



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

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de octubre de dos mil veintidós (2022)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2017-00360-01 (25946)  
**Demandante:** Temporales Uno A Bogotá SAS  
**Demandada:** Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá

**Temas:** Devoluciones. ICA. 2010. Pago de lo no debido. Pago en exceso.  
Requisitos. Corrección de la declaración.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 17 de septiembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que anuló parcialmente los actos administrativos demandados, ordenó la devolución de las mayores sumas pagadas en los bimestres 4.º a 6.º del 2010, con intereses, y se abstuvo de condenar en costas (índice 2)<sup>1</sup>:

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Mediante la Resolución nro. DDI 053221, del 05 de octubre de 2015, la demandada negó la solicitud de devolución por pago de lo no debido presentada por la actora el 17 de julio de ese año, correspondiente al Impuesto de Industria y Comercio (ICA) pagados entre los bimestres 3.º y 6.º de 2010 (ff. 37 a 40 caa). Acto que fue confirmado en la Resolución nro. DDI 063224, del 14 de octubre de 2016 (ff. 56 a 61 caa).

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (ff. 2 y 3):

2.1. Que se declare la nulidad de la Resolución DDI053221 – 2015 EE264784 del 2015, de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, mediante la que se rechazó la solicitud de devolución.

2.2. Que se declare la nulidad de la Resolución DDI 063224 del 14 de octubre de 2016, de la jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, que resolvió el

<sup>1</sup> Del historial de actuaciones del aplicativo SAMAI.



recurso de reconsideración interpuesto contra el acto administrativo que rechazó la solicitud de devolución.

2.3. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho se ordene la devolución del pago de lo no debido por concepto del Impuesto de Industria y Comercio por los periodos 3.º, 4.º, 5.º y 6.º del año 2010 por mi representada.

2.4. Se soliciten los antecedentes administrativos.

2.5. Se abstenga de fiar caución en el presente caso, por tratarse de una devolución.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 13, 29, 95.9, 338 y 363 de la Constitución; 589, 683 y 855 del ET; 193 de la Ley 1607 de 2012; 3.º y 47 del CPACA; 2.º, 144 y 147 del Decreto 807 de 1993; 21 del Decreto 1000 de 1997; y 16 del Decreto 2277 de 2012, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 6 a 18):

Sostuvo que declaró y pagó indebidamente el ICA durante los períodos en discusión, porque conformó su base gravable atendiendo a los lineamientos establecidos por la doctrina administrativa proferida por su contraparte para las empresas de servicios temporales<sup>2</sup>, la cual, a la postre fue declarada nula por esta corporación, mediante sentencia del 02 de mayo de 2013 (exp. 18830, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez). Señaló que los actos enjuiciados desconocieron las normas en que debían fundarse y fueron contrarios a los principios de igualdad, justicia, equidad, economía, celeridad y eficacia al desatender que, de conformidad con las normas distritales, no le era exigible la corrección de las respectivas declaraciones tributarias. Manifestó que era procedente la devolución analizada porque se trató de una situación jurídica no consolidada cuya solicitud se presentó dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que fue notificada la sentencia que declaró la nulidad de los conceptos. Manifestó que un entendimiento diferente significaría un enriquecimiento sin justa causa.

### Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 93 a 99), porque consideró que, como la demandante sí causó el tributo en discusión, su pretensión se constituyó en una solicitud de devolución por un pago en exceso, cuya procedibilidad estaba supeditada a la previa corrección de las autoliquidaciones y, como omitió dicho requisito, estas adquirieron «firmeza» y se constituyeron en situaciones jurídicas consolidadas. Agregó que la base gravable especial para empresas de servicios temporales creada mediante el artículo 31 de la Ley 1430 de 2010 solo era aplicable a partir del año 2011, de manera tal, que de conformidad con las normas y la doctrina vigente al momento de los hechos, *i.e.* 2010, la contribuyente conformó en debida forma la base gravable del tributo para las empresas de servicios temporales.

