



Radicación: 15001-23-33-000-2020-01846-01 (28074)
Demandante: Diaco S.A.
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

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

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 15001-23-33-000-2020-01846-01 (28074)
Demandante: Diaco S.A.
Demandado: Municipio de Paipa

Temas: Impuesto de industria y comercio - bimestre 3 del año 2008.
Retención. Solicitud devolución pago en exceso y/o pago de lo no debido. Término para solicitar la devolución.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada en contra de la sentencia del 27 de julio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, que resolvió lo siguiente¹:

“PRIMERO: DECLARAR no probada la excepción de fondo denominada ‘actos administrativos expedidos con cumplimiento de requisitos y atribuciones legales’ formulada por el MUNICIPIO DE PAIPA, por las razones expuestas.

SEGUNDO: DECLARAR la nulidad de las Resoluciones No. 01321 del 28 de diciembre de 2018 expedida por la directora de Impuestos, Rentas y Jurisdicción Coactiva del Municipio de Paipa y No. 013 del 9 de enero de 2020 expedida por el secretario de Hacienda del mismo municipio, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: A título de restablecimiento del derecho ORDENAR al MUNICIPIO DE PAIPA devolver a DIACO S.A. la suma DOSCIENTOS TREINTA Y CUATRO MILLONES TRESCIENTOS TREINTA Y CUATRO MIL PESOS (\$234.334.000) M/cte, con los intereses corrientes desde la fecha de notificación de la Resolución 013 del 9 de enero de 2020 que confirmó la Resolución No. 01321 de 2018 por medio de la cual se rechazó la solicitud de devolución, esto es, desde 31 de enero de 2020 hasta la ejecutoria de esta providencia, e intereses moratorios desde el día 31 siguiente a la ejecutoria de esta sentencia hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, ambos a la tasa prevista en el artículo 864 del Estatuto Tributario.

CUARTO: CONDENAR en costas al MUNICIPIO DE PAIPA, de conformidad con lo previsto en el ordinal 8 del Artículo 365 del C.G.P. y FIJAR agencias en derecho en favor de DIACO S.A. Estas serán liquidadas por Secretaría siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 366 del CGP.”

ANTECEDENTES

En el mes de junio de 2008, la sociedad Diaco S.A. adquirió de la sociedad Inversiones Vargas Garzón S.A., maquinaria por valor de \$33.476.282.500; sobre esta suma, la demandante le practicó una retención en la fuente a título de impuesto de industria y

¹ Índice 2 SAMAI.



comercio (ICA) por ICA a la citada sociedad vendedora por \$234.344.000. La suma retenida fue consignada en la declaración de retención en la fuente que la demandante presentó y pagó ante el municipio de Paipa el 11 de julio de 2008, por la suma \$247.046.000.

El 15 de julio de 2008, la sociedad Inversiones Vargas Garzón S.A. solicitó a la demandante el reintegro de la suma indebidamente retenida por valor de \$234.334.000, dado que correspondía al ingreso por la venta de un activo fijo, que no era parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio. Ante tal requerimiento, Diaco S.A. reintegró en su totalidad la suma indebidamente retenida.

El 5 de septiembre de 2008, Diaco S.A. presentó ante el municipio de Paipa un proyecto de corrección de la declaración de retención en la fuente del impuesto de industria y comercio del tercer bimestre de 2008, en el cual propuso disminuir las retenciones en \$234.334.000, por pago de lo no debido. A través de la Liquidación Oficial de Corrección nro. 098 del 27 de febrero de 2009, el municipio rechazó el proyecto de corrección, decisión que fue confirmada mediante la Resolución nro. 167 del 21 de abril de 2010.

Diaco S.A. demandó a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho los anteriores actos administrativos, proceso que finalizó mediante sentencia del 20 de septiembre de 2017 de esta Corporación (expediente con nro. interno 20770), que anuló los actos demandados, y ordenó tener como corrección de la declaración de retención en la fuente de industria y comercio correspondiente al tercer bimestre de 2008, el proyecto de corrección presentado por Diaco S.A. el 5 de septiembre de 2008.

