excepciones / REVOCATORIA DE ACTO ILÍCITO – Lineamientos**

Del artículo 73 del C.C.A. se establece que la regla general es que la revocatoria de actos particulares y concretos procede únicamente con el consentimiento expreso y escrito del titular del derecho. No obstante lo anterior, existen dos excepciones a esa regla general que hacen procedente la revocatoria sin necesidad de que la Administración cuente con el consentimiento del titular, estas son: (i) cuando el acto administrativo resulte de la aplicación del silencio administrativo positivo, si se dan las causales del artículo 69 del C.C.A. y (ii) cuando el acto ocurrió por medios ilegales. En relación con la revocación del acto ilícito, la sentencia de la Sala Plena Contenciosa a que se ha hecho referencia, establece los lineamientos bajo los cuales se entiende que el acto administrativo se obtuvo por medios ilegales, de acuerdo con ese criterio jurisprudencial y aplicado al asunto que se analiza, para que el acto revocado tenga la connotación de acto ilícito, debió existir una actuación del contribuyente que de manera eficaz hubiera permitido la obtención de la devolución del saldo a favor por parte de la Administración, a pesar de que la solicitud fuera extemporánea, aspecto éste último que no es controvertido por la sociedad demandante.

**FUENTE FORMAL:** CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO –ARTICULO 73

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre las excepciones a la regla general del artículo 73 del C.C.A. se cita sentencia del Consejo de Estado, Sala Plena de 16 de julio de 2002.

**DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR – La administración debe verificar que la solicitud cumpla los requisitos señalados en el Estatuto Tributario / SOLICITUD DE DEVOLUCION EXTEMPORANEA – Su aceptación no es un acto ilícito. Su presentación no es una actuación que lleve a error a la Administración / ERROR DE LA ADMINISTRACION – Cuando el acto se produce por esta causa debe solicitarse el consentimiento del contribuyente o demandar su propio acto / REVOCATORIA DE DEVOLUCION DE SALDO A FAVOR – No procede sin el consentimiento expreso y escrito del contribuyente**

Los artículos 850 a 865 del Estatuto Tributario establecen el trámite que debe adelantar la demandada una vez los contribuyentes presentan sus solicitudes de devolución y/o compensación y, en esa normativa, se advierte que la Administración cuenta con un término general de 30 días para realizar la devolución y de 10 días cuando se presenta con garantía, como ocurrió en el caso concreto, lapso dentro del cual constata no solo la existencia del saldo a favor sino otros aspectos que le dan la posibilidad de rechazar e inadmitir las solicitudes con base en las causales previstas en el artículo 857 E.T., una de las cuales es precisamente el rechazo definitivo por extemporaneidad, es decir, cuando se presenta la solicitud luego de los 2 años previstos en el artículo 854 E.T. En tales condiciones, la Sala advierte que la decisión sobre la procedencia de la devolución de saldos a favor, no se produce de manera instantánea o en el acto mismo de la presentación de la solicitud por parte del contribuyente, sino que la demandada cuenta con un procedimiento previo a la decisión que le permite verificar los aspectos formales y de fondo que hacen procedente la devolución. Así pues, esta Corporación no observa que la sociedad actora haya desplegado una actuación premeditada o dolosa que como causa eficiente le hubiera

permitido obtener la devolución del saldo a favor reclamado, a pesar de la extemporaneidad. En efecto, aunque la oportunidad de la solicitud es un presupuesto establecido en el artículo 854 E.T. y, por ende, conocido por los contribuyentes, el mismo legislador estableció que la presentación oportuna de la solicitud es uno de los aspectos que debe verificar la demandada dentro del término que tiene para ordenar o no una solicitud de devolución, pues constituye una de las causales de rechazo señaladas en el numeral 1° del artículo 857 E.T. No puede sostenerse, como lo hace la demandada, que la presentación de la solicitud de devolución fuera del término legal constituya una actuación que indujera a error a la Administración, pues ello sería tanto como presumir la mala fe de todos los contribuyentes a quienes la DIAN les rechaza e inadmite la solicitud de devolución por las causales previstas en el artículo 857 E.T. Esta Corporación advierte, que la decisión de ordenar la devolución del saldo a favor solicitado por la demandante se originó en un error de la misma demandada, quien incluso en el acto de revocatoria señaló que tal decisión “se opone manifiestamente a la Ley, por cuanto la actuación administrativa no consideró que el contribuyente presentó la solicitud de devolución (...), por fuera del término de los dos (2) años, de que trata el Artículo 854 del Estatuto Tributario, (...)”. En tales condiciones, resulta oportuno citar la sentencia del 6 de mayo de 1992 de la Sección Segunda de esta Corporación, en la que se indicó que no es procedente la revocatoria directa de un acto administrativo sin el consentimiento expreso y escrito del particular “cuando la administración simplemente han (sic) incurrido en error de hecho o de derecho, sin que tenga en ello participación el titular del derecho. En ese caso, estará obligada a demandar su propio acto ante la imposibilidad de obtener el consentimiento del particular para revocarlo” Por consiguiente, la revocatoria de la decisión de devolver el saldo a favor obtenido por la actora en la declaración del impuesto sobre las ventas del 1° bimestre del 2005, se regía por lo dispuesto en el inciso 1° del artículo 73 del C.C.A., es decir, que la demandada debió seguir el procedimiento previsto en el artículo 28 ibídem para obtener el consentimiento de la demandante, trámite que no se surtió en el sub examine. En todo caso, si no se obtenía dicho consentimiento, la Administración tenía la posibilidad de acudir ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro del término previsto en el artículo 136 num. 7° del C.C.A., para demandar su propio acto a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 857 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – INCISO 1 DEL ARTIUCLO 73 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 28 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTÍCULO 136 NUMERAL 7

**NOTA DE RELATORIA:** Aclaración de voto del doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

## **CONSEJO DE ESTADO**

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

#### **SECCION CUARTA**

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

Bogotá, D. C., siete (7) de octubre de dos mil diez (2010).

**Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00202-01(17710)**

**Actor: DSM NUTRITIONAL PRODUCTS COLOMBIA S.A.**

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

## **FALLO**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contra la sentencia de 18 de marzo de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección “A” que en juicio de nulidad y restablecimiento anulo los actos administrativos que revocaron y rechazaron la solicitud de devolución del saldo a favor consignado en la declaración del impuesto sobre las ventas del primer Bimestre de 2005, así:

### **“FALLA:**

- 1. ANÚLANSE** las Resoluciones Nos. 634-0005 de 15 de mayo de 2007, 634-1-001 de 22 de junio de 2007 y 684-00001 de 27 de marzo de 2008, proferidas por la División de Recaudación y la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, D.C., mediante las cuales se revocó la Resolución N° 608-0404 de 20 de abril de 2007, y rechazó la solicitud de devolución del saldo a favor consignado en la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2005, presentada por la sociedad DSM NUTRITIONAL PRODUCTS COLOMBIA S.A., NIT 830.095.169-4, por la suma de \$138.481.000.
- 2. ORDÉNASE** la devolución de la suma de \$138.481.000 a favor de la sociedad DSM NUTRITIONAL PRODUCTS COLOMBIA S.A. NIT. 830.095.169-4, correspondiente al saldo a favor determinado en el impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2005, más los intereses de mora generados conforme al artículo 863 del Estatuto Tributario.
- 3. No se condena en costas por cuanto no se encuentran probadas**

(...)”

## **ANTECEDENTES**

El 11 de abril de 2007 el Grupo Interno de Trabajo de Devoluciones de la División de Recaudación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante Resolución 608-0404 de 20 de abril del 2007, notificada el 23 de abril del mismo año, reconoció y devolvió a favor de DSM NUTRITIONAL PRODUCTS COLOMBIA S.A., la suma de \$138.481.000<sup>1</sup>, correspondiente al saldo a favor determinado en el impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2005 con títulos de devolución de impuestos (TIDIS) emisión 2007.

El 15 de mayo de 2007 la Administración profiere la Resolución 634-0005, notificada el 16 de mayo de 2007<sup>2</sup>, que revoca en toda sus partes la Resolución

---

<sup>1</sup> Fl. 2 c.a.

<sup>2</sup> Fls. 76 a 78 c.a.

608-0404 del 20 de abril de 2007, por cuanto la solicitud de devolución fue extemporánea.

El 22 de junio de 2007 se profiere la Resolución 634.1-001 notificada el 25 de junio de 2007, que adicionó el artículo 1º de la Resolución del 15 de mayo de 2007, en el sentido de rechazar la devolución presentada el 11 de abril de 2007<sup>3</sup>.

El 16 de julio de 2007, la actora interpone recurso de reconsideración contra las anteriores resoluciones que ordenaron la revocatoria de la decisión.<sup>4</sup>

La División Jurídica Tributaria<sup>5</sup>, mediante Resolución 684-001 del 27 de marzo del 2008, resuelve el recurso de reconsideración confirmando las decisiones objeto del recurso.<sup>6</sup>

## LA DEMANDA

La sociedad DSM NUTRITIONAL PRODUCTS COLOMBIA S.A., presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra las resoluciones 634-0005 del 15 de mayo de 2007, 634.1-001 del 22 de junio de 2007 y 684-001 del 27 de marzo de 2008, mediante las cuales se revocó unilateralmente la devolución del saldo a favor consignado en la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2005 por la suma de \$138.481.000.

Cita como normas violadas los artículos 29 y 83 de la Constitución Política, 69, 73, 74 y 136 del Código Contencioso Administrativo.

El concepto de violación se sintetiza así:

### **1. Artículo 29 de la Constitución Política**

Sostiene que la demandada viola la norma superior al revocar sin consentimiento del titular, un acto administrativo amparado por la presunción de legalidad, sin darle oportunidad a la actora para defenderse frente a la usurpación de un derecho ya reconocido. Tal actuación vulnera además los artículos 69 y 73 del Código Contencioso Administrativo, al inculpar a la actora en actuaciones ilegales e ilícitas no realizadas.

La Administración sostiene que la demandante la indujo a error para obtener la devolución del saldo a favor, circunstancia no probada, ya que la actora no acudió con medios fraudulentos ante la DIAN, ni presentó documentos falsos, ni relacionó fechas diferentes a las registradas en los documentos anexos a la solicitud y en las declaraciones tributarias.

