



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01486-01 (26248)

Demandante: ACCIÓN S.A.
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2015-01486-01 (26248)
Demandante: ACCIÓN S.A.
Demandado: SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA

Temas : Devolución ICA periodos 5 y 6 de 2009 y 1 a 6 de 2010. Pago de lo no debido. Pago en exceso. Corrección de la declaración privada.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 29 de abril de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A" que accedió a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

"PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de las Resoluciones n.º DDI093105 de 2 de diciembre de 2014 y DDI08884 de 20 de febrero de 2015, proferidas por el Jefe de la Oficina de Cuentas Corrientes de la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario y el Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, respectivamente por las razones expuestas en la presente demanda.

SEGUNDO: A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

A. ORDENAR a la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá **devolver** a la sociedad ACCIÓN S.A. la diferencia que resulte de aplicar la depuración que se explica a continuación:

La base gravable del ICA solamente debe considerar los ingresos por servicios de intermediación (valor de los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibidos para sí), lo que implicará excluir cualquier otro ingreso. Sobre el valor anterior, se aplicará la tarifa establecida para el impuesto de industria y comercio y de avisos y tableros. Resultado de lo anterior, la entidad demandada deberá tener en cuenta las retenciones efectuadas para lograr establecer el valor que debía pagar la demandante. Al final, se debe establecer la diferencia entre lo que la demandante pagó y lo que el actor debía pagar por cada uno de los bimestres (6º de 2009, 1 a 6 de

¹ Índice 3 del SAMAI.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01486-01 (26248)

Demandante: ACCIÓN S.A.

FALLO

2010), de acuerdo con la orden aquí impartida, suma que como se dijo deberá ser devuelta. Esta metodología deberá ser aplicada para cada uno de los bimestres en discusión, teniendo en cuenta que el valor a devolver no puede exceder de la suma solicitada en devolución por la demandante, esto es, \$818.829.521.

B.ORDENAR a la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá, que una vez se establezca el monto objeto de devolución, liquide los intereses corrientes, a la tasa señalada en el artículo 864 del Estatuto Tributario, desde la fecha de notificación del acto que negó la devolución hasta la fecha de ejecutoria de esta providencia, e intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de esta sentencia hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, también a la tasa prevista en el artículo 864 del Estatuto Tributario.

TERCERO: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia. [...]"

ANTECEDENTES

Acción S.A. presentó las declaraciones del impuesto de industria y comercio – en adelante ICA – de los periodos 5 y 6 del año 2009 y 1 a 6 del año 2010, en las que tuvo como base gravable del impuesto el valor total de las facturas que emitió en cada periodo².

Mediante sentencia 18830 del 2 de mayo de 2013 esta Corporación declaró la nulidad de los Conceptos 172 del 2 de septiembre, 195 del 12 de octubre de 1994 y 198 del 13 de octubre de 1994, que señalaron que la base gravable de ICA para las empresas de servicios temporales estaba constituida por todos los ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos por la prestación de su servicio, sin que sea posible descontar los pagos por salarios efectuados a sus empleados³.

El 31 de octubre de 2014 la demandante presentó solicitud de devolución por concepto de ICA de los periodos antes señalados, toda vez que considero que incurrió en un pago de lo no debido consecuencia de la declaratoria de nulidad⁴.

Mediante Resolución DDI-093105 del 2 de diciembre de 2014, la administración negó la solicitud de devolución al estimar que se generó un pago en exceso y no un pago de lo no debido, y por tanto, se exigía la corrección de las declaraciones privadas⁵.

Frente al acto anterior, la actora interpuso recurso de reconsideración el 9 de febrero de 2015, desatado mediante la Resolución DDI-08884 del 20 de febrero de 2015 que confirmó en todas sus partes el acto recurrido⁶.

DEMANDA

La actora en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones⁷:

² Índice 3 del SAMAI.

³ C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁴ Índice 3 del SAMAI.

⁵ Índice 3 del SAMAI.

⁶ Índice 3 del SAMAI.



“Primera- Anular el acto administrativo demandado, compuesto por:

A- Resolución No. DDI – 093105 de fecha 2 de diciembre de 2014, por la cual se resuelve una solicitud de devolución y/o compensación, por medio de la cual se negó la solicitud de devolución de los bimestres 5 Y 6 del año gravable 2009 y los bimestres 1 al 6 del año gravable 2010 del IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO por pago de lo no debido.

