

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., once (11) de mayo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación:	25000-23-37-000-2019-00635-01 (26701)
Demandante:	ACPM Ltda.
Demandado:	Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá
Temas:	ICA. 2015 y 2016. Devolución. Pagos en exceso por retenciones.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 27 de enero de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió (f. 198):

Primero: Declarar la nulidad de la Resolución nro. DDI003851, del 22 de febrero de 2018, mediante la cual se negó la solicitud de devolución del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres 1.º a 6.º del año gravable 2015 y 1.º, 2.º, 4.º a 6.º del año gravable 2016; y de la Resolución nro. DDI005820, del 06 de marzo de 2019, confirmatoria del acto anterior.

Segundo: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, ordenar al Distrito Capital – Secretaría Distrital de Hacienda devolver, a favor de la sociedad ACPM Limitada, el monto de \$319.869.593,82, junto con los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar, en virtud de lo establecido en los artículos 863 y 864 del ET.

Tercero: Negar las demás pretensiones.

Cuarto: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Resolución nro. DDI003851, del 22 de febrero de 2018 (ff. 37 a 41), la demandada negó la devolución de las sumas que le habrían retenido en exceso a la demandante por concepto del ICA (impuesto de industria y comercio) para los periodos de 2015 y 2016 (ff. 32 a 36), decisión que confirmó la Resolución nro. DDI005820, del 06 de marzo de 2019 (ff. 51 a 61).

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 (f. 2):

Primera: Se declare la nulidad y consecuente revocatoria de la Resolución nro. DDI003851 del 22 de febrero de 2018, proferida por la Oficina de Cuentas Corrientes y Devoluciones de la Subdirección de Recaudación, Cobro y Cuentas Corrientes de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá - DIB, por medio de la cual se negó la solicitud de devolución o compensación del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros correspondientes a los periodos del año gravable 2015 y 1.º, 2.º, 4.º a 6.º del año gravable 2016, solicitado mediante radicado nro. 2017ER126996 del 28 de diciembre de 2017.

Segunda: Se declare la nulidad y consecuente revocatoria de la Resolución nro. DDI005820 del 06 de marzo de 2019, proferida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá - DIB, la cual decidió el Recurso de Reconsideración, en el sentido de confirmar en todas sus partes la Resolución nro. DDI003851 del 22 de febrero de 2018, antes citada.

Tercera: Como consecuencia de lo anterior, se conceda el restablecimiento del derecho que asiste a la parte demandante y, por consiguiente, se condene al demandado a la devolución de la suma de \$319.869.593,82 m/cte., correspondientes a los dineros retenidos en exceso durante todos los periodos del año gravable 2015 y periodos 1.º, 2.º, 4.º a 6.º del año gravable 2016, por concepto de impuesto de industria y comercio.

Cuarta: Se condene al demandado a pagar intereses corrientes y moratorios en los términos del artículo 154 del decreto 807 de 1993, y artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario.

Quinta: Que la condena respectiva sea actualizada de conformidad con lo previsto en el inciso final de artículo 187 de la ley 1437 de 2011, aplicando en la liquidación la variación promedio mensual del índice de precios al consumidor, desde la fecha de ocurrencia de los hechos hasta la de ejecutoria del correspondiente fallo definitivo.

Sexta: Que la parte demandada dé cumplimiento a la sentencia, en los términos de los artículos 192 de la Ley 1437 de 2011.

Séptima: Condenar en costas y agencias en derecho a la parte demandada.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 2.º y 90 de la Constitución; 3.º y 138 del CPACA; y 144 a 155 del Decreto Distrital 807 de 1993, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 2 a 13):

Sostuvo que su contraparte infringió las normas en las que debía fundarse y el principio de buena fe, al negar la devolución del ICA retenido en exceso durante los periodos de 2015 y 2016. Relató que su actividad económica consistía en la compra, venta, distribución y transporte de combustible y que en los periodos en cuestión realizó ventas gravadas con el ICA en la jurisdicción de la demandada, respecto de las cuales dos clientes le practicaron retenciones en la fuente sin tomar en cuenta la base gravable especial prevista en el artículo 48 del Decreto Distrital 352 de 2002 para la actividad de distribución de derivados del petróleo. Explicó que pidió a esos agentes retenedores el reintegro de esas sumas retenidas en exceso, pero que la petición se negó porque los recursos ya habían sido consignados a favor de la entidad territorial. Por ende, y dado que no estaba probada alguna causal para el rechazo de la solicitud de devolución (artículo 150 del Decreto Distrital 807 de 1993), alegó que le correspondía a la demandada devolver los montos retenidos en exceso por concepto del ICA de los periodos en cuestión.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 190 a 196), para lo cual adujo que carecía de competencia para acceder al reintegro pedido, toda vez que, conforme al artículo 6.º del Decreto Distrital 271 de 2002 y a la jurisprudencia de esta Sección¹, la potestad para reintegrar los montos retenidos en exceso era de los agentes retenedores y que, como la disposición citada preveía un procedimiento especial, eran inaplicables

