



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

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá, D.C., trece (13) de febrero de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2022-00232-01 (29022)
Demandante: Bavaria & CIA SCA
Demandada: Bogotá Distrito Capital – Secretaría de Hacienda

Temas: ICA. Segundo bimestre de 2015. Devolución por pago en exceso.
Corrección de la declaración

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 11 de abril de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió negar las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

El 19 de mayo de 2015, Bavaria & CIA SCA pagó el ICA (impuesto de industria y comercio) del segundo bimestre del año gravable 2015 en el Distrito Capital por la suma de \$7.660.083.000¹. El 14 de mayo de 2020, solicitó la devolución por pago en exceso de \$7.615.750.044, la cual fue negada por la Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, D.C., mediante la Resolución DDI019631 de 29 de diciembre de 2020², confirmada con la Resolución DDI-002514 de 12 de enero de 2022 que resolvió el recurso de reconsideración³.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 (en adelante, CPACA), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones⁴:

3.1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- (i) Resolución DDI019631 del 29 de diciembre de 2020, por medio de la cual la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá – DIB, negó la solicitud de devolución por pago en exceso elevada por BAVARIA & CIA S.C.A., referente al Impuesto de Industria y Comercio del segundo bimestre del año gravable 2015.

¹ SAMAI tribunal. Índice 2. 3_ED_DEMANDAY_TABAVARIADEMA (pdf) NroActua 2. P. 76.

² Archivo ib. Pp. 78 a 88.

³ Archivo ib. Pp. 108 a 138.

⁴ Archivo ib. P. 3.



- (ii) Resolución No. DDI-002514 del 12 de enero de 2022, por medio de la cual la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá – DIB, resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por BAVARIA & CIA S.C.A., en contra de la Resolución DDI019631 del 29 de diciembre de 2020.
- 3.2. Que como consecuencia de la nulidad de los Actos Administrativos atrás individualizados se restablezca en su derecho a BAVARIA & CIA S.C.A. en los siguientes términos:
- 3.2.1. Declarando que BAVARIA tiene derecho a la devolución por pago en exceso del Impuesto de Industria y Comercio y su Complementario de Avisos y Tableros en cuantía de COP \$7.615.750.044, correspondiente al 2015-2.
- 3.2.2. Ordenando a la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá – DIB devolver a BAVARIA la suma de COP \$7.615.750.044, junto con los intereses corrientes y moratorios en los términos del artículo 863 del Estatuto Tributario y el artículo 154 del Decreto Distrital No. 807 de 1993.

Invocó como normas vulneradas los artículos 1, 2, 4, 6, 13, 29, 95.9, 209, 338 y 363 de la Constitución Política (CP); 683, 742 y 850 del Estatuto Tributario (ET); 10 y 42 de la Ley 1437 de 2011 (CPACA); 32 y 33 de la Ley 14 de 1983; 196 del Decreto Ley 1333 de 1986; 59 de la Ley 788 de 2002; 11 del Código General del Proceso (CGP); 1.6.1.21.13., 1.6.1.21.21. y 1.6.1.21.22 del Decreto 1625 de 2016; 20 del Decreto Distrital 807 de 1993 y 32, 34 y 42 del Decreto Distrital 352 de 2002.

Como concepto de violación la parte demandante plantea lo siguiente⁵:

Afirma que la demandada no tuvo en cuenta la sentencia de unificación de 02 de diciembre de 2021⁶ sobre la tributación de los ingresos por concepto de dividendos frente al ICA, pese a ser vinculante. La Administración negó la devolución basándose exclusivamente en la verificación del texto del objeto social, para concluir que los réditos por dividendos se derivaban del ejercicio de una actividad comercial y, por ende, estaban gravados con el impuesto, aun cuando la inversión en acciones de otras sociedades no se ejecutó con carácter empresarial, realidad que se acredita con las pruebas aportadas al expediente -certificado del revisor fiscal y declaración juramentada rendida por el representante legal para fines judiciales y administrativos-.

Manifiesta que la entidad demandada vulneró el debido proceso y el principio de reserva de ley al exigir la corrección de la declaración para la devolución del pago en exceso, pues impone requisitos no previstos por la ley, lo que a su vez conduce a la falsa motivación. Las referidas devoluciones provienen de un pago superior al establecido en el ordenamiento sin que sea posible advertirlo en la liquidación privada, razón por la cual no se puede exigir la corrección a la declaración.

Los requisitos para las devoluciones por pagos en exceso previstos en el Decreto 1625 de 2016 están relacionados con asuntos formales -oportunidad, capacidad y representación-, sin que se exija la presentación de la declaración de corrección. De aceptarse la tesis de la administración, se haría nugatorio el plazo de 5 años dispuesto en la normatividad para las devoluciones.