Por lo anterior, el 11 de diciembre de 2018 la demandante solicitó al municipio de Paipa la devolución de la suma de \$234.334.000 más los intereses causados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 863 del Estatuto Tributario; sin embargo, la administración rechazó el reintegro a través de la Resolución nro. 122-01321 del 28 de diciembre de 2018, al considerar que era extemporánea por haber transcurrido dos años desde la presentación de la declaración como lo prevé el artículo 854 del ibidem y en todo caso, los cinco años previstos en el Decreto 2277 de 2012.

Contra el anterior acto, interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución nro. 013 del 9 de enero de 2020 que confirmó el acto recurrido².

DEMANDA

La sociedad demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones³:

“7.1. Que se declare la nulidad del acto administrativo conformado por la resolución número 01321, del 28 de diciembre de 2018, mediante la cual se niega una devolución del saldo a favor a que se refiere el numeral siguiente de este acápite de pretensiones de la demanda, y la resolución número 013, del 9 de enero de 2020, mediante la cual se falló el recurso de reconsideración en el sentido de confirmar el acto proferido por la Secretaria (sic) de Hacienda Municipal de Paipa, Boyacá.

² Ibidem.

³ Ibidem.



7.2. Que, como consecuencia de la nulidad del acto demandado, y a título de restablecimiento del derecho, se ordene la devolución de la suma de DOSCIENTOS TREINTA Y CUATRO MILLONES TRESCIENTOS TREINTA Y CUATRO MIL PESOS (\$234.334.000), más los intereses corrientes y moratorios correspondientes, cantidad que corresponde al saldo a favor solicitado en devolución el 11 de diciembre de 2018, de acuerdo con la declaración de corrección de la declaración de retención en la fuente a título de impuesto de Industria y comercio del tercer bimestre de 2008, tal como fue reconocido por el Honorable Consejo de Estado en sentencia del 20 de septiembre de 2017.”

La demandante invocó como normas violadas los artículos 6.º y 29 de la Constitución Política; 850 y 854 del Estatuto Tributario; y 246 y 248 del Acuerdo 013 de 2016.

El concepto de la violación se sintetiza así⁴:

La administración municipal omitió el derecho reconocido por el Consejo de Estado a favor de la sociedad demandante en sentencia del 20 de septiembre de 2017. Indicó que Diaco S.A. no solicitó la devolución de un saldo a favor determinado en la declaración inicial de retención en la fuente de impuestos de industria y comercio del tercer bimestre del 2008, pues se trata de la corrección de la declaración inicial, la cual fue aprobada por esta Corporación en la citada sentencia donde se declaró la nulidad de la liquidación oficial de corrección que negó el proyecto de corrección que configuró el saldo a favor.

Por lo tanto, como resultado de esta sentencia se entiende que la declaración inicial de retención en la fuente a título de impuesto de industria y comercio del tercer bimestre de 2008 ha sido corregida, y el plazo de dos años para presentar la solicitud de devolución, según los artículos 854 del Estatuto Tributario y 248 del Acuerdo Municipal 13 de 2016, inició el 17 de octubre de 2017 (fecha de ejecutoria de la sentencia) y finalizaba el 17 de octubre de 2019. Debe considerarse que el saldo a favor de Diaco S.A. se consolidó con la ejecutoria del fallo del Consejo de Estado, pues de lo contrario, se imposibilitaría el reclamo de la devolución del saldo a favor aceptado y reconocido en sentencia judicial.

En el acto que negó la devolución se afirmó que esta no procede porque de acuerdo con el artículo 2536 del Código Civil la prescripción de la acción ejecutiva es de cinco años; no obstante, la administración reiteró que el término debe contarse a partir del momento en que se consolidó el título ejecutivo, esto es, el 17 de octubre de 2017.

Para la sociedad demandante, el título ejecutivo para solicitar la devolución del pago de lo no debido que se constituyó por el saldo a favor resultante de la corrección a la declaración de retención en la fuente a título de impuesto de industria y comercio es complejo, dado que está conformado por: i) el recibo de pago de la declaración de retención en la fuente; ii) el proyecto de corrección de la declaración de retención en la fuente del impuesto de industria y comercio del tercer bimestre de 2008; iii) la sentencia del 20 de septiembre de 2017 proferida por el Consejo de Estado ejecutoriada el 17 de octubre de 2017.