B- Resolución No DDI – 08884 de fecha 20 de febrero de 2015., por la cual se resuelve un recurso de reconsideración. Confirmando la decisión inicialmente adoptada de rechazar la solicitud de devolución, notificada por edicto desfijado el día 26 de marzo de 2015.

Segunda- A título de restablecimiento del derecho se ordene la devolución de las siguientes sumas de dinero, correspondiente al impuesto de industria y comercio indebidamente pagado por concepto del servicio temporal y que hace referencia a los costos de los trabajadores en misión, los cuales no representan un incremento patrimonial, ni hacen parte de la retribución del servicio por las siguientes vigencias fiscales:

OBJETO	PREIMPRESO	STICKER	FECHA DE PRESENTACION	VIGENCIA	VALOR
890.309.556	2009102010008174260	19004040018102	18/11/2009	2009-5	85.466.000
890.309.556	2010102010000150700	07032740025285	19/01/2010	2009-6	100.459.000
890.309.556	2010302010104092320	99000020125122	29/03/2010	2010-1	SIN PAGO
890.309.556	2010302014000901514	19999	30/03/2010	2010-1	93.796.000
890.309.556	2010302010107739001	99000020310828	27/05/2010	2010-2	SIN PAGO
890.309.556	2010302014001663651	07999	27/05/2010	2010-2	96.631.000
890.309.556	2010302010112583323	99000020409418	16/07/2010	2010-3	SIN PAGO
890.309.556	2010302014002368384	07999	22/07/2010	2010-3	100.466.000
890.309.556	2010302010114996976	99000020533669	29/09/2010	2010-4	SIN PAGO
890.309.556	2010302014007848908	07999	29/09/2010	2010-4	107.246.000
890.309.556	2010302010117189721	99000020639211	30/11/2010	2010-5	SIN PAGO
890.309.556	2010302014008463438	07999	30/11/2010	2010-5	117.728.000
890.309.556	2011302010101473225	99000020721269	31/01/2011	2010-6	SIN PAGO
890.309.556	2011302014000314780	07999	31/01/2011	2010-6	118.514.000

En total la reclamación asciende a la suma de doscientos veinticuatro millones doscientos noventa y tres mil pesos moneda legal Ochocientos Dieciocho Millones Ochocientos Veinte Mil Quinientos Veinti Un (sic) pesos (\$818.829.521).

Tercero- Abstenerse de solicitar caución por tratarse de la devolución de sumas que ya pagó el contribuyente.”

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 13, 29 95 numeral 9, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 3 y 47 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículos 589, 683 y 855 del Estatuto Tributario.
- Artículo 193 de la Ley 1607 de 2012.
- Artículo 16 del Decreto 2277 de 2012.
- Artículo 21 del Decreto 1000 de 1997
- Artículo 2 del Decreto 807 de 1993.

El concepto de la violación se sintetiza así:

⁷ Índice 3 del SAMAI.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01486-01 (26248)

Demandante: ACCIÓN S.A.

FALLO

Indicó que en todos los casos en que se haya efectuado un pago que carezca de causa legal, procede la devolución del valor pagado indebidamente, sin necesidad de corregir la declaración tributaria.

Precisó que en este caso el pago de lo no debido se concretó en incluir como gravable un ingreso que no tiene ese carácter, lo que implica que el contribuyente pagó sumas adicionales a las que la propia ley le exige.

Destacó que presentó las declaraciones de ICA objeto de solicitud de devolución, obligado por los Conceptos 172 del 2 de septiembre de 1994, 195 del 12 de octubre de 1994 y 198 del 13 de octubre de 1994 emitidos por el Distrito Capital que posteriormente fueron anulados.

Concluyó que la declaratoria de nulidad de los conceptos emitidos por la entidad demandada y el cambio jurisprudencial que reviste efecto retroactivo, hace evidente que el pago realizado por la demandante no tenía soporte jurídico válido y por ende no es exigible.

Expuso que a partir de la sentencia 18830 del 2 de mayo de 2013 (C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) se reconoce la calidad de intermediarios a las empresas de servicios temporales, y que la base gravable la constituye únicamente el valor que retribuye el servicio, denominado comúnmente como AIU (administración, imprevistos y utilidad).

Alegó que la ley es la encargada de definir las bases gravables de los tributos, por lo que no puede privilegiarse un formalismo como es la corrección de la declaración.

Planteó que si el pago de lo no debido acontece fuera de la relación jurídico tributaria mal podría exigirse que para su devolución se acuda a los procedimientos propios e inherentes a dicha relación, como es la de corregir la declaración privada.