Sostiene que los actos demandados desconocieron la prevalencia del derecho sustancial -recuperar valores pagados en exceso- y vulneraron los principios de no confiscatoriedad, justicia, equidad, capacidad contributiva y solidaridad.

Contestación de la demanda

⁵ Archivo ib. Pp. 11 a 47.

⁶ Exp. 23424, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



El Distrito Capital de Bogotá contestó la demanda y se opuso a las pretensiones⁷. Explica que se pronunció únicamente sobre lo solicitado en la petición de devolución y en el recurso de reconsideración, en los que no se aludió a la sentencia de unificación, por no existir para ese momento. Destaca que en proceso de devolución le corresponde a la Administración verificar aspectos formales y comprobar la existencia, en este caso de un pago en exceso, lo que no está probado.

Argumenta que de la valoración de las pruebas se estableció que la actora participa en diversas sociedades que le generaron ingresos por dividendos, inversiones que se realizaron con el fin de cumplir su objeto social y el flujo de sus negocios de manera regular y habitual. Por lo anterior, no es cierto que Bavaria & CIA SCA se dedique únicamente a la producción de malta, elaboración de cervezas y otras bebidas malteadas, sino también a la inversión en acciones.

Pone de presente que los actos enjuiciados se sujetaron al principio de legalidad en el momento de su expedición y que no se le está exigiendo al contribuyente algo que no le corresponda, ni se vulneraron los principios constitucionales referidos en la demanda.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda⁸. Frente al hecho generador del ICA, con fundamento en la sentencia de unificación SU 24424, proferida por el Consejo de Estado el 02 de diciembre de 2021, afirma que la participación en el capital en algunas sociedades no se puede considerar como una actividad comercial gravada con el citado tributo, a cargo de la actora, porque su objeto social es, principalmente y de manera habitual, la producción de malta, cerveza y otras bebidas malteadas, mientras que los réditos por dividendos -incluidos en la declaración privada del ICA del periodo en discusión- no se enmarcan en el giro ordinario de sus negocios ni se ejecutaron con carácter empresarial.

Sin perjuicio de que le asiste razón a Bavaria en su argumento frente a la integración de la base gravable del tributo, y que en principio procedería la devolución de las sumas pagadas en exceso, no es posible decretar la nulidad de los actos demandados, toda vez que estos también se fundamentaron en la falta de corrección de la declaración voluntaria, requisito que, pese a ser indispensable no se cumplió, por lo mismo, no se configuró el título que refleje los mayores valores solicitados en devolución.

No hay lugar a imponer condena en costas a cargo de la parte vencida, al no encontrarse demostradas (art. 188 CPACA)⁹.

Recurso de apelación

La demandante apela la decisión de primera instancia¹⁰. Aunque comparte lo decidido por el tribunal frente a que los ingresos percibidos por la compañía a título de dividendos no eran base del ICA en el periodo en discusión, en la medida en que no se percibieron con carácter empresarial, lo que se fundamenta en la SU 23424 de 02 de diciembre de 2021, afirma que se desconoció el principio de reserva de ley al

⁷ SAMAI tribunal. Índice 12. 19_RECIBEMEMORIALES_CONTESTACIÒNDEMANDA (pdf) NroActua 12.

⁸ SAMAI tribunal. Índice 25. 32SENTENCIA_SENTENCIADE1RAINSTAN (pdf) NroActua 25.

⁹ Esto no se reflejó en la parte resolutive de la sentencia.

¹⁰ SAMAI tribunal. Índice 29. 40_MemorialWeb_RecursodeapelaciOn (pdf) NroActua 29.



exigirse requisitos que no están previstos en la ley, en la jurisprudencia y en la doctrina para la procedencia de la devolución del pago en exceso, como es el caso de la corrección de la declaración, lo que a su vez conduce a la vulneración del debido proceso y el principio de justicia.

Destaca que, en este asunto la devolución del pago en exceso se asocia a una situación ya dirimida en sede judicial -se refiere a los parámetros interpretativos fijados en la citada SU respecto a la no sujeción de los ingresos por dividendos para efectos del ICA-, y que el pago que se reclama en devolución “se puede evidenciar con suficiencia con ocasión de la liquidación privada original, y el criterio estipulado por la SU”, postura acogida por el Consejo de Estado en la sentencia de 07 de diciembre de 2023, exp. 22685, CP: Wilson Ramos Girón, en virtud de la cual, la circunstancia que define la naturaleza del pago en exceso -en este caso, la SU- es posterior a la declaración.

Alega que la Administración y el tribunal no tuvieron en cuenta las pruebas aportadas en sede administrativa y judicial respecto de la procedencia de la devolución solicitada; además, insiste en que se desconocieron las normas relativas a esa materia, que no establecen que deba presentarse una corrección a la declaración para que proceda el reintegro del pago en exceso, lo que deriva en un enriquecimiento sin causa.