Señala que la actora siguió los procedimientos establecidos por la Administración de los Grandes Contribuyentes de Bogotá al presentar la solicitud de devolución con la totalidad de los requisitos exigidos para adelantar dicho trámite<sup>7</sup>. Los documentos aportados fueron objeto de estudio entre los días 11 y 20 de abril de 2007, por parte de los funcionarios que hacen los exámenes de los expedientes de solicitud de devolución, esto es, dentro del término máximo especial contemplado en el Decreto 1075 de 2007<sup>8</sup>.

---

<sup>3</sup> Fls. 147 a 149 c.a.

<sup>4</sup> Fls. 157 a 191 c.a.

<sup>5</sup> Fl. 195 a 196 c.a.

<sup>6</sup> Fl. 197 a 206 c.a.

<sup>7</sup> Decreto 1000 de 1997.

<sup>8</sup> Artículo 1º **Término para efectuar la devolución a exportadores.** Para las solicitudes de devolución de saldos a favor originados en las declaraciones del impuesto sobre las ventas que presenten los exportadores hasta el 31 de diciembre de

La Administración pretende, en forma arbitraria, utilizar una normativa no aplicable para el caso concreto en su afán de cubrir su propio error y cae en el absurdo de invocar su error para trasladar su responsabilidad al contribuyente y argumentar que fue asaltada en su buena fe.

La norma superior establece que toda persona se presume inocente mientras no se haya declarado judicialmente culpable, lo que demuestra que la Administración prejuzga a la sociedad al afirmar, temerariamente, que *“la actuación inicial de la administración que ordenó la devolución nació inducida a error por parte del contribuyente, éste último, que vició el consentimiento y sin que existiera el justo título por cuanto ya había tenido lugar la pérdida del derecho a la devolución por no haberse ejercido oportunamente, circunstancia que hace el medio empleado y el acto resultante ilícitos y antijurídicos”*<sup>9</sup>.

La sociedad fue transparente en toda su actuación, tanto así que previo análisis por parte de los funcionarios le fue concedido su derecho, producto de saldos a su favor en retenciones de impuesto a las ventas en exceso de los valores a cargo, por lo que no se puede predicar que se haya obtenido dicho saldo mediante métodos ilícitos o antijurídicos.

Si la Administración detectó posteriormente al reconocimiento de la devolución que ésta era improcedente, debió haber utilizado los mecanismos que la ley prevé como la acción de lesividad<sup>10</sup>. Cita al respecto jurisprudencia del Consejo de Estado y del Consejo Superior de la Judicatura<sup>11</sup>.

## **2. Artículo 83 de la Constitucional Nacional - principio de la buena fe**

Establece que la buena fe debe considerarse como una realidad jurídica actuante y no solamente como una intención de legalidad y una creencia de legitimidad. Este principio supone la ausencia de todo vicio o maniobra y, en particular, la posibilidad de crear un ambiente de credibilidad dentro del proceso.

Las afirmaciones de la Administración Tributaria, según las cuales la actora actuó de manera ilícita y fraudulenta con la intención de inducir a error, sin prueba evidente que lo sustente, viola el artículo 83 de la Constitución Política, porque al invocar la ausencia de buena fe, lo que busca es legitimar su actuación de revocar el acto administrativo sin obtener previamente la autorización del titular del derecho. Sobre este aspecto cita la sentencia T-487 de 1992 de la Corte Constitucional<sup>12</sup>.

## **3. Artículo 73 del Código Contencioso Administrativo.**

La Administración violó el artículo 73 del C.C.A., por cuanto no podía revocar de manera unilateral un acto administrativo particular y concreto que reconocía un derecho a favor de la actora, sin que mediara su consentimiento expreso y escrito.

---

2007, el término para realizar la correspondiente devolución, será de diez (10) días hábiles, contados a partir de la radicación de la solicitud en debida forma ante la respectiva administración tributaria, aunque las mismas se presenten sin garantía.

<sup>9</sup> Resolución 684-00001 del 27 de marzo de 2008 (fl. 31 c.a.)

<sup>10</sup> Artículo 136 Código Civil

<sup>11</sup> Sala Plena Contenciosa, Exp. IJ-029 del 16 de julio de 2002 y del Consejo Superior de la Judicatura, sentencia del 1 de febrero de 2006, Exp. 028.

<sup>12</sup> T-487 de 1992.

El legislador contempló en el inciso segundo del referido artículo la posibilidad de que la Administración revoque sus actos administrativos sin consultar al titular del derecho, sólo en el evento en que este resulte de la aplicación del silencio administrativo positivo o, sea obtenido por medios ilegales. No obstante, el Consejo de Estado, en sentencia IJ-029 del 16 de julio de 2002, amplió la posibilidad de revocar los actos administrativos de carácter particular y concreto sin el consentimiento del particular cuando se trate de dejar sin efecto actos ilegales de origen fraudulento, lo que no ocurre en el caso en estudio.

Según la Administración, el plazo que tenía la actora para solicitar la devolución del saldo a favor se encontraba agotado.<sup>13</sup> No obstante, al presentar la solicitud en debida forma y con el cumplimiento de los requisitos internos exigidos, la agencia fiscal incurrió en un error, pero este en ningún momento inducido de manera fraudulenta por la sociedad.