Aseveró que dicha posición contraviene los principios de economía, celeridad y eficacia de la autoridad tributaria, quien pudo acogerse a la devolución de algo que la está enriqueciendo sin justa causa. Desestimó que deba privilegiarse el principio de certeza, pues no resulta razonable ni proporcionado privilegiar este principio cuando se vulneran los derechos de igualdad y debido proceso de la actora.

Dijo que se vulneró el principio de igualdad al ponerla en inferioridad de condiciones frente a otros contribuyentes de ICA a quienes la jurisprudencia reconoció que no estaban en la obligación de corregir para que prospere la devolución de los pagos que carecían de causa legal y frente a otros contribuyentes que desatendieron la doctrina del Distrito y asumieron el riesgo de fiscalización y que ahora les resulta favorable la nulidad decretada por la sentencia 18830 del 2 de mayo de 2013, quienes fueron gravados únicamente por el AIU.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **Secretaría Distrital de Hacienda**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁸:

⁸ Índice 3 del SAMAI.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01486-01 (26248)

Demandante: ACCIÓN S.A.

FALLO

Admitió que las declaraciones y los pagos realizados por la sociedad accionante por concepto de ICA tuvieron fundamento en los Conceptos 172 del 2 de septiembre de 1994, 195 del 12 de octubre de 1994 y 198 del 13 de octubre de 1994 proferidos por el Distrito, los cuales estaban vigentes en la época de los pagos, es decir, que sí existía una causa legal para exigir su cumplimiento.

Resaltó que Acción S.A. efectivamente es sujeto pasivo de ICA, por lo que no puede argumentar que existió un pago de lo no debido pues sí estaba obligado a declarar y pagar el tributo, además, lo hizo amparado en doctrina que en ese momento estaba vigente.

Puso de presente que las declaraciones respecto de las cuales la compañía solicitó la devolución por pago de lo no debido no fueron corregidas por la demandante ni por la autoridad tributaria, razón por la cual operó la firmeza de las declaraciones

Adicionalmente, el efecto de las sentencias no es aplicable a situaciones jurídicas consolidadas, como es el caso de la situación que suscitó la presente controversia.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A" declaró la nulidad parcial de los actos enjuiciados y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así⁹:

Señaló que para que la solicitud de devolución del tributo no debido constituya una situación jurídica no consolidada, no debe haberse prescrito el término de la acción ejecutiva (10 años antes de la Ley 791 de 2002 y 5 años después de su vigencia) y dicho plazo no debe estar vencido para la fecha en que quede ejecutoriada la sentencia de nulidad.

Comentó que los ingresos gravables para las empresas de intermediación comercial son los que reciben para sí, ya que, en su calidad de intermediarios reciben también ingresos para terceros.

Mencionó que la sociedad actora presentó las declaraciones objeto de devolución en las que tuvo como base gravable el monto total de las facturas generadas a las empresas usuarias, sin detraer el monto correspondiente a los pagos laborales realizados a los trabajadores en misión, de conformidad con los Conceptos 172 del 2 de septiembre de 1994, 195 del 12 de octubre de 1994 y 198 del 13 de octubre de 1994 proferidos por el Distrito.

Explicó que la sentencia 18830 del 2 de mayo de 2013 determinó que la base gravable para las empresas de servicios temporales corresponde a los ingresos obtenidos por las comisiones de sus servicios de intermediación laboral y no se deben incluir en la misma ingresos que recibe para terceros.

Así, concluyó que si bien la accionante es sujeto pasivo de ICA en la jurisdicción de Bogotá D.C., los pagos del tributo que efectuó sobre el total de las facturas

⁹ Índice 3 del SAMAI.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01486-01 (26248)

Demandante: ACCIÓN S.A.
FALLO

constituyen pago de lo no debido, pues no existe título del que emane la obligación de liquidar y pagar dicho tributo sobre el total de la factura.

Manifestó que en este caso no procede la corrección de las declaraciones pues dado que la doctrina citada estaba vigente en la época de los hechos, si la compañía hubiera presentado dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar, la entidad demandada habría tenido que rechazar esa solicitud.

Advirtió que debe tenerse en cuenta que la devolución de los dineros pagados por la contribuyente no son consecuencia de un error de la sociedad demandante, sino de un hecho atribuible a la administración, quien estableció una base gravable superior a la que la ley obliga al contribuyente, que posteriormente se declaró nula.

