



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00317-01(23356)

Demandante: CUSEZAR S. A.

IMPEDIMENTO DE CONSEJERO DE ESTADO POR HABER CONOCIDO DEL PROCESO EN INSTANCIA ANTERIOR – Configuración

[S]e pone de presente que la consejera de estado Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó por escrito que se encontraba impedida para participar en la decisión (f. 304), por haber conocido del proceso en primera instancia. Dado que la Dra. Carvajal Basto firmó la sentencia dictada por el *a quo* (f. 172), la Sala corrobora el impedimento manifestado y lo declara fundado, con base en el artículo 141.2 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012). En consecuencia, queda separada del conocimiento del presente asunto. Con todo, existe cuórum para decidir, razón por la cual la Sala se pronunciará sobre el litigio planteado por las partes.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CODIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 141, NUMERAL 2

SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DEL PAGO DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO ICA POR EL DESARROLLO DE ACTIVIDADES DE CONSTRUCCIÓN DE EDIFICACIONES – Presupuesto. El pago se basó en una norma que con posterioridad fue anulada / DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO NO DEBIDO DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO ICA – Procedencia / DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO NO DEBIDO DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO ICA – Procedimiento / DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO NO DEBIDO – Alcance / TÉRMINO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO NO DEBIDO - Reiteración de jurisprudencia. Alcance. Es del término prescripción de la acción ejecutiva previsto en el artículo 2536 de Código Civil / RECONOCIMIENTO DE INTERESES CORRIENTES Y MORATORIOS POR DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO NO DEBIDO - Reiteración de jurisprudencia. Base de liquidación. Forma de calcularlos

Advierte entonces la Sala que por virtud de la norma que posteriormente fue anulada, la contribuyente liquidó y pagó un impuesto superior al que legalmente correspondía, como resultado de aplicar, a los ingresos producidos por la actividad en comento la tarifa del 11,04 por mil, en lugar del 6,9 por mil. Desde esa perspectiva, la Sala concluye que la nulidad del artículo 1. de la Resolución 219 de 2004 dio lugar a que se configuraran los pagos indebidos que alega la demandante, en relación con el ICA autoliquidado con la tarifa del 11,04 por mil, excediendo la tarifa del 6,9 por mil que en derecho le correspondería a los ingresos percibidos por el desarrollo de actividades de construcción de edificaciones. Dada esa



situación, en principio tiene procedencia la devolución de las cuantías ingresadas sobre las cuales se adquirió conocimiento posterior de que eran indebidas, todo a condición de que la solicitud de devolución se haya formulado oportunamente y siguiendo el trámite procedimental correspondiente. (...) Pues bien, en el precedente que ahora se reitera esta judicatura ha concluido que la solicitud de devolución de pagos indebidos debe formularse ante la Administración durante los cinco años siguientes a la fecha en que se efectúe el pago, a menos que, para el momento en que se emita el fallo de nulidad la situación jurídica del contribuyente no se encuentre consolidada por ser objeto de debate en sede administrativa o judicial o porque aún haya plazo para iniciar dicho debate. Lo anterior, puesto que los efectos de las sentencias de nulidad son inmediatos respecto de situaciones jurídicas no consolidadas. En consecuencia, a la luz del criterio decantado por esta corporación, las solicitudes de devolución de pagos indebidos generados por la aplicación de normas posteriormente anuladas son oportunas cuando se interponen dentro del término de cinco años contado desde la fecha del pago, a menos que la situación jurídica debatida se encuentre en estado de litispendencia o sea susceptible de ser impugnada por el interesado. (...) Habida cuenta de que, según lo que resultó probado en el presente proceso, el contribuyente no erró al autoliquidar el ICA en las declaraciones que presentó por los periodos objeto de controversia, la Sala estima que no era aplicable al caso lo previsto en el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993 en torno al procedimiento que debe seguirse para tramitar correcciones de las declaraciones tributarias que implican una disminución del valor a pagar; y mucho menos teniendo en cuenta que cuando se tuvo conocimiento de la ilegalidad de la norma con la cual se liquidó la obligación tributaria, ya había transcurrido el plazo para corregir la declaración regulado en el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993. (...) El alcance que esta judicatura ha dado a la mencionada normativa implica que los intereses corrientes se causan desde la notificación del acto administrativo que negó la devolución, hasta la ejecutoria del acto administrativo que resuelve favorablemente la petición de devolución o de la sentencia que ordene la devolución. Por su parte, los intereses moratorios se causarán desde el día siguiente de la ejecutoria de la presente sentencia hasta la fecha de giro del cheque, emisión del título o consignación, según lo ordena el inciso final del artículo 863 del ET. De esta forma, resulta necesario reconocer los intereses contemplados en los artículos 863 y 864 del ET, tal como lo solicitó la actora en la demanda.