Finalmente, solicitó el reconocimiento de intereses corrientes sobre las sumas no devueltas desde la fecha de notificación de la Resolución nro. 01321 de 2018, por medio de la cual se rechazó la solicitud de devolución del saldo a favor; esto es, desde el 8 de enero de 2019 hasta la fecha de ejecutoria de la providencia que ordene la

⁴ Ibidem.



devolución, y los intereses de mora desde esa fecha hasta que se haga efectivo el pago conforme con lo dispuesto en el artículo 863 del Estatuto Tributario.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El **municipio de Paipa** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁵:

Cuestionó que los hechos narrados y las pretensiones de la demandante fueron objeto de discusión en el proceso con número de radicado 15001233100020100122700, el cual culminó con la sentencia de segunda instancia proferida por el Consejo de Estado el 20 de septiembre de 2017. Si bien en esa ocasión se declaró la nulidad de los actos administrativos demandados para tener como corregida la declaración de retención en la fuente del impuesto de industria y comercio del tercer bimestre de 2008, no se accedió a la pretensión de ordenar la devolución de sumas de dinero.

Por otra parte, consideró que la presentación de la corrección de la declaración de retención en la fuente del impuesto de industria y comercio del ya citado periodo quedó en firme el 17 de octubre de 2017 cuando cobró ejecutoria el fallo del Consejo de Estado, momento a partir del cual el municipio de Paipa tenía la potestad de fiscalización para revisar los emolumentos que contenía la corrección.

En ejercicio de esa facultad de fiscalización, la administración municipal verificó que el hecho generador del impuesto de industria y comercio por el tercer bimestre del año 2008 no corresponde a un activo fijo según el artículo 60 del Estatuto Tributario, sino que, por el contrario, corresponde a la venta de un activo móvil, dado que el activo no estaba contablemente como parte de propiedad, planta y equipo, o propiedades de inversión de la vendedora, de suerte que no era procedente la devolución.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo de Boyacá**, accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas al municipio demandado. Las razones de la decisión se resumen así:⁶

El Consejo de Estado mediante sentencia del 20 de septiembre de 2017 declaró la nulidad de los actos administrativos y tuvo como corregida la declaración de retención en la fuente del impuesto de industria y comercio correspondiente al tercer bimestre del año 2008 presentada por Diaco S.A. al aceptar el proyecto de corrección. La sentencia aclaró que no analizaba los aspectos de fondo del impuesto, debido a que solo se debía estudiar si la corrección efectuada por la sociedad contribuyente cumplía con los requisitos formales para ser aceptada, y le correspondía a la administración bajo el amparo de sus facultades de fiscalización verificar si la declaración corregida se ajustaba a las disposiciones legales aplicables.

Para el Tribunal, el término de dos años para presentar la solicitud de devolución iniciaba el 17 de octubre de 2017, fecha en la cual cobró ejecutoria la sentencia del 20 de septiembre de 2017 proferida por el Consejo de Estado, ya que es desde ese momento cuando se entiende presentada la declaración de corrección de retención en

⁵ Ibidem.

⁶ Ibidem.



la fuente de industria y comercio del tercer bimestre de 2018, misma fecha desde la cual la administración podía ejercer su facultad fiscalizadora sobre la declaración corregida. Como la sociedad Diaco S.A. solicitó ante la autoridad municipal la devolución del saldo a favor el 11 de diciembre de 2018, concluyó que fue presentada dentro de la oportunidad prevista en el artículo 248 del Acuerdo 013 de 2016 y el artículo 854 del Estatuto Tributario, y en todo caso dentro del término de cinco años de la acción ejecutiva que prevé el artículo 2536 del Código Civil.

Por otra parte, consideró el Tribunal que la corrección a la declaración sustituyó a la inicial, por lo que al municipio de Paipa aun contaba con la facultad fiscalizadora, conforme con lo establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario. Esta facultad no fue ejercida, ya que en el expediente administrativo no obra medio probatorio alguno que demuestre que la administración propusiera la modificación de la declaración tributaria presentada por la contribuyente.

Finalmente, expuso que el ente territorial, en el acto que negó la devolución (Resolución nro. 01321 del 28 de diciembre de 2018), no revisó el *“concepto declarado y pagado, para verificar si era o no objeto del impuesto de industria y comercio”*. Por el contrario, el municipio se limitó a negar la solicitud por extemporaneidad, lo que condujo a su rechazo. Frente a la resolución que resolvió el recurso de reconsideración (Resolución nro. 013 del 9 de enero de 2020), concluyó que si bien la administración dentro de sus consideraciones realizó algunas aseveraciones en lo que concierne a los activos fijos y a los activos movibles, lo cierto es que confirmó la resolución que negó la devolución por haber sido presentada extemporáneamente.