#### **4. Artículo 74 del Código Contencioso Administrativo**

La DIAN adelantó la actuación administrativa tendiente a revocar los actos administrativos, sin dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 28 y concordantes del C.C.A. En efecto, la demandada no comunicó a la actora sobre la existencia de la actuación y el objeto de la misma antes de proferir el acto de la revocatoria, tampoco solicita previamente pruebas e informaciones, ni dio la oportunidad para controvertirlas, conforme a los artículos 14, 34 y 35 del C.C.A.

#### **5. Artículo 69 del Código Contencioso Administrativo**

Los actos proferidos por la Administración Tributaria están cobijados por la presunción de legalidad, entonces, para proceder a la revocatoria directa debió verificar el contenido de las causales del artículo 69 del C.C.A., y obtener el consentimiento expreso y escrito de la actora, ya que no existió silencio administrativo positivo ni el acto expedido fue por medios ilegales.

#### **6. Artículo 136 del Código Contencioso Administrativo**

Conforme a lo dispuesto en el artículo 73 del C.C.A. existe la posibilidad para la Administración de revocar los actos administrativos que crean situaciones jurídicas particulares y concretas sin el consentimiento del afectado, en defensa del interés público y del orden jurídico, de existir actos administrativos que lo vulneren. La Administración a través de la acción de lesividad puede impugnarlos ante la jurisdicción contenciosa administrativa.

Concluye afirmando que la Administración, en su afán de ocultar su propia ineficiencia, procedió por la vía más rápida a revocar su propio acto, sin el consentimiento del titular del derecho, omitiendo la aplicación del procedimiento que la ley le ha fijado en estos casos, como es el de demandar su propio acto.

### **LA OPOSICIÓN**

La parte demandada se opone a las pretensiones de la actora, así:

---

<sup>13</sup> Artículo 854 E.T.

El artículo 69 del C.C.A. consagra las causales de revocación de los actos administrativos, norma que debe ser interpretada en concordancia con el artículo 73 ibídem.

Cita jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>14</sup> de la que destaca que el acto administrativo a que se refiere la parte final del inciso segundo del artículo 73 del C.C.A., es el acto ilícito, en el cual la expresión de voluntad del Estado nace viciada bien por violencia, por error o por dolo, pero no hace referencia al acto inconstitucional e ilegal de que trata el artículo 69 ibídem, que formado sin vicios en la manifestación de la voluntad, pugna contra la Constitución y la ley.

El artículo 854 del E.T. establece que la solicitud de devolución de impuestos deberá presentarse, a más tardar, dos años después de la fecha del vencimiento del término para declarar. El contribuyente presentó su declaración inicial del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre de 2005, el 10 de marzo de 2005 y la solicitud de devolución fue radicada el 11 de abril de 2007, dos años y un mes después de presentada la declaración inicial, es decir, un mes después de vencer el término para solicitar la devolución.

Precisa que siguiendo la doctrina jurisprudencial del Consejo de Estado<sup>15</sup> y del Tribunal Contencioso Administrativo<sup>16</sup>, la formación de un acto administrativo por medios ilícitos no puede obligar al Estado; por ello, la revocación se entiende referida a esa voluntad, pues ningún acto que haya ocurrido de manera ilícita podría ser factor de responsabilidad ni para un particular ni para el Estado.

De la norma jurídica que regula la temporalidad para presentar la solicitud de devolución y de los hechos consignados en la resolución revocada, se advierte que el acto administrativo en el que se aceptó el reconocimiento de la devolución de impuestos, es abiertamente ilegal, y de él no se deriva la obligación del Estado para admitir la solicitud de devolución presentada por fuera del término legal, mucho menos el derecho para reconocer el saldo a favor.

El error en que incurrió la contribuyente al presentar extemporáneamente la solicitud de reconocimiento de devolución y el error de la Administración en aceptar y luego efectuar su reconocimiento, lo hace ilegal, porque es un vicio en la manifestación de la voluntad de la Administración que, en un momento sin advertir ese error, consideró que la solicitud era oportuna. Sin embargo cuando se revisaron las fechas que establecen el plazo máximo para presentar la declaración de ventas por el primer bimestre de 2005 y para presentar la solicitud de devolución del saldo a favor, se estableció que el acto era ilegal, pues ni el administrado ni la Administración tenían competencia temporal fijada por el legislador para presentar la solicitud o para proferir la actuación correspondiente.

La revocatoria procedió sin el consentimiento del titular porque, una vez establecida la ilicitud del acto, se constituía en la excepción para obtener el consentimiento expreso y escrito del respectivo titular, conforme a lo señalado en el inciso 2° del artículo 73 del C.C.A.

El actor no puede exigir que se deriven derechos del acto revocado. Además, conforme al artículo 74 del C.C.A., se siguió el procedimiento previsto en el

---

<sup>14</sup> Sala Plena Contenciosa, sentencia del 16 de julio de 2002, Exp. IJ-029, M.P. Dra. Ana Margarita Olaya Forero.

<sup>15</sup> Sentencia del 6 de marzo de 2003, Exp. 13169, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

<sup>16</sup> Tribunal Administrativo de Cundinamarca, sentencia del 28 de agosto de 2008, Exp. 06-1331 M.P. Dra. Nelly Yolanda Villamizar.

artículo 28 ibídem, y se le permitió la interposición del recurso de reconsideración establecido en el artículo 720 del Estatuto Tributario.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal anuló los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, ordenó la devolución de la suma de \$138.481.000, correspondiente al saldo a favor determinado en la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2005, más los intereses moratorios de conformidad con el artículo 863 del E.T.