FUENTE FORMAL: CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 2536 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 850 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 863 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 864 / DECRETO 1000 DE



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00317-01(23356)

Demandante: CUSEZAR S. A.

1997 - ARTÍCULO 11 / DECRETO 1000 DE 1997 - ARTÍCULO 21

NOTA DE RELATORIA: Sobre el término de prescripción de la solicitud de devolución consultar entre otras sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 3 de agosto de 2016 , Exp. 25000-23-27-000-2012-00309-01(20662) C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 29 de junio de 2017, Exp. 25000-23-37-000-2012-00455-01(21724) C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 20 de septiembre de 2018, Exp. 08001-23-31-000-2010-00777-01(20223) C.P. Milton Chaves García; sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 23 de noviembre de 2018, Exp. 08001-23-33-000-2012-00407-01(21357) C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

NOTA DE RELATORIA: Sobre el procedimiento de devolución de saldos a favor, de pagos en exceso y de pagos de lo no debido, consultar sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 26 de noviembre de 2015, Exp. 05001-23-31-000-2001-04303-01(20122) C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 03 de agosto de 2016, Exp. 68001-23-31-000-2010-00689-01(21616) C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 01 de marzo de 2018, Exp. 73001-23-31-000-2011-00841-01(21087), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

CONDENA EN COSTAS - Improcedencia por falta de prueba de su causación

[E]n lo que respecta a la condena en costas en segunda instancia, la Sala se abstendrá de imponerlas, toda vez que no se encuentran acreditadas las exigencias que hace el ordinal 8 del artículo 365 del CGP (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA) para su procedencia.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de febrero de dos mil veinte (2020)



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00317-01(23356)

Demandante: CUSEZAR S. A.

Radicación número: 25000-23-37-000-2014-00317-01(23356)

Actor: CUSEZAR S. A.

Demandado: BOGOTÁ, DISTRITO CAPITAL

FALLO

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 13 de julio de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió (ff. 246):

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Resolución nro. DDI056435 de 17 de diciembre de 2012, por medio de la cual la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá negó la solicitud de devolución del pago de lo no debido por concepto de ICA de los bimestres 2.º a 6.º del año gravable 2004, 1.º a 6.º de 2005, 1.º a 6.º de 2006, 1.º a 6.º de 2007, 1.º a 4.º de 2008, 1.º a 6.º de 2009, así como de la Resolución nro. DDI060196 de 12 de diciembre de 2013, a través de la cual se desató el recurso de reconsideración interpuesto confirmando el acto anterior.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho se dispone ordenar a la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá que devuelva a Cusezar S. A. los dineros pagados en exceso en las declaraciones de los bimestres 5.º a 6.º del año gravable 2007, bimestres 1.º a 4.º del año gravable 2008 y de los bimestres 1.º, 2º, 3º, 4º, 5º y 6º del año gravable 2009, esto es, el valor que resulte de la diferencia tarifaria entre 6,9 por mil y 11,04 por mil. Asimismo, deberá pagar intereses corrientes desde el 28 de diciembre de 2012, día en que se notificó el acto administrativo que negó la devolución y hasta la ejecutoria de esta providencia; en igual sentido deberá reconocer los intereses de mora causados desde el día siguiente a la ejecutoria de la presente sentencia y hasta la fecha de giro del cheque, emisión del título o consignación.

Tercero: No se condena en costas, por las razones expuestas en esta providencia.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Resolución nro. DDI056435, del 17 de diciembre de 2012 (ff. 82 a 84 caa), la Secretaría de Hacienda de Bogotá negó la solicitud de devolución por pago de lo no debido, formulada por la sociedad demandante en relación con una parte del Impuesto de Industria y Comercio (ICA) que autoliquidó y pagó desde el segundo bimestre de 2004 hasta el sexto de 2009, sin incluir los bimestres quinto y sexto de 2008 (ff. 1 a 48 caa).



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00317-01(23356)

Demandante: CUSEZAR S. A.