¹ Citó la sentencia del 07 de abril de 2011, exp. 16932, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

las disposiciones generales que regían para la devolución de los saldos a favor que se originaban en las declaraciones privadas o por una deuda que se pagó sin deberla o en exceso de lo que debía. Por ende, adujo que le correspondía a la demandante tramitar el reembolso ante los pagadores que le practicaron las retenciones en la fuente en cuestión.

Sentencia apelada

El tribunal anuló los actos enjuiciados y ordenó la devolución de los pagos en exceso por el ICA de 2015 y 2016, reconociendo intereses corrientes y moratorios (según los artículos 863 y 864 del ET, aplicables por remisión del artículo 154 del Decreto Distrital 807 de 1993), pero sin ordenar la actualización ni condenar en costas a la demandada (f. 198). Estimó que el procedimiento especial para el reintegro de las retenciones en la fuente practicadas en exceso es aplicable cuando el agente retenedor no haya ingresado en la Hacienda Pública los montos retenidos, pero no en el caso de que se requiriera la declaración del impuesto para establecer el monto pagado en exceso por quien soportó la retención. Precisó que la actora era contribuyente del ICA en la jurisdicción demandada porque realizó actividades como distribuidora minorista de combustible, respecto de las cuales le practicaron retenciones en la fuente que superaron el impuesto a cargo, dado que no tuvieron en cuenta la base gravable especial establecida en el artículo 48 del Decreto Distrital 352 de 2002 (*i.e.* el margen bruto de comercialización). Así, consideró que era procedente que la demandada hiciera la devolución de las retenciones en la fuente, que la obligada no pudo imputar en la declaración del ICA, sin que se requiriera pedirle esa restitución a quienes practicaron la retención. Todo, porque el formato de la autoliquidación del impuesto le impidió a la declarante generar un saldo a favor, con lo cual el pago en exceso solo pudo constatarse al momento de la liquidación del ICA; además, porque estaba acreditado que los recursos se entregaron a la demandada y que la solicitud del reembolso se presentó dentro de los cinco años siguientes al pago.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del *a quo* (f. 198). Censuró que el tribunal desconociera el procedimiento especial aplicable para el reintegro de las sumas retenidas en exceso, bajo el cual la petición se le tendría que hacer a los agentes retenedores. Insistió en que, respecto de las retenciones en la fuente indebidas, eran inaplicables las reglas previstas para el reintegro de pagos en exceso o de lo no debido, razón por la que estimó carecer de competencia para devolver el monto solicitado por la actora.

Pronunciamientos sobre el recurso

La actora reiteró los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales y pidió condenar en costas a la demandada (índice 15)². El ministerio público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por la parte demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal, que accedió a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas. Por tanto, se debe establecer si la demandada carecía de competencia para devolver las retenciones en la fuente practicadas en exceso a la actora, en la medida en que esa función recae sobre

² Del historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai. Las siguientes referencias que se hagan a índices aluden a la misma fuente.

quienes practicaron las retenciones.

2- Sobre el particular, el *a quo* determinó que la demandada era competente para efectuar el reintegro del ICA que pagó en exceso la actora, a consecuencia de las mayores retenciones en la fuente que le practicaron en los periodos estudiados; esto porque fue necesario revisar las declaraciones del impuesto presentadas por la demandante para constatar que las retenciones soportadas en exceso no se pudieron acreditar contra el impuesto a cargo de cada periodo, ni se pudieron reflejar como saldos a favor. A ese juicio se opone la apelante, pues alega carecer de competencia para hacer la devolución pretendida porque el procedimiento especial aplicable para el reintegro de las sumas retenidas en exceso contempla que esa devolución la realicen los agentes retenedores, razón por la que se opone a aplicar al caso las reglas generales de las devoluciones de los pagos en exceso o de lo no debido.