En cuanto a la procedencia y oportunidad de la revocatoria directa, los artículos 70 y 71 del C.C.A., señalan: i) No podrá pedirse la revocatoria directa de los actos administrativos respecto de los cuales el peticionario haya ejercitado recursos en la vía gubernativa, porque existe incompatibilidad entre la procedencia de la revocatoria con el agotamiento de la vía gubernativa. Lo anterior porque la Administración ya tuvo la oportunidad de enmendar los posibles errores de su actuación mediante los recursos, y ii) la revocatoria directa podrá cumplirse en cualquier tiempo, inclusive en relación con actos en firme o aún cuando se haya acudido a la Jurisdicción Contencioso Administrativa, siempre que en este caso no se haya dictado auto admisorio de la demanda. Dicha solicitud deberá resolverse dentro del término de tres meses siguientes a la fecha de su presentación.

Tanto el artículo 73 del C.C.A. como la jurisprudencia<sup>17</sup>, coinciden en señalar que el acto producido por el silencio administrativo positivo y el que se origina por medios ilegales, acto ilícito, pueden revocarse directamente sin el consentimiento del titular del derecho. El acto que así lo declare, deberá hacer expresa mención de dicha circunstancia y de la totalidad de los elementos de juicio que llevaron al convencimiento de la Administración, es decir, se debe demostrar la actuación fraudulenta, lo cual implica la aplicación de un procedimiento que permita a la Administración reunir dichos elementos de juicio.

Los artículos 736 y 737 del E.T. disponen que solo procede la revocatoria directa cuando el contribuyente no hubiere interpuesto los recursos en vía gubernativa, y que el término para ejercitarla es de 2 años, a partir de la ejecutoria del correspondiente acto administrativo, por lo que se precisa que a diferencia de la norma del Código Contencioso Administrativo sobre la intemporalidad para ejercitar la revocatoria, la norma especial prevé un término de 2 años a partir de la ejecutoria del respectivo acto.

En este caso, la Administración revocó directamente la Resolución 608-0404 del 20 de abril de 2007 por oponerse en forma manifiesta a la Ley. El contribuyente presentó la solicitud de devolución del saldo a favor después de los dos años de vencimiento del término para declarar de conformidad con el artículo 854 del E.T. La Administración contaba con una etapa de verificación de las devoluciones y, de acuerdo con el artículo 857 del E.T., está facultada para rechazar en forma definitiva las solicitudes de devolución o compensación cuando fueren presentadas en forma extemporánea.

Para el Tribunal, no hay evidencia de la ilegalidad, como lo denominó la Administración, para lograr la devolución del saldo a favor del impuesto sobre las ventas del 1° bimestre de 2005, por parte de la sociedad, y si la solicitud fue extemporánea, la DIAN podía rechazarla. Además, no se encontraron elementos

---

<sup>17</sup> Corte Constitucional T-600 de 2007

objetivos convincentes e indudables que comprometan a la actora en la comisión de hechos punibles, que hubieren inducido a error a la demandada.

No resulta evidente que el reconocimiento de la devolución del saldo a favor hubiera ocurrido por medios ilegales, o que de lo expuesto por la Administración pueda inferirse que hubo alteración o falsedad en los documentos aportados.

De otra parte, para poder revocar un acto administrativo es necesario obtener el consentimiento expreso y escrito del respectivo titular, por lo que es necesario comunicarle la existencia de la actuación y el objeto de la misma, con esto se garantiza el derecho de audiencia y defensa del particular afectado. Según el artículo 28 del C.C.A., la existencia de la actuación oficiosa debe comunicarse a los particulares que puedan resultar afectados, la comunicación debe hacerse de forma directa para hacer valer sus derechos. Si no es posible obtener el consentimiento del particular, la Administración puede acudir a la acción de lesividad ante esta jurisdicción para enervar la legalidad de dichos actos administrativos. Al respecto transcribe apartes de la sentencia del 4 de septiembre de 2008, Exp. 15982, C.P. Héctor Romero Díaz<sup>18</sup>.

Con fundamento en jurisprudencia de la Corte Constitucional, afirma el Tribunal, que los particulares no tienen por qué correr con las consecuencias negativas de los errores de las entidades públicas y, cuando tienen derechos a su favor creados por actos de la Administración, así éstos provengan de equivocaciones, se les debe garantizar, como lo hace el Código Contencioso Administrativo, que tales derechos permanecerán incólumes en tanto no haya una decisión judicial que los desvirtúe previo cumplimiento de las reglas del debido proceso<sup>19</sup>.

En cuanto al reconocimiento de intereses moratorios establecido en el artículo 863 del E.T., el Tribunal estimó que éstos son procedentes toda vez que según la norma transcrita, se deben pagar por el período comprendido entre el vencimiento del término para devolver y la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación; conforme a lo dispuesto en el art. 855 del E.T., dicho término comienza a contarse vencido el plazo de los 30 días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución, fecha a partir de la cual se comienzan a generar los intereses moratorios, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

## RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandada** se aparta de lo expuesto por el Tribunal por las siguientes razones:

Precisa que ilegal es contrario a la ley y no necesariamente implica la comisión de un hecho punible o un fraude mediante engaños. El artículo 73 C.C.A. claramente expresa “medios ilegales” sin hacer distinciones. Un medio ilegal es aquel que no se ajusta a la normatividad es decir que no está acorde con el mandato legal.