Por lo anterior, ordenó la devolución del saldo a favor registrado en la declaración de corrección de retención en la fuente del impuesto de industria y comercio del tercer bimestre de 2018 presentada por la demandante, y condenó en costas y agencias en derecho al municipio de Paipa conforme lo prevén los artículos 365 y 366 del Código General del Proceso.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandada** apeló con fundamento en los siguientes argumentos⁷:

Sostuvo que la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha reiterado que para que proceda la devolución del saldo generado por el pago de lo no debido no se requiere como requisito previo e indispensable la corrección de la declaración privada. Esto obedece a que el pago de lo no debido es el que se efectúa *“sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento”*; por ello, la solicitud de devolución solo tiene por objeto probar la inexistencia de un título que contenga la obligación.

Por lo anterior, consideró que no se le puede dar aplicación al artículo 589 del Estatuto Tributario, porque el pago de lo no debido no se origina en la corrección de la declaración tributaria sino en el momento mismo en que este se practica sin que exista una causa legal, es decir, que no es requisito *sine qua non* para que se genere dicho pago; asimismo, la demandante conocía desde el año 2008 que había pagado por concepto de impuesto de industria y comercio la suma de \$234.333.977 solicitada en devolución, por lo cual determinó con claridad y de forma directa el valor del tributo que debió ser objeto de la devolución sin que fuera necesaria corrección alguna.

⁷ Ibidem.



La demandante no cumplió con su deber de solicitar la devolución del pago de lo no debido en los términos que contempla el artículo 850 del Estatuto Tributario, que corresponde al término de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil, y que antes de la expedición de la Ley 791 de 2002 era de diez años y a partir de su promulgación pasó a ser de cinco años contados desde el momento del pago, dado que es en ese momento en que se produce un egreso para los administrados y un ingreso para el fisco sin que exista una causa legal.

Adujo que el plazo máximo para declarar retención en la fuente del impuesto de industria y comercio del tercer bimestre de 2008 en el municipio era el 14 de julio de 2008, que el pago efectivo de la suma solicitada en devolución se realizó el 11 de julio de 2008, y que la solicitud de devolución se presentó el 11 de diciembre de 2018, esto es, 10 años y 5 meses después del término para declarar. Por otra parte, consideró que si se tratara de un pago en exceso o un pago de lo no debido atendiendo a lo establecido por el alto tribunal de lo Contencioso Administrativo, el término para presentar la solicitud de devolución es de cinco años, que fenecían el 11 de julio de 2013.

La sentencia del Consejo de Estado que tuvo como corregida la declaración no estableció la obligación de devolver suma alguna. Por el contrario, se encuentra probado que si Diaco requería la devolución de dineros por pago de lo no debido, estaba obligada a cumplir con el término de que trata el artículo 854 del Estatuto Tributario, o en su defecto el término de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil, y estos se deberían contar desde el momento del pago el 11 de julio de 2008, y no desde el 17 de octubre de 2017, fecha de ejecutoria de la citada sentencia.

Sostiene el municipio que en el presente asunto por orden judicial, la corrección de la declaración del impuesto de industria y comercio del tercer bimestre de 2008 reemplazó o sustituyó la declaración inicial presentada por Diaco S.A., por lo que le seguía asistiendo la facultad de revisión de conformidad con lo establecido en el inciso segundo del artículo 589 del Estatuto Tributario.

Cuestionó que el *a quo* erró al establecer que con la “firmeza” de la sentencia proferida el 17 de octubre de 2017 por el Consejo de Estado, también adquiere firmeza de forma automática la liquidación oficial de corrección, ya que la misma sentencia alude a la facultad de fiscalización que le atañe al municipio.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

Dado que no se decretaron pruebas en segunda instancia, en concordancia con el numeral 5.º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021, no se corrió traslado para alegar. El Ministerio Público guardó silencio durante la oportunidad prevista en el numeral 6 de la citada normativa.