La decisión fue íntegramente confirmada por la Resolución nro. DDI 060196, del 12 de diciembre de 2013 (ff. 85 a 88 caa), por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la actora.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la sociedad demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 3 y 4):

Primera: Que son nulos los siguientes actos administrativos, por haber sido expedidos con violación a las normas nacionales y distritales a las que hubieren tenido que sujetarse:

1. Resolución nro. DDI056435 del 17/12/2012 proferida por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se niega la solicitud de devolución del pago de lo no debido por concepto del impuesto de Industria y Comercio por los bimestres 2-6 del año 2004, 1-6 del año 2005, 1-6 del año 2006, 1-6 del año 2007, 1-4 del año 2008, 1-6 del año 2009.

2. Resolución nro. DDI060196 del 12/12/2013 proferida por la Dirección Distrital de Impuesto de Bogotá, por medio de la cual se niega el recurso de reconsideración interpuesto por Cusezar S. A., contra la Resolución nro. DDI056435 del 17/12/2012.

Segunda: Que como consecuencia de la declaración anterior, se restablezca en su derecho a la sociedad Cusezar S. A., ordenando la devolución de mil cuatrocientos dos millones quinientos tres mil ciento sesenta y tres pesos m/c (1.402.503.163), correspondientes al pago de lo no debido efectuado por la sociedad demandante en las declaraciones de impuesto de industria y comercio correspondientes a los bimestres 2-6 del año 2004, 1-6 del año 2005, 1-6 del año 2006, 1-6 del año 2007, 1-4 del año 2008, 1-6 del año 2009, más los intereses corrientes y de mora legalmente causados hasta el momento en que se efectúe la devolución.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29, 83 y 95.9 de la Constitución; 88 del CPACA; 589, 683 y 850 del Estatuto Tributario (ET); 2313 del Código Civil (CC); y 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997.

El concepto de violación planteado se resume así (ff. 8 a 26):



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00317-01(23356)

Demandante: CUSEZAR S. A.

Relató que autoliquidó y pagó el ICA por los periodos arriba indicados, a la tarifa del 11,04 por mil, de acuerdo con el mandato del artículo 1.º de la Resolución nro. 219 de 2004, pero que esa disposición fue anulada posteriormente mediante la sentencia de esta Sección del 16 de septiembre de 2010 (exp. 16414, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez). Alegó que esa providencia tiene aplicación retroactiva por la necesidad de eliminar del ordenamiento todos los efectos jurídicos que hubiesen producido los actos administrativos ilegales, siempre que se esté ante situaciones jurídicas no consolidadas.

Argumentó que, en materia tributaria, una situación jurídica se consolida cuando se han agotado y resuelto los recursos procedentes en sede administrativa, o cuando ha vencido el plazo para interponerlos, circunstancias que no ocurrieron en el *sub lite*. Agregó que, en el caso concreto, el cómputo del término de cinco años para solicitar la devolución por pago de lo no debido inició el 16 de septiembre de 2010, fecha en que se declaró la nulidad de la norma que fijaba la tarifa del tributo, de modo que su solicitud de devolución fue oportuna.

Finalmente, manifestó que no procedía corregir las declaraciones del ICA en las que se determinó la deuda que a la postre constituiría un pago indebido, pues el artículo 589 del ET no es aplicable a supuestos de pago de lo no debido.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la parte actora (ff. 109 a 118), para lo cual:

Indicó que la demandante pretende revivir una situación jurídica consolidada, toda vez que las declaraciones del ICA que determinaron la deuda estaban en firme en el momento en que se presentó la solicitud, por lo que no procedía la devolución debatida. Sostuvo, además, que no se configuró el pretendido pago de lo no debido, porque la actora realizó el hecho generador del tributo.

Insistió en que la contribuyente debió corregir sus autoliquidaciones del ICA, pues, al existir fundamento legal para el pago, el camino procesal adecuado consistía en solicitar la devolución del saldo a favor que figurara en la respectiva declaración tributaria.

Sentencia apelada



El *a quo* accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda (ff. 235 a 246 vto.), por los siguientes motivos:

Consideró que la sentencia de esta Sección que anuló parcialmente el artículo 1.º de la Resolución nro. 219 de 2004 produjo efectos de manera inmediata frente a las situaciones jurídicas que no se habían consolidado en el momento en que se profirió el fallo. Señaló que, de conformidad con los artículos 11 del Decreto 1000 de 1997 y 2536 del CC, el término para solicitar la devolución de pagos en exceso vence cinco años después de la fecha en que se efectuó el pago.