Con fundamento en el artículo 28 del C.C.A. considera que, en este caso particular, la Administración Tributaria podía revocar su actuación sin el consentimiento del particular, porque tuvo como origen un medio ilegal representado en una solicitud de devolución extemporánea, hecho que fue aceptado por el demandante, cuando en la demanda señala “*Debo manifestar*

---

<sup>18</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 4 de septiembre de 2008, Exp. 15982, M.P. Héctor Romero Díaz.

<sup>19</sup> Corte Constitucional T-336 de 1997

*que, conforme a lo dicho por la administración, el plazo con que contaba mi representada de dos años contados a partir de la fecha de vencimiento para declarar de que trata el artículo 854, se encontraba agotado.”*

El acto administrativo revocado por la Administración creó una situación jurídica particular y concreta, pero el derecho que ese acto representa (la devolución) carece de justo título porque el contribuyente ya no tenía derecho a obtener la devolución de su saldo a favor al haberse vencido el término legal para solicitarlo.

La Constitución sólo obliga a las autoridades a respetar los derechos legalmente adquiridos. En este caso no puede afirmarse que la devolución ordenada fuera un derecho legalmente adquirido y, en consecuencia, de su revocatoria de oficio no puede predicarse que afecte derechos fundamentales, ni que deteriore la confianza del ciudadano en la Administración, ni que ponga en riesgo la seguridad jurídica o el respeto por los derechos adquiridos. El contribuyente actuó con la plena certeza de que su derecho ya había fenecido, como lo expresó su apoderado en la demanda.

En aplicación de los principios de la función administrativa consagrados en el artículo 209 de la C.P. como son: la igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, debía la Administración Tributaria proceder a revocar de oficio la actuación que atentaba contra el orden jurídico justo (art. 73 C.C.A.). Resulta contrario a los principios antes señalados, que la Administración interpusiera una acción de nulidad y restablecimiento del derecho para impugnar su propio acto, cuando tiene la posibilidad de revocar de oficio el acto ilícito contenido en la Resolución del 20 de abril de 2007.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La parte demandante** solicita que se confirme la decisión de primera instancia, e insiste en que la opción que debió haber tomado la Administración para pedir la nulidad de su propio acto administrativo era demandar dicho acto -acción de lesividad- ante la imposibilidad de que la actora renunciara a un derecho legalmente adquirido.

**La parte demandada** manifestó su desacuerdo con la decisión que se apela, pues el *a quo* afirma que se echan de menos los elementos objetivos convincentes e indudables que comprometían a la actora en la comisión de hechos punibles que hubieren inducido a error a la Administración.

La jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>20</sup> indica que el derecho que se haya obtenido por la expedición del acto administrativo revocado no es susceptible de la protección legal, al ser manifiestamente opuesto a la Constitución y a la ley, sería pretender que la legalidad y el fraude sean fuente de derecho y de obligaciones. Se permitiría que la actora se apropiara de dineros provenientes del erario público de manera irregular, toda vez que fueron conseguidos como consecuencia de una solicitud extemporánea, situación aceptada por el contribuyente quien actuó ante la DIAN con plena convicción de que su petición era inoportuna, y que carecía de título para reclamar la devolución del saldo a favor.

---

<sup>20</sup> Sala Plena Contenciosa, sentencia del 16 de julio de 2002, Exp. IJ-029, M.P. Dra. Ana Margarita Olaya Forero.

La devolución extemporánea solicitada por la demandante y ordenada por la Administración no deriva de un derecho legalmente adquirido.

**El Ministerio Público** no intervino en esta oportunidad procesal.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

De acuerdo con el recurso de apelación interpuesto, corresponde a la Sala determinar si la Administración Tributaria podía revocar directamente el acto que ordenó la devolución del saldo a favor solicitado por la actora, correspondiente al 1º bimestre del año gravable 2005, sin el consentimiento previo y escrito de la demandante.

El artículo 73 del Código Contencioso Administrativo dispone:

**ARTICULO 73. REVOCACIÓN DE ACTOS DE CARÁCTER PARTICULAR Y CONCRETO.** *Cuando un acto administrativo haya creado o modificado una situación jurídica de carácter particular y concreto o reconocido un derecho de igual categoría, no podrá ser revocado sin el consentimiento expreso y escrito del respectivo titular.*

*Pero habrá lugar a la revocación de esos actos, cuando resulten de la aplicación del silencio administrativo positivo, si se dan las causales previstas en el artículo 69, o si fuere evidente que el acto ocurrió por medios ilegales.*

*Además, siempre podrán revocarse parcialmente los actos administrativos en cuanto sea necesario para corregir simples errores aritméticos, o de hecho que no incidan en el sentido de la decisión.*

De la norma transcrita se establece que la *regla general* es que la revocatoria de actos particulares y concretos procede únicamente con el consentimiento expreso y escrito del titular del derecho.

No obstante lo anterior, existen dos excepciones a esa regla general que hacen procedente la revocatoria sin necesidad de que la Administración cuente con el consentimiento del titular, estas son: (i) cuando el acto administrativo resulte de la aplicación del silencio administrativo positivo, si se dan las causales del artículo 69 del C.C.A. y (ii) cuando el acto ocurrió por medios ilegales. Tales excepciones fueron precisadas en sentencia del 16 de julio del 2002 de la Sala Plena Contenciosa de esta Corporación, en la que se señaló:

*“Nótese que en el inciso 2º de dicha norma, el legislador empleó una proposición disyuntiva y no copulativa para resaltar la ocurrencia de dos casos distintos. No de otra manera podría explicarse la puntuación de su texto. Pero además, como se observa en este mismo inciso 2º y en el 3º, el legislador, dentro de una unidad semántica, utiliza la expresión “actos administrativos”, para referirse a todos los actos administrativos, sin distinción alguna.*

*Lo cierto entonces es que tal como quedó redactada la norma del artículo 73, son dos las circunstancias bajo las cuales procede la revocatoria de un acto que tiene efectos particulares, sin que medie el consentimiento del afectado: Una, que tiene que ver con la aplicación*

*del silencio administrativo y otra, relativa a que el acto hubiere ocurrido por medios ilegales”.*

Ahora bien, la parte recurrente sostiene que la Resolución 608-0404 del 20 de abril del 2007 en la que se ordenó devolver a la actora el saldo a favor determinado en la declaración del impuesto a las ventas del 1º bimestre del 2005, fue obtenida por *medios ilegales*, es decir, que sustenta la actuación de la Administración en una de las excepciones a la regla general que permite la revocatoria directa sin el consentimiento expreso y escrito del particular.

A juicio de la DIAN, el contribuyente indujo a error a la Administración porque presentó la solicitud de devolución con la certeza de que era extemporánea, por lo que el acto revocado se produjo por medios ilegales.

En relación con la revocación del acto ilícito, la sentencia de la Sala Plena Contenciosa a que se ha hecho referencia, establece los lineamientos bajo los cuales se entiende que el acto administrativo se obtuvo por medios ilegales, así:

*“Sobre este punto de la revocación de los actos administrativos, es relevante señalar que el acto administrativo a que se refiere la parte final del inciso segundo del artículo 73 del Código Contencioso administrativo, **es al acto ilícito**, en el cual la expresión de voluntad del Estado nace viciada bien por violencia, por error o por dolo, no al acto inconstitucional e ilegal de que trata el artículo 69 del C.C.A., que habiéndose formado sin vicios en la manifestación de voluntad de la administración, pugna contra la Constitución o la ley.*

*La formación del acto administrativo por medios ilícitos no puede obligar al Estado, por ello, la revocación se entiende referida a esa voluntad, pues ningún acto de una persona natural o jurídica ni del Estado, por supuesto, que haya ocurrido de manera ilícita podría considerarse como factor de responsabilidad para su acatamiento. Ello explica porqué, en este caso, el acto administrativo de carácter particular puede ser revocado sin consentimiento del particular.*

*Ahora bien, el hecho de que el acto administrativo se obtenga por medios ilegales puede provenir de la misma administración o del administrado o de un tercero, pues en eso la ley no hace diferencia. Pero además, el medio debe ser eficaz para obtener el resultado, ya que es obvio que si algún efecto se produce, éste debe provenir de una causa eficiente, como quiera que si esa causa no es eficiente el resultado no se le puede imputar a tal causa. El medio pues tiene que producir como resultado un acto administrativo viciado en su consentimiento, por vicios en la formación del acto administrativo y por esa vía es por lo que se puede llegar a la conclusión, se repite, de la revocación de tal acto, sin consentimiento del particular afectado, previa la tramitación del procedimiento señalado en el artículo 74 del C.C.A.”.*

De acuerdo con este criterio jurisprudencial y aplicado al asunto que se analiza, para que el acto revocado tenga la connotación de acto ilícito, debió existir una actuación del contribuyente que de manera eficaz hubiera permitido la obtención de la devolución del saldo a favor por parte de la Administración, a pesar de que la solicitud fuera extemporánea, aspecto éste último que no es controvertido por la sociedad demandante.

Ahora bien, del cuaderno de antecedentes se advierte que el **11 de abril del 2007** la actora presentó la solicitud de devolución del saldo a favor originado en la declaración del impuesto sobre las ventas del 1º bimestre del 2005<sup>21</sup>, para lo cual adjuntó, entre otros documentos soportes<sup>22</sup>, la declaración del impuesto sobre las ventas inicial presentada el **10 de marzo del 2005**<sup>23</sup> en la que se había determinado un saldo a favor de \$140.750.000 y la corrección a dicha declaración que disminuyó el saldo a favor a \$138.481.000<sup>24</sup>, que fue la suma cuya devolución se solicitó.

Los artículos 850 a 865 del Estatuto Tributario establecen el trámite que debe adelantar la demandada una vez los contribuyentes presentan sus solicitudes de devolución y/o compensación y, en esa normativa, se advierte que la Administración cuenta con un término general de 30 días para realizar la devolución<sup>25</sup> y de 10 días cuando se presenta con garantía, como ocurrió en el caso concreto, lapso dentro del cual constata no solo la existencia del saldo a favor<sup>26</sup> sino otros aspectos que le dan la posibilidad de rechazar e inadmitir las solicitudes con base en las causales previstas en el artículo 857 E.T., una de las cuales es precisamente el rechazo definitivo por extemporaneidad, es decir, cuando se presenta la solicitud luego de los 2 años previstos en el artículo 854 E.T.

