



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., veintidós (22) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2014-00447-01 (26133)
Demandante: Organización Servicios y Asesorías SAS
Demandado: Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá

Temas: Devoluciones. ICA. 2007 – 2010. 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 demandada contra la sentencia del 27 de agosto de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió:

Primero: declarar la nulidad parcial de las Resoluciones nro. DDI-056000, del 13 de diciembre de 2012 y DDI-058191, del 28 de noviembre de 2013, proferidas por el Jefe de la Oficina de Cuentas Corrientes de la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario y el Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Dirección de Impuestos de Bogotá, mediante las cuales niega la solicitud de devolución y/o compensación por el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, por los bimestres 5 y 6 del año 2007 y los bimestres 1 a 6 de los años 2008 a 2010, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: a título de restablecimiento del derecho:

A. Ordenar a la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá devolver a la sociedad Organización Servicios y Asesorías SAS la diferencia que resulte de aplicar la depuración que se explica a continuación:

La base gravable del ICA solamente debe considerar los ingresos por servicios de intermediación (valor de los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibido para sí), lo que implicará excluir cualquier otro ingreso. Sobre el valor anterior, se aplicará la tarifa establecida para el impuesto de industria y comercio y de avisos y tableros. Resultado de lo anterior, la entidad demandada deberá tener en cuenta las retenciones efectuadas para lograr establecer el valor que debía pagar la demandante. Al final, se debe establecer la diferencia entre lo que la demandante pagó y lo que el actor debía pagar por cada uno de los bimestres (6º de 2007, 1 a 6 de 2008 a 2010), de acuerdo con la orden aquí impartida, suma que como se dijo deberá ser devuelta. Esta metodología deberá ser aplicada para cada uno de los bimestres en discusión, teniendo en cuenta que el valor a devolver no puede exceder de la suma solicitada en devolución por la demandante, esto es, \$389.628.000.

B. Ordenar a la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá, que una vez se establezca el monto objeto de devolución, liquide los intereses moratorios previstos en el artículo 863 del ET, a partir del vencimiento del término previsto en el artículo 855 *ibídem* para resolver la solicitud de devolución presentada por el demandante el 5 de diciembre de 2012, hasta que se efectúe la correspondiente devolución a través de giro de cheque, emisión de título o consignación.

Tercero: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

(...)



ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con la Resolución nro. DDI056000, del 13 de diciembre de 2012 (ff. 148 y 149 caa), la demandada negó la solicitud de devolución por pago de lo no debido presentada por la actora en relación con el impuesto de industria y comercio (ICA) autoliquidado y pagado por los bimestres 5.º de 2007 a 6.º de 2010 en la jurisdicción de Bogotá. Ese acto fue confirmado con la Resolución nro. DDI-058191, del 28 de noviembre de 2013 (ff. 178 a 181 caa).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (ff. 47 y 48):

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

a-. Resolución nro. DDI0560000 de diciembre 13 de 2012 (2013EE334756), por la cual se resuelve una solicitud de devolución y/o compensación, por los bimestres 5.º y 6.º de 2007; y los seis bimestres de 2008, 2009 y 2010.

b-. Resolución nro. DDI058191 (2013EE257237) de noviembre 28 de 2013, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración confirmando la decisión inicialmente adoptada de rechazar la solicitud de devolución.