Por lo anterior, concluyó que la situación jurídica de la contribuyente estaba consolidada respecto a los bimestres segundo a sexto del 2004, primero a sexto del 2005, primero a sexto del 2006 y primero a cuarto del 2007. Así, porque para el caso de esos bimestres el término de cinco años antes referido, contado a partir del momento del pago, ya había transcurrido cuando se presentó la solicitud de devolución. Al contrario, estimó que en relación con los demás periodos gravables la situación jurídica no estaba consolidada. En consecuencia, decretó la nulidad parcial de los actos acusados y ordenó la devolución de lo pagado indebidamente en los bimestres quinto y sexto del 2007, primero al cuarto del 2008 y primero al sexto del 2009.

No condenó en costas, por no estar acreditadas en el expediente.

Recurso de apelación

La sentencia de primera instancia fue apelada por ambas partes, con base en los siguientes argumentos:

La actora reiteró los planteamientos expuestos en la demanda en cuanto a la aplicación, con efectos retroactivos, de las sentencias que decretan la nulidad de actos administrativos de contenido general (ff. 255 a 267). Agregó que el término para presentar la solicitud de devolución no debe contarse a partir del pago, sino desde la fecha en que se profirió la sentencia anulatoria, pues solo entonces surge el derecho a la devolución.

La demandada insistió en los argumentos de la contestación de la demanda relativos a que en el caso se estaba ante una situación jurídica consolidada en la medida en que se encontraban en firme las declaraciones en las que se determinaron los montos cuya devolución se solicitó (ff. 268 a 271).



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00317-01(23356)

Demandante: CUSEZAR S. A.

Subsidiariamente sostuvo que la solicitud de devolución fue presentada de manera extemporánea en relación con las declaraciones correspondientes a los años 2004 a 2007 (incluidos el quinto y sexto bimestre) y, por ende, la devolución debía negarse respecto de esas declaraciones.

Alegatos de conclusión

Ambas partes reiteraron las alegaciones planteadas en las instancias procesales anteriores (ff. 283 a 294 y 295 a 302). El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Antes de decidir sobre el debate judicial planteado en el trámite de esta segunda instancia, se pone de presente que la consejera de estado Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó por escrito que se encontraba impedida para participar en la decisión (f. 304), por haber conocido del proceso en primera instancia. Dado que la Dra. Carvajal Basto firmó la sentencia dictada por el *a quo* (f. 172), la Sala corrobora el impedimento manifestado y lo declara fundado, con base en el artículo 141.2 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012). En consecuencia, queda separada del conocimiento del presente asunto.

Con todo, existe cuórum para decidir, razón por la cual la Sala se pronunciará sobre el litigio planteado por las partes.

2- Conforme con los cargos formulados por ambos apelantes contra la sentencia de primera instancia, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, juzga la Sala la legalidad de los actos administrativos censurados, por los cuales la demandada negó la devolución de las sumas que, a juicio de la actora, constituyen un pago indebido de ICA correspondiente a los bimestres segundo de 2004 a sexto de 2009.

Dado que ambos extremos procesales impugnaron la decisión del *a quo*, por mandato del inciso segundo del artículo 328 del CGP, la Sala resolverá sin limitaciones.

3- Puntualmente, las partes debaten: (i) si la anulación de la norma local que establecía la clasificación de las actividades económicas y de las tarifas correspondientes a ellas en el ICA en la jurisdicción de Bogotá –i.e. el artículo 1.º de la Resolución nro. 219 de 2004– habilitaba a la demandante a



solicitar la devolución de las sumas que había pagado con fundamento en esa disposición; (ii) si fue oportuna la solicitud de devolución; y (iii) si para la procedencia de la eventual devolución se requería que la demandante corrigiera las declaraciones del ICA correspondientes a los periodos en cuestión.

4- Con referencia a la primera cuestión, la demandante sostiene que, con fundamento en la norma que a la postre anuló esta Sección por medio de la sentencia del 16 de septiembre de 2010 (exp. 16414, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), en su día autoliquidó y pago el ICA generado por el desarrollo de actividades de construcción de edificaciones en Bogotá, con la tarifa del 11,04 por mil, siendo que en realidad tendría que tributar con la tarifa del 6,9 por mil; mientras que la demandada argumenta que no hubo un pago indebido, porque la declaratoria de ilegalidad de la tarifa en cuestión no exime a la contribuyente del pago del tributo y, en esa medida, la actora debía corregir su declaración tributaria antes de solicitar la devolución.