Analizó las fechas de pago de las declaraciones que originaron el pago de lo no debido frente a la fecha de solicitud de devolución y determinó que respecto de la declaración del periodo 5 de 2009 transcurrieron más de 5 años y en esa medida, no procedía la devolución por tratarse de una situación jurídica consolidada. Respecto de los periodos 6 de 2009 y 1 al 6 de 2010, concluyó que procede su devolución pues al no existir una situación jurídica consolidada, le son aplicables los efectos *ex tunc* de la providencia.

Sostuvo que la certificación del revisor fiscal aportada por la demandante en sede administrativa no cumple las exigencias necesarias para ser tomada en cuenta como medio de prueba, pues se limitó a indicar que en la cuenta 41556009 están los ingresos por dotación personal que corresponden al costo laboral y en la cuenta 41556023 están los ingresos propios de administración pero no informó si esas operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos y si reflejan la situación financiera de la demandante.

Expuso que dentro del proceso se practicó un dictamen pericial rendido por contador nombrado por el Tribunal, con el que se pretendía establecer el monto de los costos laborales de los trabajadores en misión que recibió la sociedad en los periodos que generaron la discusión y la cuantía del impuesto de industria y comercio liquidado y pagado sobre ese concepto.

Decidió no darle valor probatorio al dictamen pericial, porque no existe claridad, solidez y calidad en sus fundamentos, pues incluyó rubros de los trabajadores en misión y otros ingresos, y en la audiencia de pruebas no logró establecer con exactitud los ingresos percibidos por los trabajadores en misión.

En ese orden de ideas, estimó que no existía certeza del valor exacto del pago de lo no debido y de contera, del valor objeto de devolución, pues en la demanda se solicitó la suma de \$8.818.829.521, sin que de las pruebas que aportó la actora se logre establecer ese valor.

Por consiguiente, ordenó que el valor a devolver por la administración distrital será el que resulte de: tomar como base gravable de ICA solamente los ingresos por servicios de intermediación (honorarios, comisiones y demás ingresos propios), excluir cualquier otro ingreso y sobre el resultado anterior, aplicar la tarifa establecida para el impuesto de industria y comercio y de avisos y tableros. A dicho saldo la



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01486-01 (26248)

Demandante: ACCIÓN S.A.

FALLO

entidad demandada debe aplicar las retenciones efectuadas para establecer el valor que debía pagar Acción S.A.

Finalmente, el Distrito debe hallar la diferencia entre lo que la accionante pagó y lo que debía pagar por los bimestres 6 de 2009 y 1 a 6 de 2010, suma que como se dijo, debe ser devuelta, teniendo en consideración que el valor total no puede superar la suma de \$818.829.521 que fue la suma solicitada en devolución por la sociedad.

Expresó que pese a que la compañía no solicitó el reconocimiento de intereses corrientes, según los incisos primero y segundo del artículo 863 del Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 850 y 855 del mismo ordenamiento, la devolución de pagos en exceso o de lo no debido genera intereses corrientes de mora y deben reconocerse según la jurisprudencia siempre que exista certeza de que la obligación de devolver a cargo del Estado es exigible.

Así, ordenó a la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá D.C. devolver a la actora la suma indebidamente pagada por concepto de impuesto de ICA por cada uno de los periodos en discusión, con los intereses corrientes liquidados a la tasa señalada en el artículo 864 del Estatuto Tributario, desde la fecha de notificación del acto que negó la devolución hasta la fecha de ejecutorio de la sentencia apelada e intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de la decisión y hasta la fecha de giro del cheque, emisión del título consignación, también a la tasa prevista en el artículo 864 del Estatuto Tributario.

No condenó en costas debido a que no estaba probada su causación.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹⁰:

Dijo que reiteraba los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en los alegatos de conclusión de primera instancia.

Refirió que en la sentencia apelada no se distinguió entre pago en exceso y pago de lo no debido. Aclaró que la demandante sí es sujeto pasivo de ICA, como ella misma lo reconoce en el recurso de reconsideración, de modo que, para los periodos III a VI del año 2010 no es posible concluir que existió un pago de lo no debido, sino que se trató de un pago en exceso.

Explicó que el pago en exceso se materializó con posterioridad al momento en que este se efectuó, esto es, la sentencia del 2 de mayo de 2013 que declaró la nulidad de los Conceptos 172 del 2 de septiembre de 1994, 195 del 12 de octubre de 1994 y 198 del 13 de octubre de 1994, por medio de los cuales la administración distrital hizo exigible el cálculo de ICA para las empresas de servicios temporales sobre el valor de la factura y no sobre el AIU, como finalmente lo determinó la Ley 1430 de 2010.