### Sentencia apelada

El tribunal anuló parcialmente los actos enjuiciados, ordenó la devolución de las mayores sumas pagadas en los bimestres 4.º a 6.º del 2010, reconoció intereses y se abstuvo de condenar en costas (índice 2). Juzgó que en el caso *sub examine* se configuró un pago de lo no debido, causado por la errada interpretación que de las normas vigentes al momento de los hechos expuso en su doctrina la Administración y, que fue anulada por esta corporación, razón por la cual, no le era exigible a la contribuyente corregir las declaraciones para solicitar la devolución. Además, estimó oportuna la solicitud de

<sup>2</sup> Conceptos nros. 172, del 02 de septiembre de 1994; 195, del 12 de octubre de 1994; y 198, del 13 de octubre de 1994.



devolución formulada en el caso, salvo para al 3.º bimestre del 2010, respecto del cual señaló que fue extemporánea su presentación, aclarando que el *dies a quo* correspondía a la fecha del pago indebido. Por ello, concluyó que en relación con el mencionado bimestre la parte actora no tenía derecho a la devolución debatida.

### Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión de primer grado (índice 2), para lo cual reiteró que la demandante efectuó un pago en exceso cuya solicitud de devolución estaba supeditada a la corrección de las declaraciones. Insistió que la inobservancia de dicho requisito implicó la «firmeza» de las declaraciones y la configuración de una situación jurídica consolidada. Sostuvo que la decisión del tribunal fue contraria a derecho porque aplicó de manera retroactiva tanto la base gravable especial del artículo 31 de la Ley 1430 de 2010 como los efectos de la sentencia que declaró la nulidad de los conceptos. Agregó que un entendimiento diferente impediría el ejercicio de sus potestades de fiscalización. Acusó a la sentencia apelada de incurrir en una decisión *extra petita* por reconocer la causación de intereses que no habían sido solicitados.

### Alegatos de conclusión

La demandante (índice 19) reiteró los argumentos de la demanda respecto a que efectuó un pago de lo no debido, de manera que no le era exigible corregir su declaración. Agregó que le es inaplicable la posición que la Sala adoptó en sentencia del 24 de septiembre de 2008 (exp. 16163, CP: María Inés Ortiz Barbosa), que, a su juicio, exige la corrección de las declaraciones para la procedencia de las devoluciones del pago de lo no debido; porque esta contraría las demás decisiones de esta corporación y, por consiguiente, su observancia vulneraría los principios de confianza legítima y buena fe. La parte demandada rindió concepto extemporáneamente, por lo que no puede ser tenido en cuenta con miras a adoptar la presente decisión (índice 22). El ministerio público solicitó que se confirmara la sentencia de primera instancia al acoger los argumentos expuestos por la actora (índice 21).

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandada contra la sentencia del tribunal que anuló parcialmente dichos actos y ordenó la devolución de las sumas solicitadas respecto de los bimestres 4.º a 6.º de 2010, con intereses corrientes y moratorios, y se abstuvo de condenar en costas. En concreto, corresponde establecer si las cuantías solicitadas en devolución por la actora en dichos periodos tenían la naturaleza de «pagos en exceso» y, por consiguiente, para su devolución se requería de la previa corrección de las declaraciones; o si, por el contrario, dicho requisito era inexigible porque se trataba de «pagos de lo no debido». De concluir la improcedencia de la corrección, la Sala juzgará si la solicitud era oportuna; si la devolución ordenada por el tribunal se fundó en la aplicación retroactiva del artículo 31 de la Ley 1430 de 2010; y si el tribunal incurrió en una decisión *extra petita* al reconocer la causación de intereses.

2- Respecto a la corrección de las declaraciones, la demandante alega que para la devolución de los pagos que efectuó en los períodos objeto de discusión a título del ICA no se requería que previamente corrigiera las respectivas declaraciones dado que se trataron de pagos de lo no debido, toda vez que se liquidaron conforme a lo establecido



por la doctrina tributaria proferida por su contraparte, que con posterioridad fue declarada nula por esta corporación. En el otro extremo, la demandada aduce que se requerían de dichas correcciones porque se trataron de pagos en exceso en la medida en que su contraparte sí realizó el hecho generador del ICA, pero erró al determinar la base gravable del tributo. Así, corresponde a esta Sala analizar si para que proceda la devolución del tributo en discusión era exigible la corrección de dichas declaraciones tributarias.