Así, en esencia, las partes difieren acerca de los efectos que conllevó la anulación de la norma que para la época de la autoliquidación y pago del tributo regulaba la tarifa aplicable a las actividades de construcción de edificaciones, aspecto sobre el que pasa a pronunciarse la Sala:

4.1- Esta Sección ha reconocido a lo largo de varias jurisprudencias que una de las situaciones de hecho que da lugar a la configuración de pagos en exceso o de lo no debido que pueden solicitarse en devolución, consiste en la anulación total o parcial de los actos administrativos de carácter general que determinan el régimen de un tributo territorial. Entre otros pronunciamientos, dicha postura ha sido adoptada por las sentencias del 23 de febrero de 2017, exp. 21314, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; del 29 de junio de 2017, exp. 21273, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 08 y del 22 de febrero de 2018, exps. 21803 y 22278, CP: Milton Chaves García; y del 01 de marzo de 2018, exp. 21087, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

De acuerdo con los precedentes referenciados, procede la devolución del pago indebido cuando el mismo se fundamenta en una norma emitida por la Administración con alcance general que ha sido anulada por la Jurisdicción de lo contencioso-administrativo con posterioridad al pago.

4.2- En el caso tramitado a través del presente proceso, con relación a estas cuestiones, se encuentran probados en el plenario los siguientes hechos relevantes:



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00317-01(23356)

Demandante: CUSEZAR S. A.

(i) Entre el 21 de mayo de 2004 y el 19 de mayo de 2010, la demandante presentó las autoliquidaciones del ICA de los bimestres segundo a sexto de 2004, primero a sexto de 2005, 2006 y 2007, primero a cuarto de 2008 y primero a sexto de 2009 (ff. 1 a 48 caa)

(ii) De conformidad con dichas declaraciones, durante los periodos en cuestión, la demandante obtuvo ingresos netos gravables en la jurisdicción distrital por valor de \$279.754.926.000 (ff. 32 a 66), derivados de las actividades de construcción de edificaciones para uso residencial y no residencial, identificadas con los códigos CIU 45212 y 45222, respectivamente. Dichos ingresos generaron un impuesto a cargo en cuantía de \$3.172.084.428, determinado aplicando la tarifa del 11,04 por mil.

(iii) Por sentencia del 16 de septiembre de 2010, exp. 16414, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, esta Sección anuló la norma que establecía que la tarifa aplicable en el impuesto para las actividades descritas era del 11,04 por mil.

(iv) El 30 de octubre de 2012, la contribuyente solicitó la devolución del ICA indebidamente sufragado durante los periodos antes indicados, por valor total de \$1.402.503.163 (f. 81 caa).

(v) La solicitud de devolución fue rechazada por la Administración distrital al considerar que *«el contribuyente debió aplicar el procedimiento prescrito en el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993, por tratarse de un pago en exceso. En consecuencia, debió corregir sus declaraciones tributarias a fin de reflejar el eventual saldo a favor»* (f. 83 vto. caa).

A partir del análisis de ese material probatorio, la Sala constata que durante los periodos en cuestión la actora calculó el ICA causado por el desarrollo de actividades de construcción de edificaciones a una tarifa del 11,04 por mil; que fue declarada ilegal con posterioridad a la presentación de las respectivas declaraciones y del pago de las sumas autoliquidadas.

4.3- La declaratoria de nulidad de la tarifa del 11,04 por mil que recaía sobre actividades referidas no genera como efecto la desaparición de la obligación tributaria en el caso objeto de análisis, pues, como también lo reconoce la demandante, se realizó el hecho generador del tributo en la jurisdicción de Bogotá por los periodos en controversia y los artículos 3.º, letra c), del Acuerdo 65 de 2002, y 53, letra c), del Decreto 352 de 2002, determinaban que los ingresos derivados de la actividad de construcción de edificaciones estaban gravados con la tarifa del 6,9 por mil.



Advierte entonces la Sala que por virtud de la norma que posteriormente fue anulada, la contribuyente liquidó y pagó un impuesto superior al que legalmente correspondía, como resultado de aplicar, a los ingresos producidos por la actividad en comento la tarifa del 11,04 por mil, en lugar del 6,9 por mil. Desde esa perspectiva, la Sala concluye que la nulidad del artículo 1.º de la Resolución 219 de 2004 dio lugar a que se configuraran los pagos indebidos que alega la demandante, en relación con el ICA autoliquidado con la tarifa del 11,04 por mil, excediendo la tarifa del 6,9 por mil que en derecho le correspondería a los ingresos percibidos por el desarrollo de actividades de construcción de edificaciones. Dada esa situación, en principio tiene procedencia la devolución de las cuantías ingresadas sobre las cuales se adquirió conocimiento posterior de que eran indebidas, todo a condición de que la solicitud de devolución se haya formulado oportunamente y siguiendo el trámite procedimental correspondiente.