3- Así, el debate se concentra en determinar el procedimiento aplicable a las solicitudes de devolución de los pagos en exceso del ICA cuando se originan en mayores retenciones en la fuente. No se discute en esta segunda instancia la cuantía del pago en exceso que sería objeto de devolución, ni los intereses aplicables, porque esa cuestión la resolvió el tribunal de manera adversa a la demandada y esta no planteó cargos de apelación al respecto. De modo que el pronunciamiento de la Sala se ceñirá a establecer si la apelante única carecía de competencia para realizar la devolución pretendida en tanto que ese reintegro le correspondiera hacerlo a los agentes retenedores. Con miras a emitir el juicio, la Sala se referirá a las normas del procedimiento de gestión administrativa tributaria del distrito en los aspectos en que regulen la materia expresamente, en lo demás, aludirá a los preceptos del ET, cuya codificación del procedimiento se proyecta al ámbito de los impuestos del distrito capital por mandato expreso del artículo 162 del Decreto–Ley 1421 de 1993, replicado en el artículo 3.º del Decreto distrital 807 de 1993.

4- En la jurisdicción de Bogotá, el Acuerdo Distrital 65 de 2002 se ocupó de la regulación del sistema de retenciones en la fuente del ICA. Dispuso en el artículo 8.º que por ese impuesto se debía practicar retención en la fuente en el «*momento del pago o abono en cuenta por parte del agente de retención ... siempre y cuando en la operación económica se cause el impuesto*», por lo cual se requiere que el pago se relacione con «*actos u operaciones que generen ingresos en actividades gravadas para el beneficiario del pago o abono en cuenta*». Es en ese sentido que las letras *a.* y *b.* del artículo 9.º puntualizan que «*no están sujetos a retención en la fuente a título de industria y comercio*» los pagos o abonos en cuenta que «*se efectúen a los no contribuyentes*», ni los pagos o abonos en cuenta «*no sujetos o exentos*».

Sobre la cuantificación de la retención a practicar, señala el artículo 11 *ibidem*, que «*la tarifa de retención ... será la que corresponda a la respectiva actividad*», salvo que «*el sujeto de retención no informe la actividad o la misma no se pueda establecer*», caso en el cual «*será la máxima vigente ... dentro del período gravable y a esta misma tarifa quedará gravada la operación*»; y el artículo 9.º del Decreto Distrital 271 de 2002 fija la base de la retención en «*el valor total de la operación, excluido el impuesto a las ventas facturado*», con la aclaración de que cuando «*los sujetos de la retención determinen su impuesto a partir de una base gravable especial, la retención se efectuará sobre la correspondiente base gravable determinada para estas actividades*». Precisamente, esto es lo que ocurre en el caso que se enjuicia, en la medida en que la actora distribuye

combustibles, actividad que tiene asignada una base imponible especial en el artículo 48 del Decreto Distrital 352 de 2002, concordante con el artículo 67 de la Ley 383 de 1997, según el cual el ingreso gravable equivale al «*margen bruto de comercialización de los combustibles*».

5- Conforme a esa regulación de la retención en la fuente, en la jurisdicción de Bogotá, el monto a retener en las operaciones gravadas con el ICA está llamado a coincidir con el del impuesto causado por los ingresos gravados obtenidos, circunstancia que lleva a entender que el formato para la declaración del ICA de los periodos gravables estudiados no permitiera liquidar saldos a favor del contribuyente.

6- Lo preceptuado por el artículo 10.º del Acuerdo 65 de 2002 para eventos en los que las retenciones en la fuente soportadas en el periodo superaran el impuesto a cargo, era acreditarlas para pagar el ICA causado «*hasta en los seis periodos inmediatamente siguientes*»; norma que desatiende el riesgo de que en el transcurso de los seis periodos no se logren acreditar todas las retenciones soportadas en exceso con anterioridad, pues en esos periodos el monto del impuesto causado tenderá a estar cubierto por las retenciones soportadas en el propio periodo.

7- Por otra parte, en idéntico sentido a lo que en su día dispuso para el ámbito de las retenciones en la fuente practicadas en exceso por el impuesto sobre la renta el artículo 6.º del Decreto 1189 de 1988 (actualmente codificado en el artículo 1.2.4.16 del Decreto 1625 de 2016, Único reglamentario en materia tributaria), en torno a la devolución de las retenciones en la fuente practicadas en exceso a título del ICA, el artículo 6.º del Decreto Distrital 271 de 2002, cuya aplicación reclama la apelante, preceptúa que «*cuando se efectúen retenciones ... por un valor superior al que ha debido efectuarse, siempre y cuando no se trate de aplicación de tarifa en los casos que no se informe la actividad*» le corresponde al agente retenedor reintegrar «*los valores retenidos en exceso, previa solicitud escrita del afectado con la retención*»; y que, para lograr el ajuste de las cuentas correspondientes con la Administración, el agente retenedor descontará el monto reintegrado a quien soportó la retención en exceso del valor de las retenciones del ICA por declarar y consignar, en el mismo período en que efectúe el reintegro, pero, si ese valor fuera insuficiente, hará el descuento en los períodos siguientes.