2.1- De acuerdo con los precedentes de esta Sección<sup>3</sup>, para la procedencia de las solicitudes de devoluciones por «pagos de lo no debido» no se requiere de la corrección de las liquidaciones privadas conforme al procedimiento establecido en el artículo 589 del ET (aplicable por remisión del artículo 20 del Decreto 807 de 1993, del ente demandado); mientras que, en los otros supuestos de pagos indebidos, esto es, los pagos en exceso, la falta de corrección de las declaraciones tributarias dentro del plazo habilitado legalmente impide su devolución, porque la ausencia de la misma imposibilita la concreción de un título para obtener la devolución de lo que se alega como pagado indebidamente, aunque la solicitud se formule de forma oportuna<sup>4</sup>. Bajo esas premisas, únicamente las solicitudes de devoluciones por «pagos de lo no debido» no demandarán de la acreditación de las correcciones a las declaraciones tributarias que hubieren incluido montos autoliquidados calificados como indebidos.

Al hilo de la anterior precisión, esta corporación<sup>5</sup> ha establecido como criterio de decisión que hay «pago de lo no debido» en los supuestos de ausencia de dispositivos jurídicos que prescriban los supuestos generadores de la obligación tributaria a cargo del administrado, situación que se da incluso cuando la norma con fundamento en la cual se determinó el tributo, que se reputaba legal en el momento en que se autoliquidó la deuda tributaria, es expulsada del ordenamiento por una decisión judicial; sin que dicho análisis sea extensible a los eventos de anulación de conceptos escritos de la autoridad, dado que estos carecen de alcance normativo, al punto de que no le es exigible a los obligados tributarios acatar los dictados de la doctrina administrativa. Así, solo de la anulación de las disposiciones de derecho positivo pueden derivar pagos de lo no debido, nunca de la anulación de los conceptos o dictámenes de los organismos de consulta de la autoridad tributaria emitidos para indicar la interpretación que acogerá al aplicar una norma.

2.2- En el caso concreto, la Sala advierte que la pretensión de devolución de la actora no tiene sustento en la anulación de una norma con fundamento en la cual se hubieran pagado cuantías no debidas conforme a derecho. Todo lo contrario, las disposiciones aplicables para la autoliquidación del tributo, que precisamente fueron las consideradas en la sentencia de esta Sección del 02 de mayo de 2013 (exp. 18830, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), llevan a apreciar que para la demandante surgía una obligación tributaria en cuantía menor al monto que autoliquidó y pagó. Se trata por tanto de un «pago en exceso», en los términos en los que lo sostiene la demandada, no del pago de lo no debido que alega la actora. En consecuencia, dada la corroboración de que no corrigió sus autoliquidaciones, conforme con las cuales podría solicitar la devolución de lo pagado en exceso, encuentra la Sala que se ajustan a derecho los actos demandados en los cuales se negó la devolución de las sumas pedidas por la actora. No prospera el

<sup>3</sup> Entre otras, sentencias del 12 de diciembre de 2014 (exp. 20000, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia); del 23 de febrero de 2017 (exp. 21314, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); del 08 de febrero de 2018 (exp. 21803, CP: Milton Chaves García); y del 19 de febrero de 2020 (exp. 23356, CP: Julio Roberto Piza).

<sup>4</sup> Entre otras, sentencias del 30 de julio de 2020 (exp. 23714, CP: Milton Chaves García); del 11 de febrero y 18 de noviembre de 2021 (exps. 25070 y 23576, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); y del 10 de febrero de 2022 y 10 de marzo de 2022 (exps. 23295 y 24476, CP: Julio Roberto Piza).

<sup>5</sup> Sentencias del 23 de febrero de 2017, exp. 21314, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; del 29 de junio de 2017, exp. 21273, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 08 y del 22 de febrero de 2018, exps. 21803 y 22278, CP: Milton Chaves García; y del 01 de marzo de 2018 y del 10 de febrero de 2022, exps. 21087 y 23295, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



cargo de apelación.

3- Dado que el anterior criterio de decisión es suficiente para rechazar la solicitud de devolución objeto de análisis, la Sala se relevará de realizar el estudio de los demás cargos de apelación. En definitiva, por los fundamentos aquí expuestos, se confirmará la decisión del tribunal.

4- Por no estar probadas, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

### FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada, en su lugar:

*Negar las pretensiones de la demanda.*

2. Sin condena en costas en segunda instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**