5- Definida la configuración del pago indebido, la Sala pasa a analizar si la petición de devolución se efectuó dentro del término legal. Al respecto, la demandante plantea que el *dies a quo* para solicitar la devolución en comento es el día siguiente a la ejecutoria de la sentencia que declaró la nulidad de la tarifa del 11,04 por mil, aplicada al autoliquidar el ICA generado por la actividad de construcción de edificaciones. Específicamente, manifiesta que el fallo de nulidad constituye el título que la habilita a solicitar la devolución, puesto que, con anterioridad a la ejecutoria de esa decisión, la norma anulada fijaba, con carácter vinculante, la alícuota aplicable a los ingresos obtenidos por ejecutar la referida actividad económica.

En el otro extremo, de modo subsidiario la demandada alega que el plazo en cuestión debe contarse desde el momento en que la contribuyente realizó el pago de las obligaciones tributarias. Por lo cual, contrario a lo establecido por el *a quo*, estima que la solicitud de devolución también fue extemporánea en lo que respecta a los bimestres quinto y sexto del 2007.

Corresponde entonces establecer a partir de qué momento se debe contabilizar el término de prescripción de la solicitud de devolución objeto de litigio.

Al respecto, advierte la Sala que esa cuestión ya ha sido definida por esta Sección, entre otras, en las sentencias del 03 de agosto de 2016, exp. 20662, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 29 de junio de 2017, exp. 21724, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; del 20 de septiembre de 2018,



exp. 20223, CP: Milton Chaves García; y del 23 de noviembre de 2018, exp. 21357, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, de modo que en el presente asunto se reiterará, en lo pertinente, el precedente fijado mediante los pronunciamientos en cita.

5.1- Con miras a atender esa cuestión, previo a exponer el criterio de decisión desarrollado en el precedente que se reitera, se pone de presente que la normativa distrital relativa a la devolución de pagos en exceso y de lo no debido establecida en los artículos 136 y 147 del Decreto local 807 de 1993 había sido anulada para la época de los hechos bajo examen, por la sentencia del 12 de noviembre de 2003 (exp. 11604, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié). De ahí que el trámite de la devolución a la que aspiraba la demandante estuviese regido por la normativa nacional, en la medida en que el artículo 162 del Decreto Ley 1421 de 1993 *«por el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital de Santafé de Bogotá»*, ordenó la aplicación directa del Estatuto Tributario (ET) en lo relativo a los procedimientos tributarios que se adelantaran en la jurisdicción de Bogotá.

Al respecto, el artículo 850 del ET prescribe que tanto las solicitudes de devolución de pagos en exceso como aquellas relativas a pagos de lo no debido se someten al mismo procedimiento administrativo, que es el aplicable a las devoluciones de los saldos a favor. Para la fecha en que se solicitó la devolución que ocupa la atención de la Sala, los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997, determinaban que, tanto las solicitudes de devolución de pagos indebidos como de pagos en exceso, debían presentarse *«dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil»*, es decir, cinco años.

Pues bien, en el precedente que ahora se reitera esta judicatura ha concluido que la solicitud de devolución de pagos indebidos debe formularse ante la Administración durante los cinco años siguientes a la fecha en que se efectúe el pago, a menos que, para el momento en que se emita el fallo de nulidad la situación jurídica del contribuyente no se encuentre consolidada por ser objeto de debate en sede administrativa o judicial o porque aún haya plazo para iniciar dicho debate. Lo anterior, puesto que los efectos de las sentencias de nulidad son inmediatos respecto de situaciones jurídicas no consolidadas.

En consecuencia, a la luz del criterio decantado por esta corporación, las solicitudes de devolución de pagos indebidos generados por la aplicación de normas posteriormente anuladas son oportunas cuando se interponen dentro del término de cinco años contado desde la fecha del pago, a menos que la



situación jurídica debatida se encuentre en estado de litispendencia o sea susceptible de ser impugnada por el interesado.

5.2- Precisados los parámetros que determinan la oportunidad para solicitar la devolución de lo pagado indebidamente (*i.e.* plazo y *dies a quo*), corresponde establecer si, de acuerdo con los hechos demostrados en el expediente, la demandante presentó en tiempo la solicitud de devolución. Constan en el plenario los siguientes hechos probados:

(i) Los días 21 de mayo, 22 de julio, 21 de septiembre, 19 de noviembre de 2004 y 13 de octubre de 2005, la demandante declaró y pagó el ICA correspondiente a los bimestres segundo a sexto del 2004, respectivamente (ff. 124 a 128 caa).

(ii) Los días 18 de marzo, 18 de mayo, 18 de julio, 19 de septiembre, 18 de noviembre de 2005 y 30 de marzo de 2006, la actora declaró y pagó el ICA correspondiente a los bimestres primero a sexto del 2005, respectivamente (ff. 128 a 134 caa).

(iii) Los días 19 de mayo, 19 de mayo, 19 de julio, 19 de septiembre y 17 de noviembre de 2006, la contribuyente declaró y pagó el ICA correspondiente a los bimestres primero a quinto del 2006, respectivamente (ff. 135 a 139 caa). La declaración del sexto bimestre de dicha anualidad fue presentada sin pago 04 de junio de 2007 (f. 140 caa).

(iv) Los días 16 de marzo, 18 de mayo, 17 de julio y 17 de septiembre del 2007, la contribuyente declaró y pagó el ICA correspondiente a los bimestres primero a cuarto del 2007, respectivamente (ff. 141 a 144 caa).

(v) Los días 16 de noviembre de 2007 y 26 de junio de 2008, la actora declaró y pagó el ICA correspondiente a los bimestres quinto y sexto del 2007, respectivamente (ff. 145 y 146 caa).

(vi) Los días 18 de marzo, 19 de mayo, 18 de julio, 18 de septiembre de 2008, la demandante declaró y pagó el ICA correspondiente a los bimestres primero a cuarto del 2008, respectivamente (ff. 147 a 150 caa).

(vii) Los días 31 de marzo, 19 de mayo y 17 de julio de 2009, la contribuyente declaró y pagó el ICA correspondiente a los bimestres primero a tercero del 2009, respectivamente (ff. 153 a 155 caa). El 19 de noviembre de 2009 y el 19 de mayo de 2010, la actora declaró y pagó el ICA correspondiente a los dos últimos bimestres del 2009 (ff. 157 y 158 caa). Por el contrario, la



declaración del cuarto bimestre del 2009 fue presentada sin pago el 13 de octubre de 2010 (f. 156 caa). No obstante, la demandada certificó que la contribuyente no tenía saldos pendientes por ICA en el año 2009 (f. 62 caa).

(viii) El 30 de octubre de 2012, la contribuyente solicitó devolución del pago indebido por concepto del ICA, derivado de la mayor tarifa con la que autoliquidó el impuesto en los periodos anteriormente relatados (f. 81 caa).

(ix) En el expediente no obran documentos que acrediten que la Administración haya iniciado procedimientos oficiales de revisión respecto de ninguna de las autoliquidaciones de ICA anteriormente referidas.

5.3- Dados esos hechos y al amparo del precedente de esta Sección, concluye la Sala que la solicitud de devolución correspondiente al pago en exceso por los bimestres segundo a sexto del 2004, primero a sexto de 2005, primero a quinto de 2006 y primero a cuarto del 2007 fue extemporánea, por cuanto transcurrieron más de cinco años entre el momento del pago y la fecha en que se solicitó la devolución.

En cambio, como *dies a quo* del término para tramitar la solicitud de devolución por el pago indebido correspondiente a los dos últimos bimestres del 2007, están el 16 de noviembre de 2007 y el 26 de junio del 2008 (días de los pagos), de modo que los respectivos *dies ad quem* del término de cinco años para promover la petición de devolución al que se refiere el fundamento jurídico nro. 5.1. de este proveído, eran el 16 de noviembre de 2012 y el 26 de junio de 2013. Por consiguiente, la solicitud presentada por la demandante el 30 de octubre de 2012 fue oportuna en cuanto a dichos periodos.

Según lo consignado en los hechos probados nros. vi y vii del fundamento jurídico nro. 5.2, otro tanto sucede en el caso de los bimestres primero a cuarto del 2008 y primero a sexto del 2009: la actora presentó la solicitud de manera oportuna, esto es, antes de que transcurriera el plazo de cinco años, contados desde la fecha del pago del tributo. En consecuencia, procede la devolución de las cuantías solicitadas en devolución relativas a esos bimestres.

En suma, encuentra la Sala que el juez de primera instancia juzgó correctamente la oportunidad dentro de la cual se solicitaron las devoluciones, para el caso de todos los periodos debatidos.

6- Resta determinar si para declarar la procedencia de la solicitud devolución



se requería la corrección de las declaraciones del ICA presentadas por los periodos objeto de debate. Sobre esa cuestión, señala la demandada que la procedencia de la petición de restitución formulada por la actora estaba supeditada a la corrección de las declaraciones en que determinó el ICA de los bimestres segundo a sexto de 2004, primero a sexto de 2005 a 2007, primero a cuarto de 2008 y primero a sexto de 2009, efectuada según el artículo 20 del Decreto 807 de 1993, y que, para obtener la devolución, la actora debió agotar el procedimiento previsto en los artículos 20 del Decreto Distrital 807 de 1993 y 5.º del Decreto Distrital 362 de 2002, lo que no acaeció.

Sin embargo, las correcciones de las declaraciones tributarias a las que se refieren los artículos invocados por la demandada son aquellas que se originan en errores en la autoliquidación en los que haya incurrido el obligado tributario al autoliquidar su tributo por medio de la declaración, lo cual no es más que una consecuencia de la carga que recae sobre ese sujeto de autoliquidar correctamente la deuda tributaria que le es exigible de acuerdo con el ordenamiento vigente.

Habida cuenta de que, según lo que resultó probado en el presente proceso, el contribuyente no erró al autoliquidar el ICA en las declaraciones que presentó por los periodos objeto de controversia, la Sala estima que no era aplicable al caso lo previsto en el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993 en torno al procedimiento que debe seguirse para tramitar correcciones de las declaraciones tributarias que implican una disminución del valor a pagar; y mucho menos teniendo en cuenta que cuando se tuvo conocimiento de la ilegalidad de la norma con la cual se liquidó la obligación tributaria, ya había transcurrido el plazo para corregir la declaración regulado en el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993.

7- En atención a los anteriores análisis jurídicos, no prosperan los cargos de apelación planteados por las partes, toda vez que lo que procedía para el caso era, tal como lo determinó el *a quo*, la devolución del ICA solicitado en devolución correspondiente a los periodos quinto y sexto de 2007, primero a cuarto del 2008 y primero a sexto del 2009.

8- Constatada la procedencia de las pretensiones de la demanda en relación con algunos periodos, la Sala debe pronunciarse sobre los intereses corrientes y moratorios a cargo de la Administración respecto de las cuantías a devolver.

El procedimiento de devolución de saldos a favor, de pagos en exceso y de



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00317-01(23356)

Demandante: CUSEZAR S. A.

pagos de lo no debido, cuenta con una regulación especial, por lo que es perentoria su aplicación. Esta Sección ha precisado que la forma de reconocer la reparación de quien solicita la devolución por pagos indebidos está dada por el propio legislador en el artículo 863 del ET (sentencias del 26 de noviembre de 2015, exp. 20122, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 03 de agosto de 2016, exp. 21616, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; y del 01 de marzo de 2018, exp. 21087, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

El alcance que esta judicatura ha dado a la mencionada normativa implica que los intereses corrientes se causan desde la notificación del acto administrativo que negó la devolución, hasta la ejecutoria del acto administrativo que resuelve favorablemente la petición de devolución o de la sentencia que ordene la devolución. Por su parte, los intereses moratorios se causarán desde el día siguiente de la ejecutoria de la presente sentencia hasta la fecha de giro del cheque, emisión del título o consignación, según lo ordena el inciso final del artículo 863 del ET. De esta forma, resulta necesario reconocer los intereses contemplados en los artículos 863 y 864 del ET, tal como lo solicitó la actora en la demanda.

Como se encuentra demostrado el pago en exceso equivalente a la diferencia derivada de aplicar la tarifa del 11,04 por mil, en lugar de aquella del 6,9 por mil, procede la devolución del monto de tal diferencia, cuantía sobre las cuales se reconocerán los intereses de los artículos 863 y 864 del ET, tal como lo indicó el tribunal en la sentencia apelada.

9- Habida cuenta de las anteriores consideraciones jurídicas, la Sala procederá a confirmar, en su integridad, la sentencia apelada.

10- Finalmente, en lo que respecta a la condena en costas en segunda instancia, la Sala se abstendrá de imponerlas, toda vez que no se encuentran acreditadas las exigencias que hace el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA) para su procedencia.

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

FALLA



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00317-01(23356)

Demandante: CUSEZAR S. A.

- 1- **Declarar** fundado el impedimento manifestado por la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto. En consecuencia, se le separa del conocimiento de este proceso.

- 2- **Confirmar** la sentencia apelada.

- 3- Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sala

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Aclara voto