En tales condiciones, la Sala advierte que la decisión sobre la procedencia de la devolución de saldos a favor, no se produce de manera instantánea o en el acto mismo de la presentación de la solicitud por parte del contribuyente, sino que la demandada cuenta con un procedimiento previo a la decisión que le permite verificar los aspectos formales y de fondo que hacen procedente la devolución.

Así pues, esta Corporación no observa que la sociedad actora haya desplegado una actuación premeditada o dolosa que como causa eficiente le hubiera permitido obtener la devolución del saldo a favor reclamado, a pesar de la extemporaneidad. En efecto, aunque la oportunidad de la solicitud es un presupuesto establecido en el artículo 854 E.T. y, por ende, conocido por los contribuyentes, el mismo legislador estableció que la presentación oportuna de la solicitud es uno de los aspectos que *debe* verificar la demandada dentro del término que tiene para ordenar o no una solicitud de devolución, pues constituye una de las causales de rechazo señaladas en el numeral 1º del artículo 857 E.T. No puede sostenerse, como lo hace la demandada, que la presentación de la solicitud de devolución fuera del término legal constituya una actuación que indujera a error a la Administración, pues ello sería tanto como presumir la mala fe de todos los contribuyentes a quienes la DIAN les rechaza e inadmite la solicitud de devolución por las causales previstas en el artículo 857 E.T.

Esta Corporación advierte, que la decisión de ordenar la devolución del saldo a favor solicitado por la demandante se originó en un error de la misma demandada, quien incluso en el acto de revocatoria señaló que tal decisión “*se opone*

---

<sup>21</sup> Fl. 1 c.a.

<sup>22</sup> Fls. 2 a 72 c.a.

<sup>23</sup> Fl. 26 c.a. Esta era la fecha establecida en el Decreto 4345 del 2004 para declarar IVA por el 1º bimestre del año gravable 2005.

<sup>24</sup> Fl. 2 c.a.

<sup>25</sup> Art. 855 E.T. El artículo 860 E.T. establece un término de 10 días para realizar la devolución cuando la solicitud se presenta con garantía y, para las devoluciones del impuesto sobre las ventas de los exportadores, el artículo 1º del Decreto 1075 del 2007 establece un término de 10 días hábiles contados a partir de la presentación de la solicitud en debida forma, con o sin garantía, con las excepciones previstas en el parágrafo del citado artículo.

<sup>26</sup> Art. 856 E.T.

*manifiestamente a la Ley, por cuanto la actuación administrativa no consideró que el contribuyente presentó la solicitud de devolución (...), por fuera del término de los dos (2) años, de que trata el Artículo 854 del Estatuto Tributario, (...)*<sup>27</sup>.  
(Subrayas fuera de texto).

En tales condiciones, resulta oportuno citar la sentencia del 6 de mayo de 1992 de la Sección Segunda de esta Corporación, en la que se indicó que no es procedente la revocatoria directa de un acto administrativo sin el consentimiento expreso y escrito del particular *“cuando la administración simplemente han (sic) incurrido en error de hecho o de derecho, sin que tenga en ello participación el titular del derecho. En ese caso, estará obligada a demandar su propio acto ante la imposibilidad de obtener el consentimiento del particular para revocarlo”*<sup>28</sup>.

Queda desvirtuado así que la Resolución 608-4040 del 20 de abril del 2007 haya sido obtenida por medios ilegales y que, en consecuencia, su revocatoria directa pudiera realizarse sin el consentimiento de la sociedad demandante, como lo ha sostenido la parte recurrente.

Por consiguiente, la revocatoria de la decisión de devolver el saldo a favor obtenido por la actora en la declaración del impuesto sobre las ventas del 1º bimestre del 2005, se regía por lo dispuesto en el inciso 1º del artículo 73 del C.C.A., es decir, que la demandada debió seguir el procedimiento previsto en el artículo 28 ibídem para obtener el consentimiento de la demandante, trámite que no se surtió en el *sub examine*. En todo caso, si no se obtenía dicho consentimiento, la Administración tenía la posibilidad de acudir ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro del término previsto en el artículo 136 num. 7º del C.C.A., para demandar su propio acto a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

Finalmente debe precisarse que el error en que incurrió la Administración al reconocer el saldo a favor, no puede trasladarse a la demandante para desvirtuar así la presunción de legalidad que revisten los actos administrativos y desconocer una situación jurídica subjetiva radicada en cabeza de la actora por la misma Administración. Para ello, la demandada cuenta con las acciones y procedimientos previstos en la normativa legal, pues además de los principios establecidos en el artículo 209 de la Carta e invocados en el recurso de apelación, no puede olvidarse que las actuaciones de la Administración también se rigen por el respeto al debido proceso, como lo dispone el artículo 29 íbidem.

Por lo antes expuesto, no prospera el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, esta Corporación confirmará la decisión del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección “A”, que accedió a las pretensiones de la demanda.

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

#### **F A L L A :**

**CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

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

---

<sup>27</sup> Fl. 77 c.a.

<sup>28</sup> Expediente 4260, C.P. Dra. Clara Forero de Castro.

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidenta de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Aclaro Voto

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**