Alegó que al momento del pago del tributo en discusión, existía la obligación de liquidarlo en los términos que la actora lo hizo, pues las exigencias legales estaban

¹⁰ Índice 3 del SAMAI.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01486-01 (26248)

Demandante: ACCIÓN S.A.

FALLO

vigentes, de modo que el pago que realizó la contribuyente fue completo y equivalente a la actividad que ésta desarrolla, por tanto, el impuesto debía liquidarse sobre los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos como retribución de la actividad de prestación de servicios.

Sostuvo que el presente caso no corresponde a una situación jurídica consolidada pues dicha condición se predica de aquellos asuntos que se encuentran en discusión o eran susceptibles de discusión en sede administrativa o judicial al momento en que se emite la decisión favorable para el contribuyente, lo que no ocurre en ese debate, pues de haber sido posible la interposición de recursos o demandas, la contribuyente los hubiese interpuesto para evitar que acaeciera la firmeza de las declaraciones privadas.

Puntualizó que, por tratarse de un pago en exceso se requería del procedimiento de corrección para reflejar en la declaración el menor valor, como requisito indispensable para generar el saldo a favor.

Consideró que el término para solicitar la devolución no constituye una oportunidad para atacar la legalidad de un acto administrativo o para alterar el término de firmeza de las declaraciones privadas o para impedir la consolidación de una situación jurídica.

Explicó que el hecho de que la norma estipule el momento a partir del cual se cuentan los 5 años para solicitar la devolución, no implica *per se* que durante ese término la declaración esté en discusión o pueda surtirse una discusión, cuando ya ha quedado en firme la declaración.

Manifestó que de conformidad con el artículo 20 del Decreto 807 de 1993, cuando el contribuyente estime que incurrió en un pago en exceso, debe corregir su denuncia privado para disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor, pues de lo contrario, la administración tendría que asumir el rol del contribuyente y efectuar los cálculos sobre la realidad negocial, contable y financiera de la actora, que sólo ella conoce y maneja de forma certera.

Aseguró que la sentencia apelada afectó gravemente el término de firmeza de las declaraciones y dejó inoperante el procedimiento de corrección, lo que creó una situación de desventaja para el Distrito, ya que imposibilita el inicio del proceso de fiscalización ante una solicitud de devolución presentada cuando la declaración ya está en firme.

Expresó que el Tribunal profirió un fallo *extra petita* y transgredió el principio de justicia rogada, porque reconoció intereses corrientes aun cuando la demandante no los solicitó.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **demandante** no se pronunció frente al recurso de apelación presentado por la demandada durante la oportunidad prevista en el numeral 4º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021. Y, dado que no se decretaron



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01486-01 (26248)

Demandante: ACCIÓN S.A.

FALLO

pruebas en segunda instancia, en concordancia con el numeral 5 de la citada norma, no se corrió traslado para alegar.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, le corresponde a la Sala determinar i) si la devolución solicitada por la parte demandante radica en un pago en exceso o en un pago de lo no debido, ii) si en consecuencia, la contribuyente estaba en la obligación de corregir sus denuncios privados para acceder a la devolución, de prosperar los cargos anteriores, la Sala analizará si existió un enriquecimiento sin causa del Estado y una violación al derecho a la igualdad y al debido proceso.

Para resolver el presente asunto, la Sala se acogerá a lo decidido por esta Sala en sentencia 26133 del 22 de junio de 2023 en los siguientes términos¹¹:

Teniendo en consideración los cargos de apelación expuestos por la administración distrital, resulta relevante precisar que el debate no se surte respecto de si la actora realizó el hecho generador del tributo, ni se cuestiona el hecho de que en efecto no corrigió sus denuncios privados y tampoco se controvierte la oportunidad de la petición de devolución.

De este modo, se destaca que el litigio se centra en establecer si para acceder a la devolución de lo pagado, se requería que la accionante corrigiera sus declaraciones privadas.

Según lo expuesto por la Sala, el pago en exceso se presenta cuando la obligación tributaria sustancial proviene de disposiciones normativas válidas, pero el valor liquidado y pagado por el contribuyente supera el valor al que está obligado. Por otro lado, el pago de lo no debido implica la ausencia de normativa que establezca una obligación a cargo del sujeto pasivo, que también se da en los casos en que la norma que sustentó la determinación del impuesto se expulsa del ordenamiento legal con posterioridad al momento en que se liquidó el tributo, consecuencia de una decisión judicial.