Por su parte, **la demandante** se opuso al recurso de apelación del municipio demandado en relación con el requisito previo de la corrección para solicitar la devolución, pues con la sola declaración se podía obtener el valor objeto de la devolución. Indicó que el Consejo de Estado ha sido claro en precisar que no se



requiere corrección cuando de una decisión judicial se desprende la nulidad de un tributo pagado, pero que sí se requiere corrección cuando de la sola declaración no se puede desprender el valor de la devolución.

Para la demandante, de la declaración de retención en la fuente presentada del tercer bimestre del año 2008 no se desprende cuál era el valor objeto de devolución. Este valor se determinó únicamente en el proyecto de corrección presentado, lo que ratifica y pone en evidencia la necesidad de la corrección; sin embargo, este proyecto de corrección no fue aceptado y no sustituyó la declaración inicial, por cuanto fue rechazado por la administración municipal.

Así las cosas, es a partir del 20 de septiembre de 2017, fecha en la que el Consejo de Estado anuló la liquidación oficial de corrección, y ordenó tener como corrección de la declaración de retención en la fuente de impuesto de industria y comercio correspondiente al tercer bimestre de 2008 el proyecto de corrección presentado por Diaco S.A. que se cuenta el término para solicitar la devolución; y como esta solicitud se presentó el 11 de diciembre de 2018, esta fue oportuna.

Antes de la sentencia del Consejo de Estado no había ningún pago en exceso o de lo no debido para exigir su devolución, toda vez que la declaración que tenía validez era la inicial presentada por la contribuyente. Por ello, insiste en que es a partir de la ejecutoria de la sentencia de segunda instancia que se entiende presentada la corrección a la declaración inicial, y se configura el pago en exceso o de lo no debido.

En relación con el cargo de firmeza de las declaraciones oficiales de corrección no entiende cuál es el objeto del cargo, dado que admite que una vez la corrección reemplazó o sustituyó la declaración inicial por orden judicial dada en 2017, comenzaron a correr los dos años de firmeza de esa declaración, término en el cual la administración podía ejercitar su facultad fiscalizadora y liquidadora si tenía motivos jurídicos para ello.

El hecho de que la declaración de corrección no haya sido cuestionada por el municipio de forma oportuna mediante el procedimiento legalmente establecido para el efecto, no faculta a la administración, que dejó vencer el término para la expedición y notificación del requerimiento especial, para negarse a devolver la suma solicitada.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa. Alcance del recurso de apelación

El municipio demandado en su recurso de apelación cuestionó la sentencia de primera instancia al considerar que para que proceda la devolución del saldo generado por el pago de lo no debido no se requiere como requisito previo e indispensable la corrección de la declaración privada, y que las declaraciones de corrección adquieren firmeza de acuerdo con el artículo 714 del Estatuto Tributario.

Al efecto se advierte que ni en la demanda ni en la contestación a esta se expusieron tales argumentos, por lo que la Sala se abstendrá de pronunciarse sobre estos, ya que, según el artículo 328 del Código General del Proceso, el juez de segunda instancia debe tomar una decisión sobre los argumentos del apelante. No obstante, es importante tener en cuenta que estos argumentos deben estar relacionados con lo que



se plantea en la demanda y su refutación, ya que de lo contrario se violaría el derecho de defensa y contradicción de la parte contraria y se desatendería el propósito del recurso de apelación, que es resolver el conflicto tal como lo prevé el artículo 320 *ídem*.

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, le corresponde a la Sala determinar desde qué fecha se debe contar el término para solicitar la devolución que contempla el artículo 854 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta la declaratoria de nulidad de los actos que negaron el proyecto de corrección de la declaración de retención en la fuente en la cual se consignó la retención indebidamente efectuada y pagada a favor del municipio de Paipa.

Precisiones sobre la sentencia proferida dentro del expediente con nro. interno 20770 del 20 de septiembre de 2017

En la sentencia del 20 de septiembre de 2017, la Sección consideró que *“en los actos acusados se verifica que el municipio de Paipa rechazó la solicitud de corrección por aspectos de fondo relacionados con la determinación del tributo”*, y no cuestionó los presupuestos formales que exige el artículo 589 del Estatuto Tributario para la procedencia de la corrección, lo cual constituye una irregularidad que deviene en la nulidad del acto administrativo.

Por ello, declaró la nulidad de los actos administrativos que rechazaron el proyecto de modificación del tributo presentado por la demandante por no haberse controvertido los requisitos formales que condicionan su procedencia, y como restablecimiento del derecho ordenó tener como corrección de la declaración de retención en la fuente de industria y comercio correspondiente al tercer bimestre (mayo-junio) de 2008, el proyecto presentado por la contribuyente el 5 de septiembre de 2008 donde se disminuyó el saldo a pagar a \$12.712.000 y se determinó un saldo a favor por la suma de \$234.334.000. No obstante, se advirtió *“que el hecho de que el procedimiento de corrección sea procedente, no obsta para que la Administración ejerza las facultades de fiscalización, y verifique si la declaración de retención en la fuente a título de impuesto de industria y comercio, presentada por la demandante, se ajusta a las disposiciones legales que regulan la materia”*.

Término para solicitar la devolución de pagos de lo no debido - Retención por ICA en el municipio Paipa

El artículo 246⁸ Acuerdo 13 de 2016, por medio del cual se adopta el estatuto tributario para el municipio de Paipa (vigente para la fecha de la solicitud de devolución que se debate en el presente asunto), establece que los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones pueden solicitar su devolución. Por su parte, el artículo 248⁹ *ibidem*, contempla que la solicitud de devolución se deberá

⁸ “Los contribuyentes de los tributos administrados por la Secretaria de Hacienda del Municipio de PAIPA podrán solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor originados en las declaraciones, en pagos en exceso o de lo no debido, de conformidad con el trámite señalado en los artículos siguientes. En todos los casos, la devolución de saldos a favor se efectuará una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente. En el mismo acto que ordene la devolución, se compensaran las deudas y obligaciones a cargo del contribuyente.”

⁹ “La solicitud de devolución o compensación de tributos administrados por la Secretaria de Hacienda del Municipio de PAIPA, deberá presentarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o al



presentar dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o al momento del pago en exceso o de lo no debido.

En relación con el término para la solicitud del pago en exceso o de lo no debido, esta Sala ha establecido que es dentro del término de la prescripción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil, que con la modificación introducida por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002, es de cinco años, conforme con lo dispuesto en los artículos 11 y 21¹⁰ del Decreto 1000 de 1997¹¹, asunto en el que las partes concuerdan.

Para la Sala, existen dos situaciones especiales en las que proceden las devoluciones, las cuales se han explicado de la siguiente manera¹²:

“Se configuran “pagos en exceso” cuando se cancelan por impuestos sumas mayores a las que corresponden legalmente, y existe “pago de lo no debido”, en el evento de realizar pagos “sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento”.¹³

“Los pagos en exceso o de lo no debido se originan en las declaraciones, actos administrativos o providencias judiciales, cuando comportan un valor pagado de más o la ausencia de obligación, lo que da derecho a solicitar su compensación o devolución.”¹⁴

Según esto, existen situaciones de pago en exceso o pago de lo no debido que permiten solicitar devoluciones, aunque tienen características que las diferencian entre ellas, como el procedimiento para solicitarla, debido a que son conceptos jurídicos diferentes.

El municipio de Paipa cuestiona la sentencia y sostiene que el término de presentación de la solicitud de devolución se realizó de manera extemporánea, esto es, dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva del artículo 2536 del Código Civil que era de cinco años contados a partir del momento del pago.

En síntesis, la sentencia del Consejo de Estado del 20 de septiembre de 2017, ejecutoriada el 17 de octubre de 2017, declaró la nulidad de los actos administrativos demandados y tuvo como corrección a la declaración de retención en la fuente de industria y comercio del tercer bimestre (mayo-junio) de 2008 el proyecto presentado por Diaco S.A. Asimismo, se aclaró que no se analizaban los aspectos de fondo relacionados con la causación del tributo, por cuanto eso le correspondía a la administración en uso de sus facultades legales de fiscalización.

momento del pago en exceso o de lo no debido, según el caso. Las disposiciones contenidas en el presente Acuerdo serán aplicables a todos los impuestos administrativos por la Secretaría de Hacienda del Municipio de PAIPA, existentes a su fecha de su vigencia, así como a aquellos que posteriormente se establezcan.”

¹⁰ El Decreto 1000 de 1997 fue derogado por el artículo 27 del Decreto 2277 del 17 de noviembre de 2012. Sin embargo, era la norma aplicable en el momento de los hechos.