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

Preimpreso	Sticker	Fecha presentación	Vigencia	Valor pagado
2010102010001037590	51461070015328	09/03/2010	2007-5	6.627.000
2008102010006243740	07699710000853	15/01/2008	2007-6	2.160.000
2008102010003743760	07465710002847	17/03/2008	2008-1	20.080.000
2008102010003743770	07699720003930	20/05/2008	2008-2	15.131.000
2008102010022733440	07699700012741	16/07/2008	2008-3	11.367.000
2008102010001973000	07699710013788	17/09/2008	2008-4	6.265.000
2008102010001972040	07699710014224	18/11/2008	2008-5	14.272.000
2009102010004916580	07180780004154	19/01/2009	2008-6	12.253.000
2009102010000160520	07465750011970	18/03/2009	2009-1	21.550.000
2009102010006917280	07699730011237	07/95/2009	2009-2	24.446.000
2009102010000160540	07304710017883	17/07/2009	2009-3	24.095.000
2009102010000160550	07304700026981	16/09/2009	2009-4	20.534.000
2009102010034044040	07304760024108	18/11/2009	2009-5	19.359.000
2010102010034044830	51461070013170	10/01/2010	2009-6	15.794.000
2010102010001037600	07304720028421	19/03/2010	2010-1	22.997.000
2010102010001037580	07304730043226	20/05/2010	2010-2	24.756.000
2010102010001039210	07304780005333	19/07/2010	2010-3	28.577.000
2010102010001037560	07304730046291	16/09/2010	2010-4	32.402.000
2010102010034044020	07304770006194	19/11/2010	2010-5	32.151.000
2011102010006492690	07304710038028	18/01/2011	2010-6	34.650.000

En total, la reclamación asciende a la suma de trescientos ochenta y nueve millones seiscientos veintiocho mil pesos moneda legal (\$389.628.000).

Tercero-. A título de restablecimiento del derecho se determine el pago de intereses moratorios conforme al artículo 863 del ET, desde la fecha en que se debió devolver y hasta que finalmente se entregue el pago de la devolución, según la tasa prevista en el artículo 864 del ET.

Curto-. Abstenerse de solicitar caución por tratarse de una devolución de sumas que ya pagó el



contribuyente.

Quinto-. Por tratarse de un asunto de pleno derecho, de conformidad con el artículo 179 del Código Procesal Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, sírvase surtir el proceso en una única audiencia.

Sexto-. Solicitar la copia de los antecedentes administrativos a la Administración Tributaria.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 13, 29, 95.9, 338 y 363 de la Constitución; 589, 683 y 855 del ET (Estatuto Tributario); 3.º y 47 del CPACA; 193 de la Ley 1607 de 2012; 21 y siguientes del Decreto 1000 de 1997; 16 del Decreto 2277 de 2012; y 2.º, 20 y 34-1 del Decreto Distrital 807 de 1993, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 5 a 17 y 47 a 49):

Relató que, dada su calidad de empresa de servicios temporales dedicada a la intermediación laboral, sus ingresos no corresponden al valor total de los servicios que prestan los trabajadores en misión, sino a un porcentaje de la administración, imprevistos y utilidad (AIU) de cada operación; pero que autoliquidó y pagó el ICA de los periodos debatidos sobre el total facturado a sus clientes, según la doctrina entonces defendida por la demandada (*i.e.* Conceptos nros. 172, 195 y 198 de 1994).

Sin embargo, como esta fue anulada con el fallo del 02 de mayo del 2013 (exp. 18830, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), planteó que las sumas pagadas carecían de causa legal y, por ende, constituían «pagos de lo no debido» susceptibles de devolución, sin que al efecto se requiriera corregir las declaraciones en las que autoliquidó las sumas indebidas. Que al negar su petición de devolución por la falta de ese requisito, su contraparte vulneró las normas en que debió fundar la actuación censurada, los principios del debido proceso e igualdad -frente a otros contribuyentes que obtuvieron devoluciones sin corregir las declaraciones y los que optaron por desconocer la doctrina señalada- y obtuvo un enriquecimiento sin causa.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 76 a 85 y 111 y 112). Al efecto, defendió que, dado que la actora realizó el hecho generador del ICA, los pagos efectuados sí tenían causa legal y, por esa razón, no se configuró el alegado pago de lo no debido sino un pago en exceso. Añadió que, en los períodos discutidos, todos los ingresos generados por la prestación de servicios temporales estaban sometidos al impuesto (artículos 41 y 42 del Decreto 352 de 2002) y que solo quedaron parcialmente desgravados cuando el artículo 31 de la Ley 1430 de 2010 fijó el AIU como base gravable especial, la cual fue aplicable a partir del 2011. Asimismo, argumentó que, a fin de lograr la devolución que pretendía, su contraparte debió corregir las declaraciones en las que cuantificó las sumas indebidas pues solo así podría comprobarse la cuantía de lo pagado en exceso, conforme a lo ordenado por el artículo 20 del Decreto 807 de 1993 (concordante con el artículo 589 del ET); pero que, como tales liquidaciones privadas ya estaban en firme cuando la demandante presentó la solicitud de reintegro, su situación jurídica estaba consolidada y, en consecuencia, no le eran extensibles los efectos de la declaración de nulidad de los Conceptos nros. 172, 195 y 198 de 1994.