Pronunciamientos en segunda instancia

La parte demandada y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

El debate jurídico se centra en determinar, conforme a los argumentos de apelación formulados por la demandante -apelante única-, si es necesaria o no la corrección de la declaración para que proceda la devolución del pago en exceso reclamado.

Análisis del caso concreto

En el procedimiento administrativo, la demandada rechazó la solicitud de devolución del pago en exceso porque, a su juicio, los ingresos por dividendos están gravados con el ICA en el Distrito Capital y, en todo caso, la contribuyente debió presentar la corrección de la liquidación privada del impuesto. Por otra parte, la demandante y apelante única plantea que para la procedencia del reembolso no puede exigirse la referida corrección, en tanto que es un requisito que no está previsto en la ley, la jurisprudencia y la doctrina. Además, en el caso concreto esta no se requiere, toda vez que la sentencia de unificación de 02 de diciembre de 2021, que configura el pago en exceso, es posterior a la presentación de la declaración del ICA del periodo en discusión.

El tribunal, con fundamento en la sentencia de unificación de 02 de diciembre de 2021¹¹ juzgó que, si bien los ingresos por dividendos obtenidos por Bavaria en el periodo en discusión no están gravados con el ICA -lo que no fue objeto de apelación-, para que proceda la devolución del pago en exceso se debía cumplir con el requisito exigido por la Administración, en tanto que la corrección de la declaración configura el título

¹¹ Exp. 23424, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



que otorga el derecho al reintegro, aspecto este último en el que se concreta el estudio en segunda instancia.

Para el efecto, se tendrá en cuenta el criterio de decisión fijado por la Sala en la sentencia de 07 de diciembre de 2023 (exp. 22685, CP: Wilson Ramos Girón) -citada por la parte apelante-, en la que se precisó que en aquellos tributos en los que el contribuyente tiene el deber formal de autoliquidar la deuda a su cargo -como ocurre con el ICA en Bogotá, D.C.-, la declaración que se presenta ante la Administración es el documento privado en el que manifiesta que realizó el hecho imponible y la magnitud en que ello ocurrió. La que podrá ser corregida por el obligado tributario para subsanar las inexactitudes que haya cometido, atendiendo el procedimiento fijado en la legislación.

Ese proceso de corrección, como se indicó en dicha providencia, no es más que una consecuencia de la carga que recae sobre los administrados de determinar correctamente la deuda tributaria que les es exigible de acuerdo con el ordenamiento vigente; por lo tanto, si este considera que en la declaración se incurrió en una inexactitud que deriva en un pago en exceso, la solicitud de devolución debe acompañarse de la correspondiente corrección.

Todo porque, como se expuso en la citada sentencia, “en caso de que el pago en exceso o de lo no debido se origine en un inexactitud imputable al administrado, sobre este recaerá la obligación de enmendar la respectiva autoliquidación, pues la falta de corrección de las declaraciones dentro del plazo habilitado legalmente impide la configuración de un título para obtener la devolución de lo pagado indebidamente por la aplicación inexacta de las normas que rigen el tributo, aunque la solicitud de devolución se formule oportunamente”.

Esa exigencia de corrección de la declaración, a juicio de la Sala y contrario a lo alegado por la parte apelante no desconoce los principios de reserva de ley y de justicia, tampoco el debido proceso y menos aún conduce a que se predique un enriquecimiento sin causa, pues en este caso, ante la existencia de una declaración privada presentada por la contribuyente por concepto del ICA del segundo bimestre de 2015, en la que como lo alegó la actora y lo constató el tribunal, se incluyó un mayor valor al que le correspondía asumir, era deber de Bavaria subsanar dicha inexactitud, pese a lo cual no lo hizo, cuestión que no puede obviar el juez, pues como lo expuso la Sala en la sentencia que se reitera, de la atención y cumplimiento de los requisitos legales “depende la efectividad de los derechos fundamentales sustanciales como el debido proceso y la igualdad de las partes¹². Lo contrario, implicaría desconocer las normas que determinan la inalterabilidad de las autoliquidaciones una vez que transcurre el tiempo necesario para que adquieran firmeza; así como aquellas que consagran las facultades de revisión del contenido de las declaraciones tributarias que tiene la autoridad”¹³.

En cuanto al argumento de la apelante, en el sentido que en este asunto no se requería la corrección a la declaración, porque la sentencia de unificación de 02 de diciembre de 2021¹⁴ -que unificó la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre el alcance del concepto de «actividad comercial» a efectos del impuesto de industria y comercio-, es posterior a la declaración privada -presentada el 19 de mayo de 2015-, basta con indicar que, tal como se precisó en la sentencia de 07 de diciembre de 2023 (exp. 22685, CP: Wilson Ramos Girón), antes citada y en la que se sustenta la apelación, “solo es exigible que la solicitud de devolución de pagos indebidos se acompañe de una declaración de corrección si el obligado ha incurrido en inexactitudes al autoliquidar su deuda tributaria, siéndole imputables tales inexactitudes (lo

¹² Cita de cita: Sentencias del 09 de diciembre de 2010 (exp. 16882, CP. William Giraldo Giraldo); del 24 de octubre de 2013 (exp. 20247, CP. Jorge Octavio Ramírez) y del 03 de marzo de 2022 (exp. 24522, CP. Julio Roberto Piza).

¹³ Cita de cita: Sentencia del 10 de marzo de 2022 (exp. 24476, CP. Julio Roberto Piza).

¹⁴ Exp. 25000-23-37-000-2013-01107-01 (23424), demandante: Inversiones Escorial SA, demandado: Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá,



que no ocurrirá si las normas en que fundó su estimación de la deuda tributaria son expulsadas del ordenamiento con efectos retroactivos en una fecha posterior a la de la autoliquidación); circunstancia esta última que no ocurrió en el presente asunto, porque con la SU de 02 de diciembre de 2021 no se expulsó del ordenamiento norma alguna, de modo que no es constitutiva de un derecho exigible a favor de Bavaria.

Otra cosa es que con la regla fijada en la sentencia de unificación se establezca, para el caso concreto, como en efecto lo hizo el tribunal -aspecto que no fue objeto de cuestionamiento y frente al cual la Sala no se pronunciará-, que el contribuyente incurrió en inexactitud al presentar su declaración privada, de ahí que se haya corroborado la necesidad de que se corrigiera la declaración para configurar el título que soportara la devolución del pago en exceso reclamado, lo que no está probado en el expediente, por lo que no era necesario que en primera instancia se analizaran pruebas que no están dirigidas a acreditar el cumplimiento del precitado requisito, que si bien no está previsto en las disposiciones que se refieren a la devolución de pagos en exceso, surge, como antes se indicó, de las normas que determinan la inalterabilidad de las autoliquidaciones que se encuentran en firme y de aquellas que consagran las facultades de revisión del contenido de las declaraciones tributarias que tiene la autoridad.

Es importante precisar que las sentencias de unificación “cumplen la función especial y específica de ordenar y clarificar el precedente aplicable”¹⁵, que, para el caso, como lo estableció el tribunal en primera instancia, condujo a que se concluyera que Bavaria no debía incluir en su declaración del ICA del segundo bimestre de 2015 unos ingresos obtenidos por dividendos, lo que no excluye la aplicación de los otros pronunciamientos expedidos por el Consejo de Estado, que constituyen precedente del órgano de cierre de lo contencioso administrativo, según los cuales, para que proceda la devolución de un pago en exceso que se origine en un inexactitud imputable al administrado, es requisito necesario para que proceda la devolución, que se haya corregido la declaración¹⁶.

En este asunto, es evidente la necesidad de corrección de la declaración para efectos de la devolución, pues de la sola verificación de la declaración privada no es posible evidenciar el monto que se pagó en exceso, de ahí que se haya tenido que abordar en primera instancia el estudio sobre los ingresos por dividendos para efectos del ICA, para así establecer si en efecto, en el caso concreto, se trataba de un pago de dicha naturaleza¹⁷.

Conclusión

Por lo razonado, se establece que cuando el pago en exceso se origina en una inexactitud imputable al administrado, sobre este recae la obligación de corregir la declaración para configurar el título que soporte la devolución. Como en este proceso no está probado el cumplimiento de ese requisito, pese a ser indispensable por las particularidades del caso, no procede la devolución solicitada y, por ende, se confirmará la sentencia apelada.

Costas

¹⁵ Corte Constitucional, sentencia C-588 de 2012, MP: Mauricio González Cuervo.

¹⁶ Sentencias de sentencia de 03 de marzo de 2022 (exp. 24658, CP: Milton Chaves García), de 30 de noviembre de 2023 (exp. 27683, CP: Milton Chaves García), de 07 de diciembre de 2023 (exp. 22685, CP: Wilson Ramos Girón), y de 09 de septiembre de 2024 (exp. 27591, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), entre otras.

¹⁷ Cfr. la sentencia de 30 de noviembre de 2023 (exp. 27683, CP: Milton Chaves García), que reitera la sentencia de 03 de marzo de 2022 (exp. 24658, CP: Milton Chaves García).



De conformidad con lo previsto en los numerales 1 y 8 del artículo 365 del CGP, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA, y teniendo en cuenta el criterio de la Sala, no se condenará en costas -gastos del proceso y agencias en derecho-, toda vez que no está probada su causación.

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 de 11 de abril de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.

Segundo: Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente) (Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>