¹¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de 12 de noviembre de 2004. Exp. 11604. M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié. Posición reiterada en sentencia de 12 de diciembre de 2014. Exp. 20000. M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, sentencia del 30 de julio de 2015. Exp. 19441. M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, y sentencia del 10 de marzo de 2016. Exp. 20043 M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Sentencia de 15 de agosto de 2018. Exp. 21792, M.P. Milton Chaves García.

¹² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 20 de agosto de 2009. Exp. 16142. M.P. Martha Teresa Briceño De Valencia.

¹³ Artículo 21 del Decreto 1000 de 1997.

¹⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 10 de febrero de 2003, exp. 13271, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.



La Sección¹⁵ ha sido reiterativa al explicar qué el término de prescripción se aplica y desde qué momento se debe comenzar a contar; para tal efecto, se ha definido que el término para computar el plazo para solicitar la devolución de lo indebidamente pagado inicia desde la fecha de pago¹⁶, debido a que desde dicha fecha se entiende que se generó el pago en exceso o de lo no debido.

Ahora bien, partiendo del criterio de la Sección sobre la materia (devolución de pagos de lo no debido y en exceso) contenido en la sentencia del 7 de diciembre de 2023 (exp. 22685, CP. Wilson Ramos Girón, demandante Ministerio de Minas y Energía) en cuanto a que conforme allí se expresó:

“precisa la Sala que esa regla de identificación del dies a quo no es aplicable para eventos en los que el pago que el solvens alega indebido conste en un título aún no ejecutoriado por el hecho de que se encuentren pendientes de decidir en última instancia las impugnaciones adelantadas en vía administrativa o judicial. Lo anterior, porque en esas situaciones los elementos de la obligación tributaria penden de una decisión ulterior y solo a partir de la ejecutoria de esa decisión puede identificarse la deuda que buscaba extinguirse. De modo que, en esos casos el término para solicitar la devolución por pago de lo no debido solo podrá transcurrir desde el momento en que el interesado cuente con la oportunidad de exigir jurídicamente su derecho después de que se consolide la situación jurídica del obligado tributario que se encontraba pendiente”

Sin perjuicio de que el plazo de cinco años para solicitar la devolución de pagos en exceso o de lo no debido se contabiliza a partir de la realización del pago (artículo 2536 CC) como lo ha reiterado la Sección. En los eventos en que el pago que se alega indebido conste en un título aún no ejecutoriado por el hecho de que se encuentren pendientes de decidir las impugnaciones en vía administrativa o judicial, el término para solicitar la devolución solo podrá transcurrir a partir de la ejecutoria de tal decisión.

En tal situación, el plazo para solicitar la devolución por pago de lo no debido solo puede comenzar cuando el interesado tenga la posibilidad de reclamar jurídicamente su derecho, una vez que se haya consolidado la situación jurídica del obligado tributario; así, en los eventos de correcciones no solo a instancia de la administración sino también por solicitud del administrado, el plazo en comento corre a partir de la ejecutoria del acto que define sobre la corrección en sede administrativa o judicial.

En este orden de ideas, el término de cinco años debe contarse desde la fecha de ejecutoria de la sentencia de la cual pende el reconocimiento de la existencia del pago de lo no debido. Conforme a lo anterior, y contrario a lo afirmado por la entidad demandada, el término para solicitar la devolución de los pagos en exceso en este caso se cuenta desde la fecha de ejecutoria de la sentencia que declaró nulos los actos que rechazaron el proyecto de la declaración de corrección de retención en la fuente.

Es así que el término con que cuenta el contribuyente para solicitar la devolución del pago de lo no debido, ya sea que se tome el de dos años previsto en el artículo 248 Acuerdo 13 de 2016 (normativa municipal), o el de cinco años establecido en el artículo 2536 del Código Civil, se cuenta desde el 17 de octubre de 2017 (fecha de ejecutoria

¹⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Exp. 20043 M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁶ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 30 de julio de 2020, exp. 23714, M.P. Milton Chaves García



de la sentencia proferida por esta Corporación el 20 de septiembre de 2017), y como la demandante presentó la solicitud de devolución el 11 de diciembre de 2018, debe concluirse que se presentó en tiempo. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación del municipio demandado.

Condena en costas

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, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen razón por la cual no se condenará en costas en esta instancia.

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

FALLA

PRIMERO: **Confirmar** la sentencia del 27 de julio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá.

SEGUNDO: **Sin condena en costas** en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>