8- En esos términos, lleva razón la apelante cuando sostiene que, en el caso de las retenciones en la fuente practicadas en exceso por concepto del ICA, le corresponde al afectado solicitarle el reintegro a quien le retuvo y que este agente retenedor será el responsable de realizar la devolución a que haya lugar. Sin embargo, la Sala no avala la tesis de la apelante según la cual el artículo 6.º del Decreto Distrital 271 de 2002 excluye de modo absoluto la posibilidad de que se le solicite la devolución a la autoridad tributaria. Ese planteamiento contraría la protección jurídica brindada con carácter general por nuestro ordenamiento a aquel que ve disminuido su patrimonio por cuenta de haber incurrido en el pago de una prestación no debida, principio conforme al cual quien se favorece del pago debe restablecer el equilibrio patrimonial restituyendo la prestación percibida sin fundamento (Capítulo II del Título XXXIII del Código Civil, artículos 2313 y siguientes).

Aunque el citado artículo 6.º del Decreto Distrital 271 de 2002 no contempla el trámite que deben adelantar los interesados cuando el agente retenedor se niegue a devolver la retención practicada en exceso por concepto del ICA y tal monto adquiera la connotación de un impuesto no debido soportado por el sujeto pasivo de la retención (v.g. porque en la práctica no pudo acreditarlo en las declaraciones del ICA de los seis bimestres

siguientes), esa omisión de la norma no conlleva la desprotección del que soportó la retención en exceso. Jurídicamente nada impide que se tramite el reintegro de los pagos en cuestión a través del procedimiento general previsto en el Capítulo X del Decreto Distrital 807 de 1993, concordante con las disposiciones del Título X de Libro V del ET.

Según esas disposiciones, los administrados pueden solicitar la devolución de los montos pagados en exceso o no debidos «*por concepto de obligaciones tributarias... cualquiera que fuere el concepto del pago*» a la Administración, que, como sujeto activo de la obligación tributaria sustancial, tiene la función de devolverlos bajo el procedimiento establecido para la devolución de saldos a favor (inciso 2.º del artículo 850 del ET).

Concluir lo contrario desembocaría, además, en un trato diferencial injustificado respecto a los casos en los que el obligado puede imputar las retenciones en la fuente en exceso por concepto del ICA en la autoliquidación del impuesto y así generar un saldo a favor susceptible de devolución, pues respecto de ese tipo de situaciones la Sección ya aclaró en la sentencia del 28 de mayo de 2020 (exp. 23488, CP: Milton Chaves García) que esa devolución le competía a la autoridad tributaria.

9- En suma, la Sala estima que, para obtener el reintegro de las retenciones en exceso practicadas a título del ICA, el interesado debe solicitarlo a quien efectuó la retención (artículo 6.º del Decreto Distrital 271 de 2002) y si la solicitud se le niega o no se le resuelve, podrá llevar la retención practicada contra el impuesto causado en los seis periodos siguientes a la realización de la retención (artículo 10.º del Acuerdo 65 de 2002). Pero si, en definitiva, no logra recuperar el monto retenido en exceso por ninguna de esas vías, puede tramitar ante la Administración la devolución del monto correspondiente.

10- En el caso visto, sí era procedente entonces que la actora le solicitara a la demandada la devolución de las retenciones en la fuente soportadas en exceso (las cuales no discuten las partes), de acuerdo con los fundamentos jurídicos arriba desarrollados, tal y como lo determinó el tribunal. No prospera el cargo de apelación, por ende se confirmará la sentencia recurrida.

11- Por no estar probadas en el expediente, no se decretará condena en costas en segunda instancia, conforme a 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. Confirmar** la sentencia apelada.
2. 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.

<p><i>(Firmado electrónicamente)</i> MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO Presidente</p>	<p><i>(Firmado electrónicamente)</i> STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO</p>
<p><i>(Firmado electrónicamente)</i> MILTON CHAVES GARCÍA</p>	<p><i>(Firmado electrónicamente)</i> WILSON RAMOS GIRÓN</p>