Sentencia apelada

El tribunal anuló parcialmente los actos enjuiciados, ordenó la devolución de las mayores sumas pagadas entre los bimestres 6.º de 2007 a 6.º de 2010¹, reconoció intereses moratorios y se abstuvo de condenar en costas (índice 2). Juzgó que, como los recursos

¹ En relación con el bimestre 5.º de 2007 concluyó improcedente la devolución, por encontrarse consolidada la situación jurídica.



que reciben las empresas de servicios temporales por trabajadores en misión no son propios sino de sus empleados, dichos ingresos no están sometidos al ICA. Razón por la cual, estimó que la actora realizó pagos de lo no debido o en exceso; que se sustentaron en la doctrina errada de la administración, por lo que, no requería corregir las declaraciones presentadas para lograr la devolución procurada. Además, precisó que la petición de devolución fue oportuna -salvo para el 5.º bimestre de 2007- y que la situación jurídica analizada no estaba consolidada, sino que le eran aplicables los efectos de la sentencia del 02 de mayo de 2013, que anuló los conceptos que condujeron a los pagos indebidos. Por todo, ordenó el reintegro de las sumas solicitadas oportunamente, cuyo cálculo debe determinar la Administración de conformidad con lo señalado en el fallo, más los correspondientes intereses moratorios.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión de primer grado (índice 2), para lo cual reiteró lo aducido en la contestación en cuanto a que, por tratarse de pagos en exceso, la solicitud de devolución debió estar precedida de la corrección de las declaraciones erradas, requisito incumplido en el caso concreto. Que tales autoliquidaciones ya estaban en firme cuando la actora presentó la petición de devolución y, con ello, la situación jurídica ahora discutida estaría consolidada.

Pronunciamientos finales

La demandante solicitó confirmar el fallo de primera instancia. La demandada reiteró lo expuesto en el proceso y destacó que antes de la entrada en vigencia del artículo 31 de la Ley 1430 de 2010 las empresas de servicios temporales no tenían tratamiento que les permitiera liquidar el ICA con una base distinta a la establecida en el artículo 42 del Decreto 352 de 2002 -ingresos netos- (índices 25 y 27). El ministerio público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Antes de decidir sobre el debate judicial planteado en el trámite de esta instancia corresponde a la Sala resolver el impedimento manifestado por la Consejera de Estado, Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, quien manifestó por escrito encontrarse impedida para participar en la decisión por haber conocido del proceso en primera instancia (índice 53). Como se constata que la Dra. Carvajal presidió la audiencia inicial de este proceso (índice 2), se declarará fundado el impedimento, de conformidad con el artículo 141.2 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012) y se le separará del conocimiento del presente asunto. Pese a esta circunstancia, existe cuórum para decidir.

2- Juzga la Sala la legalidad de los actos censurados, atendiendo a los cargos de impugnación formulados por la demandada, en calidad de apelante única, contra el fallo de primer grado que accedió parcialmente a las pretensiones de la actora sin condenar en costas. Así, corresponde establecer si la devolución pedida por la demandante provino de pagos en exceso y si, por tanto, estaba supeditada a corregir las declaraciones. De prosperar la impugnación promovida por el extremo pasivo de la litis, se tendrán que abordar los cargos de la demanda no resueltos por el *a quo*, sobre enriquecimiento sin causa a favor del Estado y vulneración del derecho a la igualdad y al debido proceso. Esto, en la medida en que la demandante carecía de interés para apelar la providencia porque se había declarado la prosperidad de su pretensión.

3- Respecto de la primera de las cuestiones discutidas, sostiene la recurrente que, como

su contraparte realizó el hecho generador del ICA durante los periodos debatidos, los rubros que procura provienen de pagos en exceso, con lo cual su devolución requería que se corrigieran las declaraciones que contenían los mayores valores pagados, conforme a lo ordenado por el artículo 20 del Decreto 807 de 1993 (concordante con el artículo 589 del ET). En el otro extremo, la actora defiende que, como lo que pretende es el reembolso de montos de dinero que pagó sin causal legal, la controversia gira en torno a pagos de lo no debido; y agrega que estos fueron efectuados en aplicación de la doctrina oficial que estaba vigente para la época de los hechos, pero que fue posteriormente anulada por esta corporación. Con base en esa alegación, arguye que su solicitud de devolución procedía sin necesidad de corregir las liquidaciones privadas.

A la luz de esas alegaciones, destaca la Sala que en el caso no se discute que la actora realizó el hecho generador del ICA, ni se pone en duda que dejó de corregir las autoliquidaciones en las que registró las sumas solicitadas en devolución. Tampoco se debate sobre la oportunidad en que presentó la petición. Así, la litis se concreta en establecer si para que proceda la devolución discutida era exigible la corrección de las referidas declaraciones tributarias.

4- Como esas cuestiones ya han sido estudiadas por la Sección en otros casos frente a empresas de servicios temporales, antes de la entrada en vigencia del artículo 31 de la Ley 1430 de 2010, como ocurre en el *sub examine* -particularmente, en las sentencias del 23 de junio y 20 de octubre de 2022 (exps. 23880, 24129 y 25946, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez) que dirimieron conflictos idénticos al actual-, la Sala aplicará al caso los criterios de decisión fijados en esos precedentes.

Dichos pronunciamientos reiteraron que la diferenciación conceptual entre «*pago en exceso*» y «*pago de lo no debido*», según la cual habrá pago en exceso cuando la obligación tributaria sustancial nace conforme a disposiciones normativas válidas, pero la cuantía de la prestación autoliquidada y pagada supera el valor al que se está obligado. En cambio, el pago de lo no debido obedece a la ausencia de normas que prescriban una obligación a cargo del sujeto pasivo, lo que también ocurre cuando el precepto conforme al cual se determinó el tributo es expulsado del ordenamiento en un momento posterior a aquel en el cual se liquidó el impuesto, por efecto de una decisión judicial.

Para la Sala, cuando se trata de pago en exceso, la falta de corrección de la declaración dentro del plazo legal impide la configuración de un título para obtener la devolución del mayor valor pagado, aunque la solicitud de devolución se formule en tiempo.

5- Señaladamente, se ha determinado que, si el mayor valor del ICA pagado por una empresa de servicios temporales proviene de ingresos obtenidos por trabajadores en misión, la suma indebida constituye un «*pago en exceso*», pues la contribuyente sí realiza el hecho generador del tributo territorial; por lo cual la procedencia de la devolución estará supeditada a que se corrija la respectiva liquidación privada. Así, aunque el incorrecto cálculo tributario se haya sustentado en doctrina oficial posteriormente anulada por esta jurisdicción como ocurrió en el *sub lite*.

Esta conclusión obedece a que los conceptos proferidos por la autoridad tributaria y la doctrina oficial que ellos incorporan no obligan a los administrados² (sentencia del 10 de

² En esa providencia, en un caso de una empresa de servicios temporales, luego de aludir a las sentencias C-487 de 1996 y C-514 de 2019 -sobre la no obligatoriedad de los conceptos emitidos por la autoridad de impuestos para el obligado tributario- se precisó que «El argumento que propone la demandante pasa por alto que en el ámbito tributario no pueden reputarse como «*debidas*» las obligaciones que prescritas en una fuente auxiliar del derecho, como son los conceptos, toda vez que solo son exigibles las preceptuadas en normas de derecho positivo proferidas en el ejercicio de las potestades normativas tributarias dispuestas en los artículos 287.3, 300.4, 313.4 y 338 constitucionales y en el ejercicio de la potestad reglamentaria (artículo 189.11 *ibidem*). Así, solo de la anulación de esa clase de disposiciones de derecho positivo pueden derivar pagos de lo no debido, nunca de la anulación de los

febrero de 2022, exp. 23295³, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez) y, por ende, de tales documentos no derivan pagos de lo no debido.

6- Como se anotó en el 3.º fundamento jurídico de esta providencia, la pretensión de la demandante no se sustenta en la declaración de nulidad de una norma jurídica, pues, como reconoce, las disposiciones aplicables a su autoliquidación (analizadas en la citada sentencia del 02 de mayo de 2013) permanecieron inalteradas hasta la entrada en vigor de la Ley 1430 de 2010, que estableció una base gravable especial para las empresas de servicios temporales. Lo que motivó la petición en cuestión fue la anulación de la doctrina administrativa que planteaba que estaban gravados con el ICA los ingresos generados por trabajadores en misión (hecho que no debaten las partes). En consecuencia, según el criterio de decisión establecido en la jurisprudencia que se reitera, la Sala encuentra que los pagos realizados por la actora se enmarcan en el concepto de «pagos en exceso», que no en el de «pagos de lo no debido», por lo cual la solicitud de devolución que formuló debía estar precedida por la corrección de las declaraciones que sustentaban su petición. Como ese requisito no se atendió -ya que las mismas habían adquirido firmeza-, se observa que la solicitud de devolución carece de sustento jurídico. Prospera el cargo de apelación de la demandada.

7- La anterior determinación basta para desvirtuar el fundamento jurídico del fallo de primera instancia. Así, como se anunció en el fundamento 2º. de esta providencia, la Sala pasa a pronunciarse sobre los cargos de la demanda que no fueron abordados por el *a quo*.

7.1- En estos se plantea, en primer lugar, que la decisión de la demandada conlleva un enriquecimiento sin causa a favor del fisco, por lo cual tendría que anularse la actuación acusada. Al respecto -como se expresó en los precedentes que se reiteran- cabe destacar que el criterio jurisprudencial antes citado, que condujo a revocar la decisión del tribunal, parte de considerar que la existencia de un pago en exceso -institución que, de suyo, supone un enriquecimiento sin causa- no releva a los contribuyentes de la carga de corregir las declaraciones que contengan cálculos equivocados, cuando pretendan obtener el reembolso de los mayores valores pagados. Sucede así, porque la corrección de la declaración errada es la que permite corroborar el monto pagado en exceso. No prospera el cargo.

7.2- Por último, sostiene la actora que la exigencia objeto de debate vulneraría el debido proceso y la pondría en desventaja frente a otros sujetos que obtuvieron devoluciones sin corregir las declaraciones que originaron pagos indebidos, así como frente a quienes desconocieron la doctrina oficial de la entidad demandada. Empero, -como se adujo en los precedentes que se reiteran- ninguna de dichas situaciones entraña una violación de los derechos a la igualdad o al debido proceso que permita anular los actos acusados.

En efecto, ocurre que, respecto del primer grupo de sujetos con el que plantea la comparación, se encuentra en una situación jurídica distinta, pues, como se expuso en el 4.º fundamento jurídico, en el ámbito tributario el «pago de lo no debido» acarrea consecuencias diferentes al «pago exceso», dado que no requiere la corrección de la declaración errada a efectos de que proceda la devolución del monto procurado. Y, de otro lado, el reproche relativo al segundo grupo de sujetos versa sobre una circunstancia hipotética externa al contenido de la decisión administrativa juzgada (*i.e.*, el desatender la doctrina oficial), que no fue acreditada en el proceso. No prospera el cargo.

conceptos o dictámenes de los organismos de consulta de la autoridad tributaria emitidos para indicar la interpretación que acogerá al aplicar una norma».

³ Que a su vez reitera la sentencia del 18 de noviembre de 2021 (exp. 23576, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto)



8- Con fundamento en lo anterior, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, negará las pretensiones de la demanda.

9- Por no estar probadas, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

1.- Declarar fundado el impedimento manifestado por la Consejera de Estado Stella Jeannette Carvajal Basto y, en consecuencia, separarla del conocimiento del presente asunto.

2.- **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

Negar las pretensiones de la demanda.

3.- Sin condena en costas en segunda instancia.

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

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

artículo 20

(Firma electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Presidenta
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)

HUMBERTO ANÍBAL RESTREPO VÉLEZ

Conjuez