La Sala advirtió que cuando se esté frente a un pago en exceso, la omisión en la corrección de la declaración privada dentro del término legal impide que se configure un título que permita lograr la devolución del mayor valor pagado, aun cuando la solicitud de devolución haya sido oportuna.

Igualmente, se puntualizó que si el mayor valor de ICA pagado por una empresa de servicios temporales surge de los ingresos que obtienen los trabajadores en misión éste constituye un **pago en exceso**, porque la compañía realizó el hecho generador del impuesto y en esa medida, la devolución de lo pagado dependerá de que corrija su denuncia privado.

¹¹ C.P. Wilson Ramos Girón. Que reitera: Sentencia del 27 de octubre de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25946, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 23 de junio de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23880, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 23 de junio de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24129, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



La Sala aclaró que esto es así aun en el caso que el error en el cálculo se haya sustentado en doctrina oficial que posteriormente fue declarada nula, como ocurrió en este caso, en razón a que dicha doctrina no es de obligatoria observancia para los administrados y en consecuencia, de ellos no puede derivar un pago de lo no debido¹².

Se advierte que las pretensiones de la demanda no se fundamentan en la declaratoria de nulidad de una norma jurídica, pues las disposiciones aplicables a la liquidación privada y que fueron objeto de estudio en la sentencia 18830 del 2 de mayo de 2013, se mantuvieron inalteradas hasta la entrada en vigencia de la Ley 1430 de 2010, que instauró una base gravable para las empresas de servicios temporales.

La Sala reitera que lo que sirvió de fundamento para la solicitud de devolución de los conceptos emitidos por la administración distrital según la cual los ingresos generados por los trabajadores en misión no están gravados con ICA. Por tanto, es dable concluir que se trata de un pago en exceso y no un pago de lo no debido, razón por la cual resultaba indispensable que Acción S.A. corrigiera las declaraciones objeto de la petición de devolución, lo que no ocurrió porque éstas ya habían adquirido firmeza, lo que lleva a concluir que la solicitud de devolución carece de fundamento jurídico. Se accede al cargo de apelación propuesto por la entidad demandada.

Al prosperar el cargo anteriormente analizado, basta para revocar la decisión de primera instancia. En ese orden de ideas, la Sala debe resolver los cargos propuestos en el escrito de demanda, que el *a quo* no abordó.

La Sala negará el cargo propuesto por la accionante, debido a que si bien se configuró un pago en exceso, se requiere que el contribuyente corrija las declaraciones con el fin de que refleje los montos pagados en exceso, pues es una carga que le asiste para que proceda la devolución de dichos valores¹³.

Ahora bien, en lo que alude violación al debido proceso y al derecho a la igualdad, bajo el supuesto de que la actora quedaría en desventaja frente a otros sujetos que obtuvieron la devolución sin corregir las declaraciones que originaron los pagos indebidos y frente a aquellos que desconocieron la doctrina del distrito, la Sala aclaró que no se presenta la transgresión alegada.

Esto por cuanto, como se explicó previamente, son situaciones jurídicas distintas el pago en exceso y el pago de lo no debido, ya que en el último caso no se requiere la corrección de las declaraciones tributarias erradas para que proceda la devolución. Y frente a quienes desconocieron la doctrina oficial, es una situación que no se acreditó dentro del proceso y que adicionalmente desborda el objeto del presente litigio.

¹² Sentencia del 10 de febrero de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23295, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Que reitera: Sentencia del 18 de noviembre de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23576, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹³ Sentencia del 22 de junio de 2023. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 26133, C.P. Wilson Ramos Girón.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01486-01 (26248)

Demandante: ACCIÓN S.A.

FALLO

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia apelada, para en su lugar, negar las súplicas de la demanda conforme a lo anteriormente expuesto.

Condena en costas

La Sala precisa que no condena en costas en esta instancia conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

F A L L A

PRIMERO: Revocar la sentencia del 29 de abril de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” en el trámite del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por Acción S.A. En su lugar:

“PRIMERO: Negar las súplicas de la demanda.”

SEGUNDO: No condenar en costas en esta instancia.

TERCERO: Reconocer personería jurídica a la abogada MARÍA YAMILET CAPERA CASAS como apoderada de la parte demandada, de conformidad con el poder que obra en el índice 30 del SAMAI.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente
Aclaro el voto

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN