



Radicación: 25000-23-37-000-2017-00290-01 (27494)
Demandante: SERVIOLA SA
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: 25000-23-37-000-2017-00290-01 (27494)
Demandante: SERVIOLA S.A.
Demandado: SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA

Temas: ICA – bimestres 2, 3, 4, 5 y 6 del año 2010. ICA. 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 demandante contra la sentencia del 18 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

ANTECEDENTES

Serviola SA, es una empresa de servicios temporales, que declaró y pagó el impuesto de industria y comercio -ICA- de los bimestres 2, 3, 4, 5 y 6 del año 2010.

El 19 de mayo de 2015, la demandante presentó ante la administración solicitud de devolución y/o compensación por pago de lo no debido originado en las declaraciones y por los períodos mencionados, dado que la base gravable se liquidó tomando la totalidad de los ingresos brutos, cuando correspondía únicamente el AIU.

El 25 de agosto de 2015, la Secretaría Distrital de Hacienda expidió la Resolución Nro. DDI049348 en la que negó dicha solicitud, por considerar que el impuesto declarado corresponde al valor que la empresa canceló, además, que las declaraciones no se corrigieron dentro del término legal y, por lo tanto, se encuentran en firme.

SERVIOLA SA interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto el 30 de septiembre de 2016, mediante la Resolución Nro. DDI062231, en el que la entidad demandada confirmó la resolución recurrida.

DEMANDA

Pretensiones

Mediante apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento

1

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia
www.consejodeestado.gov.co





Administrativo y Contencioso Administrativo, SERVIOLA SA, formuló las siguientes pretensiones:

“2.1. Que se declare la nulidad de la Resolución DDI 049348 – 2015 EE216329 de 2015, de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, mediante la que se negó la solicitud de devolución.

2.2. Que se declare la nulidad de la Resolución DDI 062231 de 30 de septiembre de 2016, de la Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto administrativo que negó 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 períodos 2, 3, 4, 5, y 6 del año 2010 por mi representada.

2.4. Se soliciten los antecedentes administrativos.

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

La demandante invocó como normas violadas los artículos 13, 29, 95, 338 y 363 de la Constitución Política de Colombia; 589, 683 y 855 del Estatuto Tributario; 3, 47 y siguientes del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 193 de la Ley 1607 de 2012; 2, 144 y 147 del Decreto Distrital 807 de 1993; 21 del Decreto 1000 de 1997; y 16 del Decreto 2277 de 2012.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Citó la sentencia del 2 de mayo de 2013, exp.18830, en la que el Consejo de Estado reconoció: (i) la calidad de intermediario de las empresas de servicios temporales, (ii) que el costo laboral percibido por estas era un ingreso para terceros que no estaba gravado con el ICA y (iii) anuló los conceptos 172, 195 y 198 de los que se servía Bogotá para negar que la base gravable de este tipo de empresas estuviese conformada únicamente por el AIU.

Manifestó que incluir en la base del impuesto un reembolso de gastos y un ingreso de terceros, que no incrementan el patrimonio de la sociedad, no corresponde con lo que la ley ha querido que contribuya la sociedad frente a las cargas públicas, lo que escapa de los límites propios de la relación jurídico-tributaria y lleva a concluir que dicho pago carece de título.

Indicó que de acuerdo con el artículo 21 del Decreto 1000 de 1997 o el artículo 16 del Decreto 2277 de 2012, existe pago de lo no debido cuando “no exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento.

Advirtió que no era necesario que la contribuyente corrigiera las declaraciones tributarias para solicitar la devolución del pago de lo no debido y señaló que el término para solicitar la devolución era el previsto en el artículo 2536 del Código Civil, esto es, 5 años contados a partir del pago.



CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

Afirmó que no existió un pago de lo no debido, toda vez que la demandante es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en Bogotá, por lo que tenía el deber formal de presentar las declaraciones respectivas. En el evento que hubiere declarado valores superiores o en exceso a los que le correspondían, debió seguir el procedimiento de corrección señalado en el artículo 20 del Decreto 807 de 1993, para solicitar su devolución y/o compensación.

Señaló que la información contenida en las declaraciones se presume veraz y para ser modificada se requiere de un procedimiento tendiente a desvirtuarla, hasta tanto, se mantiene la presunción de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 746 del ET.

Concluyó que, al no cumplirse los presupuestos necesarios para la configuración de un pago de lo no debido, ni haberse agotado el procedimiento para la devolución de saldos a favor por pagos en exceso, no es procedente la devolución solicitada por la actora.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B**, negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, bajo los siguientes argumentos:

Dijo que al no estar en discusión la realización del hecho generador del ICA en la jurisdicción de Bogotá por la prestación de los servicios de intermediación laboral, los pagos que realicen los contribuyentes tienen la naturaleza de «pagos en exceso» y no de «pagos de lo no debido»; de suerte que para la procedencia de la devolución solicitada se requiere, a diferencia del pago de lo no debido, la corrección de la declaración conforme al procedimiento previsto en el artículo 589 del E.T., para que se refleje en el título de determinación de la prestación el menor valor a cargo del obligado tributario respecto del monto efectivamente pagado.

Sostuvo que para obtener la devolución de las cuantías pagadas en exceso sobre las establecidas en las normas que rigen el ICA en la jurisdicción de Bogotá, se requiere haber corregido las declaraciones tributarias con anterioridad a tramitar la solicitud de devolución, requisito que no cumplió la empresa SERVIOLA S.A., por ende, como la sociedad omitió modificar las declaraciones de ICA presentadas y canceladas por los bimestres 2 a 6 del año 2010, no se verifica que existan pagos en exceso que le otorguen el derecho a la devolución, en tanto no constituyó el título que refleje los mayores valores a favor de ésta respecto del impuesto en mención.

Finalmente, manifestó que no procede la condena en costas porque no están probadas.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló y sostuvo que no comparte la sentencia proferida en primera instancia, por los argumentos que se sintetizan a continuación:



Reiteró que, con la sentencia del 2 de mayo de 2013, exp.18830, la Sección Cuarta del Consejo de Estado reconoció la calidad de intermediario a las empresas de servicios temporales. Así mismo, que el costo laboral percibido por estas era un ingreso para terceros que no estaba gravado con el ICA y determinó que la base gravable del tributo está constituida únicamente por el AIU.

Expuso que el ingreso para terceros, que no incrementa el patrimonio de la actora, no está gravado con el ICA y, en ese sentido, el pago realizado por la contribuyente en los bimestres 2, 3, 4, 5 y 6 del 2010 por ese concepto no tiene sustento legal alguno y constituye un pago de lo no debido. Hecho que fue demostrado en el peritaje allegado al expediente y que no fue debidamente valorado por el *a quo*.

Concluyó que, al tratarse de un pago de lo no debido, procedía la devolución solicitada por la parte demandante sin que se requiriera la corrección de las declaraciones privadas.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **parte demandada** no se pronunció frente al recurso de apelación presentado por la demandante en los términos previstos 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.

Por su parte, el **Ministerio Público** guardó silencio durante la oportunidad prevista en numeral 6º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, le corresponde a la Sala determinar si parte de lo pagado por la demandante en las declaraciones del ICA por los bimestres 2, 3, 4, 5 y 6 del año 2010, constituye un pago de lo no debido o un pago en exceso, y a partir de allí, establecer si para la devolución se requería que previamente se corrigieran las declaraciones privadas.

Pago de lo no debido y pago en exceso. Devolución. Requisito de corrección de la declaración privada.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado resolvió un caso similar entre la parte demandante y el distrito de Barranquilla y bajo los mismos supuestos fácticos y jurídicos. Razón por la cual, la Sala en esta oportunidad reitera lo señalado en la sentencia del 19 de mayo de 2022¹.

La Administración tributaria tiene la obligación de devolver los saldos a favor de los contribuyentes originados en pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan

¹ Exp. 25331, C.P. Milton Chaves García.



efectuado, pues lo contrario, constituye un enriquecimiento sin causa en favor del tesoro público.

La Sala ha explicado los conceptos de pago en exceso y pago de lo no debido, así:²

“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”.

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.”

El pago en exceso se puede verificar cuando el valor cubierto es superior al debido. En materia tributaria, el monto debido es el que determina oficialmente la Administración mediante un acto administrativo susceptible de recursos, y en el caso de tributos que se liquidan a través de declaraciones, el impuesto debido es el que se autoliquida el contribuyente en su declaración privada.

Las declaraciones privadas y los actos administrativos que fijan sumas líquidas de dinero a favor del fisco prestan mérito ejecutivo de acuerdo con el artículo 828 del Estatuto Tributario, lo que permite exigir el pago de la obligación que allí conste.

Si el valor de la obligación tributaria determinado mediante acto administrativo es superior al que legalmente corresponda, el contribuyente podrá acudir a los recursos establecidos en las normas y a los medios de control judicial, con el fin que se fije el monto correcto.

En el caso de declaraciones tributarias, cuando el pago sea mayor a la obligación determinada por el contribuyente en su declaración tributaria, procede su modificación a través de la presentación de una declaración de corrección. Lo anterior en virtud del artículo 746 del Estatuto Tributario que presume como ciertos los hechos que consten en las declaraciones tributarias.

De manera que, para la devolución del pago en exceso se requiere que se hayan corregido previamente la declaración privada. En efecto, sobre este punto en particular, la Sala ha precisado lo siguiente³:

“Al respecto se considera que no procede la devolución solicitada por Activos S.A. pues al estar demostrado que estaba obligada a declarar y pagar ICA en esa jurisdicción, en realidad se trata de una devolución por pago en exceso, la cual requiere para su procedencia del correspondiente denunció rentístico corregido, en el que se refleje el menor valor a pagar a cargo de la contribuyente.

En efecto, la falta de corrección de las declaraciones dentro de la oportunidad legal conduce a la firmeza de las mismas, lo cual impide la configuración de un título para obtener la devolución de lo pagado en exceso, independientemente de que

² Sentencias de 20 de agosto de 2009. Exp. 16142. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 3 de marzo de 2022, Exp. 24658; C.P. Milton Chaves García.

³ Sentencia de 18 de noviembre de 2021. Exp. 23576. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Reiterada en la sentencia del 3 de marzo de 2022, Exp. 24658, C.P. Milton Chaves García.



esa petición se efectúe dentro del término legal, pues como lo ha expresado la Sección «el término de firmeza prevalece sobre la posibilidad que tiene la administración para discutir y modificar la declaración privada, en virtud del principio de seguridad jurídica, que convierte en indiscutible la misma ante cualquiera de las partes⁴». (Subraya la Sala)

En consideración del aparte de la sentencia transcrita, la devolución en casos de pago en exceso solo procede cuando se realiza la corrección de las declaraciones antes de que se configure su firmeza, ya que se requiere de un título que respalde el valor de la devolución. Si no se realizó la corrección en el término de firmeza no procede la devolución y se tendría como efecto una situación jurídica consolidada.

Caso concreto

En el caso bajo estudio, es un hecho no discutido por las partes que Serviola S.A. estaba obligada a declarar y pagar ICA en Bogotá. No obstante, la actora en su calidad de empresa de servicios temporales, alega que las cuantías solicitadas en devolución constituyen pago de lo no debido porque esas cifras que incluyó como gravadas en las declaraciones del ICA por los bimestres 2, 3, 4, 5 y 6 del año 2010, tenían como soporte tres conceptos de la Administración de impuestos de Bogotá (172 del 2 de septiembre, 195 del 12 de octubre y 198 del 13 de octubre, todos de 1994), que para entonces estaban vigentes, pero que tras la anulación de esos conceptos⁵ se evidenció que incurrió en un «pago de lo no debido» que solicitaba en devolución sin que le fuera exigible la previa corrección de los denuncios tributarios.

Al respecto, la Sala en la sentencia del 10 de febrero de 2022⁶, precisó que *“no se está ante 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 ese sentido, como la obligación tributaria de la demandante era por un monto inferior al declarado, la devolución solicitada se trata de un *pago en exceso*, la cual requiere para su procedencia la corrección de la declaración, en la que se refleje el menor valor a pagar a cargo de la sociedad contribuyente.

Como se precisó antes, la falta de corrección de las declaraciones dentro de la oportunidad legal conduce a la firmeza de las mismas, lo cual impide la configuración de un título para obtener la devolución de lo pagado en exceso, independientemente de que esa petición se efectúe dentro del término legal, pues como lo ha expresado la Sección *«el término de firmeza prevalece sobre la posibilidad que tiene la administración para discutir y modificar la declaración privada, en virtud del principio*

⁴ Entre otras, sentencia del 27 de junio de 2018, Exp. 20908 CP. Milton Chaves García. Sentencia del 3 de agosto de 2016, Exp. 20634, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁵ Sentencia del 02 de mayo de 2013, Exp. 18830, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁶ Exp. 23295, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



de seguridad jurídica, que convierte en indiscutible la misma ante cualquiera de las partes»⁷.

Teniendo en cuenta que las declaraciones de ICA presentadas por Serviola SA por los bimestres 2, 3, 4, 5 y 6 del año 2010, no fueron corregidas, como se indica en los actos acusados, lo cual no fue desvirtuado por la demandante, se concluye que, en este caso, no procede la solicitud de devolución del pago en exceso⁸.

Es de anotar que no es a través del proceso de devolución que se pueden cuestionar las bases gravables y por ello resulta impertinente el dictamen pericial que se trajo al proceso con ese fin⁹, pues la actora no puede pretender modificar su obligación tributaria a través de una solicitud de devolución de pago en exceso.

En consonancia con lo expuesto, no prospera el recurso de apelación propuesto por la parte demandante.

De la condena en costas

En cuanto a la condena en costas en segunda 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, la Sala considera que 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 esta instancia.

Por lo anterior, la Sala confirmará la sentencia apelada.

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

F A L L A

PRIMERO: **Confirmar** la sentencia de primera instancia, de acuerdo con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Sin condena en costas.

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

⁷ Entre otras, sentencia del 27 de junio de 2018, Exp. 20908 CP. Milton Chaves García. Sentencia del 3 de agosto de 2016, Exp. 20634, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁸ Ver sentencia del 22 de junio de 2023, Exp. 26133 C.P. Wilson Ramos Girón

⁹ Ver sentencia del 19 de mayo de 2022, Exp. 25331, C.P. Milton Chaves García.



Radicación: 25000-23-37-000-2017-00290-01 (27494)
Demandante: SERVIOLA SA
FALLO

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta
Salvo voto

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN