



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

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

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 50001-23-33-000-2014-00218-01 (27845)
Demandante: EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DEL META - EDESA SA ESP
Demandado: DIAN
Tema: Pago en exceso. Deber de corrección. Reiteración

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 9 de junio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Meta, que resolvió¹:

«PRIMERO: Declarar la nulidad de la Resolución No. 001 del 27 de diciembre de 2012, suscrita por el Jefe de División Recaudo y Cobranza de la DIAN, a través de la cual se rechazó definitivamente la solicitud de devolución y/o compensación No. DO-2009-2012-0354 del 4 de diciembre de 2012 presentada por EDESA S.A. E.S.P. y de la Resolución No. 1003 del 23 de enero de 2014, por la cual se decidió el recurso de reconsideración, por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, ORDENAR a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, que devuelva a la EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DEL META -EDESA S.A. E.S.P., la suma de DOSCIENTOS SETENTA Y SIETE MILLONES OCHOCIENTOS SESENTA Y SIETE MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y NUEVE PESOS (\$277.867.899) pagados indebidamente por concepto de Retenciones del Impuesto de Timbre en la declaración mensual de retención en la fuente del sexto (6) periodo de 2009, identificada con el No. de formulario 3507650477140 del 13 de julio de 2009, así como la suma de CINCUENTA Y UN MIL CUATROCIENTOS ONCE MIL PESOS (\$51.411.000) que canceló la demandante por concepto de intereses de mora; con los intereses corrientes a la tasa señalada en el artículo 864 del Estatuto Tributario, desde la fecha de notificación del acto que rechazó la devolución hasta la ejecutoria de esta providencia, e intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de esta sentencia hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, también a la tasa prevista en el artículo 864 del Estatuto Tributario.

TERCERO: Condenar en costas a la parte demandada, precisando que las mismas deberán ser liquidadas conforme lo señala el artículo 366 del C.G.P. [...]».

¹ Índice 2 Samai.



ANTECEDENTES

El 13 de julio de 2009, EDESA SA presentó la declaración de retención en la fuente del sexto periodo del año gravable 2009, en la que liquidó total retenciones a título de renta por \$130.354.000², total retenciones IVA de \$39.203.000³, total retenciones timbre nacional por \$306.992.000⁴, para un total retenciones de \$476.549.000. Corrigió la declaración el 4 de febrero de 2011, y el 17 de marzo de 2012, para declarar por retenciones a título de renta por \$130.369.000, y un total retenciones de \$476.824.000.

El 4 de diciembre de 2012, EDESA SA solicitó la devolución del pago de la retención en la fuente del sexto periodo del año gravable 2009, por concepto de retenciones a título de impuesto de timbre nacional, por valor de \$277.868.000, más los intereses de mora por \$51.411.000, efectuado el 26 de abril de 2010⁵.

El 27 de diciembre de 2012, la División de Gestión de Recaudación y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Villavicencio expidió la Resolución 629-001, por la cual rechazó definitivamente la solicitud de devolución presentada⁶.

Contra este acto administrativo se interpuso recurso de reconsideración, decidido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN en la Resolución 1003 del 23 de enero de 2014, en el sentido de confirmar⁷.

DEMANDA

EDESA SA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones⁸:

«1. Se declare la nulidad de la Resolución de rechazo definitivo No. 001 del 27 de diciembre de 2012, y notificada el 03 de enero de 2013. Acto administrativo que rechazó la solicitud de devolución del pago de lo no debido, por las retenciones en la fuente del periodo 06 del año 2009.

2. Se declare la nulidad de la Resolución No. 1003 del 23 de enero de 2014, y notificado el 28 de enero de 2014. Acto administrativo que culminó la vía gubernativa de la solicitud de devolución del pago de lo no debido en las retenciones en la fuente del periodo 06 del año 2009.

3. Se restablezca el derecho y se condene a la DIAN a devolver el mayor valor pagado en la declaración de retención en la fuente de periodo junio de 2009, por la suma de DOSCIENTOS SETENTA Y SIETE MILLONES OCHOCIENTOS SESENTA Y OCHO MIL PESOS (\$277.868.000).

4. Se restablezca el derecho y se condene a la DIAN a devolver los intereses de mora cobrados, por la suma de CINCUENTA Y UN MILLONES CUATROCIENTOS ONCE MIL PESOS (\$51.411.000).

² Pagado según recibo 4907681467645 de 13 de julio de 2009. Fl. 25 ca.

³ Pagado según recibo 4907681469064 del 13 de julio de 2009. Fl. 26 ca.

⁴ Sobre este concepto, la contribuyente pagó, según recibo 4907681589080 del 13 de julio de 2009, la suma de \$29.124.000 (Fl. 27 ca). Posteriormente, mediante recibo de pago **4907704708283 del 26 de abril de 2010**, canceló la suma restante de \$277.868.000, y liquidó y pagó los correspondientes intereses moratorios por \$51.411.000. Este último pago es reclamado como pago de lo no debido.

⁵ Fls. 32 a 42 cp.

⁶ Fls. 44 y 45 cp.

⁷ Fls. 57 a 67 cp.

⁸ Fl. 5 cp.



5. Se condene a la DIAN a pagar por concepto de daño emergente, el valor correspondiente a la pérdida del poder adquisitivo del peso colombiano entre la fecha que se hicieron los pagos y la fecha en que se realice la devolución a que se refiere la petición anterior.

6. Se condene a la DIAN a pagar, como reparación del lucro cesante, las cantidades que corresponden al valor de los intereses comerciales de las sumas pagadas, desde la fecha en que se realizó el pago por parte de mi poderdante, hasta que se haga efectiva su devolución por parte de la demandada.».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 683 y 850 del Estatuto Tributario
- Artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997
- Artículos 11 y 16 del Decreto 2277 de 2012

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La solicitud de devolución por pagos en exceso y de lo no debido debe hacerse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva previsto en el artículo 2536 del Código Civil, con lo cual, la Administración no podía rechazar la solicitud aludiendo a la firmeza de la declaración privada.

El valor pagado en la declaración de retención en la fuente *-por concepto de impuesto de timbre-*, constituye un pago de lo no debido, pues no existe causa legal que hiciera exigible su cumplimiento, al tratarse del pago de un anticipo no susceptible de retención. La negativa de la DIAN vulneró el principio de justicia tributaria.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente⁹:

La contribuyente no corrigió la declaración dentro del término de firmeza, lo que implica que, al no existir saldo a favor, ni declaración de corrección que disminuya el saldo a pagar declarado, la solicitud de devolución era improcedente.

No se cumplen los requisitos para la existencia del pago de lo no debido, porque la demandante tenía la obligación de cancelar las sumas declaradas por las retenciones practicadas, lo que demuestra el fundamento jurídico para realizar el pago.

Conforme a la orden administrativa 004 del 30 de abril de 2002 de la DIAN, se debe «*tener a su favor un documento o título que le otorgue a su favor un derecho como son entre otros una declaración de impuestos, un acto administrativo o providencia judicial sobre la cual se haya efectuado un pago sin causa o fundamento legal*». No existió vulneración al principio de justicia tributaria, toda vez que la actuación se enmarcó en la Constitución Política, la ley, y jurisprudencia sobre la materia.

⁹ Fls. 88 a 102 cp.



TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

En audiencia inicial celebrada el 30 de noviembre de 2016, no se presentaron excepciones ni se advirtieron irregularidades o nulidades en lo actuado, se allegaron las pruebas aportadas por las partes en la demanda y su contestación, y el litigio se fijó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados. En audiencia de pruebas del 16 de marzo de 2017, se recaudaron los testimonios del contador y la tesorera de la sociedad demandante, y se corrió traslado a las partes y al Ministerio Público para que alegaran de conclusión y rindieran concepto, respectivamente.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Meta, accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas, por las razones que se resumen a continuación:

Para definir si la contribuyente debía corregir la declaración tributaria, previo a solicitar la devolución, se debe diferenciar si se trata de un pago de no lo debido o de un pago en exceso. Comoquiera que los valores declarados por concepto de impuesto de timbre obedecían a dineros pagados por el anticipo de un contrato, y sobre esa operación la ley no ordena practicar retención en la fuente, no existe causa legal para el pago, configurando un pago de lo no debido, sin que sea requisito corregir.

En ese orden, dado que la solicitud se presentó dentro de los cinco años previstos en el artículo 2536 del Código Civil, es procedente la devolución pretendida junto con los intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario.

RECURSO DE APELACIÓN

La **DIAN** interpuso recurso de apelación en el que solicitó revocar la sentencia apelada y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda, por lo siguiente¹⁰:

No se cumple el requisito de la ausencia de causa legal en el pago, porque el contribuyente efectuó pagos parciales por concepto de retención en la fuente, sobre las declaraciones que se habían presentado de manera autónoma a fin de dar cumplimiento con la obligación tributaria.

La demandante debió realizar el procedimiento de corrección para disminuir el saldo a pagar, antes de que operara la firmeza de la declaración privada, y no lo hizo, contrariando lo dispuesto en el artículo 589 del Estatuto Tributario, lo que volvió inmodificable la declaración e improcedente la devolución solicitada.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

La **parte demandante** no se pronunció sobre el recurso de apelación interpuesto por la DIAN. El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

¹⁰ CD 2



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de los actos administrativos que resolvieron la solicitud de devolución de pago de lo no debido en relación con la declaración de retención en la fuente del sexto periodo del año gravable 2009, presentada por EDESA SA ESP.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, corresponde establecer si procede la devolución de retenciones en la fuente registradas en la declaración del sexto periodo del año 2009.

Para la actora, el pago efectuado es indebido por no existir causa legal que hiciera exigible su cumplimiento, lo que implicaba que no debía corregir la declaración tributaria, tesis avalada por el Tribunal. En contraste, la DIAN afirma que, comoquiera que la contribuyente declaró y pagó los montos que reclama como indebidos, debió corregir la declaración dentro del término de firmeza para disminuir el saldo a pagar, y así justificar la devolución pretendida.

Sobre el tema, la Sala fijó su criterio de decisión, entre otras, en la sentencia del 3 de marzo de 2022¹¹, sobre un asunto con similitud fáctica y jurídica que, en lo pertinente, se reiterará.

Se observa que la contribuyente presentó declaración por el periodo discutido el 13 de julio de 2009, en la cual liquidó el total retenciones a título de renta (\$130.354.000), IVA (\$39.203.000), timbre nacional (\$306.992.000), para un total retenciones de \$476.549.000. Posteriormente, corrigió las declaraciones (*para aumentar el valor a pagar*), en específico, de las retenciones practicadas a título de renta.

Al verificar el expediente, constan los pagos efectuados por la Empresa, así: el 13 de julio de 2009, canceló \$130.354.000 (*retenciones por renta*), \$39.203.000 (*retenciones por IVA*), y \$29.124.000 (*retenciones por timbre nacional*); posteriormente, el **26 de abril de 2010**, pagó los restantes \$277.868.000 por concepto de timbre nacional, junto con los intereses moratorios por \$51.411.000.

El 4 de diciembre de 2012, EDESA SA, solicitó a la demandada la devolución *por pago de lo no debido* del efectuado el **26 de abril de 2010**, por concepto de retenciones a título de impuesto timbre nacional por \$277.868.000, junto con los intereses moratorios pagados por \$51.411.000¹², con fundamento en que, al tratarse de dineros que provienen del anticipo de un contrato de obra que erróneamente se había registrado en la cuenta del impuesto de timbre, no es susceptible de retención y, por tanto, no existe causa legal que haga exigible su pago.

El 27 de diciembre de 2012, la División de Gestión de Recaudación y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Villavicencio expidió la Resolución 629-001, mediante la cual rechazó la solicitud de devolución y señaló que «(...) si el contribuyente detecta un error lo pueda subsanar mediante un proyecto de corrección en el caso de disminuir el valor declarado inicialmente como total de retenciones practicadas en el periodo (renta, ventas, timbre). Que no se configura ningún saldo a favor o excedente susceptible de ser sujeto a

¹¹ Exp. 24658, CP. Milton Chaves García. Actor: Urbe Capital. Ver también sentencia del 18 de noviembre de 2021, exp. 23576, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹² Los restantes \$29.124.000, pagados por retenciones a título de impuesto de timbre, no fueron solicitados en devolución.



devolución y/o compensación por parte de esta administración tributaria», y que «para la DIAN no se configura pago de lo debido o pago en exceso ya que el contribuyente lo confirma en sus declaraciones privadas, existiendo los medios legales e idóneos para que el contribuyente dentro los 2 años a partir de la exigibilidad (...) presentara un proyecto de corrección para subsanar el error».

Previa interposición del recurso de reconsideración, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante Resolución 1003 del 23 de enero de 2014, confirmó el acto recurrido y precisó que *«tal como se explicó en la resolución impugnada que rechazó la devolución, debía agotarse el procedimiento tributario que exige la corrección de la privada en que ello conste antes que la misma tenga firmeza de que trata el artículo 714 del Estatuto Tributario, dentro de los términos que regulan las normas aplicables, que en el caso de disminución del valor resultante es mediante proyecto de corrección que derive en una liquidación oficial de corrección de que trata el artículo 589 del Estatuto Tributario».*

Visto lo anterior, se observa que, en efecto la actora declaró y pagó la retención en la fuente por el sexto periodo del año 2009, y que de los \$306.992.000 que declaró por concepto de retenciones a título de impuesto de timbre nacional, pagó un mayor valor de \$277.868.000, junto con los intereses moratorios, que posteriormente reclamó en devolución.

Al respecto se considera, conforme al precedente de esta Sección¹³, que no procede la devolución solicitada, pues no es objeto de debate que la demandante estaba obligada a declarar y pagar retención en la fuente por el periodo discutido, y que al haber pagado un mayor valor por concepto de retenciones a título de impuesto de timbre, en realidad se trata de una devolución por *pago en exceso*, la cual requiere para su procedencia del correspondiente denuncia rentístico corregido, en el que se refleje el menor valor a pagar a cargo de la contribuyente.

Sobre el particular, la Sala precisó que *«la devolución de un pago en exceso debe encontrarse soportada y demostrada en un título que evidencie la diferencia entre la suma efectivamente a cargo del contribuyente, y el valor pagado en exceso objeto de la solicitud de devolución¹⁴»*, de manera que, para la demostración del pago en exceso, debe corregirse la declaración privada para evidenciar la diferencia objeto de devolución.

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 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 partes¹⁵».*

Inclusive, si se tratase de un pago de lo no debido como reclama la demandante, en casos como el presente, conforme al criterio de la Sala, se requería la corrección de la declaración tributaria, pues *«se necesita corrección de las declaraciones privadas en situación de pago de lo no debido, cuando existan casos en los que de la sola declaración no se pueda desprender el valor de la devolución (saldo a favor). Es decir, cuando se requiera del análisis de elementos probatorios adicionales, para establecer alguno de los elementos del tributo con el fin de que exista título que valide la devolución. En consecuencia, en una situación de pago de lo no debido que requiera de un estudio o análisis de pruebas para determinar algún elemento del*

¹³ Sentencia del 18 de noviembre de 2021, exp. 23576, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁴ Sentencia del 30 de julio de 2020, exp. 23714, CP. Milton Chaves García.

¹⁵ 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.



tributo requiere de corrección de la declaración privada, ya que se necesita un título del que se desprenda el valor de la devolución¹⁶». Se resalta.

Por lo demás, no es de recibo que la contribuyente, sin haber efectuado la correspondiente corrección de la declaración cuestionada, pretenda modificar su obligación tributaria a través de una solicitud de devolución de pago de lo no debido, el cual, se reitera, no se configuró. Máxime, cuando del relato de los hechos de la demanda, la actora afirmó haber radicado proyecto de corrección¹⁷ *-para disminuir el saldo a pagar-*, que luego retiró voluntariamente por considerar que no era necesario para obtener la devolución de lo pagado, contrariando lo dispuesto por esta Sección sobre la materia¹⁸.

De esta forma, teniendo en cuenta que la declaración de retención en la fuente del sexto periodo del año 2009, presentada por EDESA SA no fue corregida, como se indica en los actos acusados *-lo que no fue desvirtuado por la demandante-*, se concluye que no procede la solicitud de devolución.

Por último, la exigencia de la corrección para constituir el título que justifique la devolución de lo pagado en exceso no configura una vulneración al principio de justicia tributaria, pues conforme al criterio de esta Corporación *«esta exigencia no es una mera formalidad, y que, si bien el artículo 228 Constitucional alude a la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, esto no habilita a los operadores jurídicos para desatender los procedimientos legales, en tanto que de ellos depende la efectividad de los derechos fundamentales sustanciales como el debido proceso y la igualdad de las partes¹⁹»*.

Por lo expuesto, la Sala revocará la sentencia de primera instancia para, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, no se condenará en costas (*gastos del proceso y agencias en derecho*) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 9 de junio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Meta. En su lugar, se dispone:

«NEGAR las pretensiones de la demanda, conforme con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia».

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

¹⁶ Sentencia del 3 de marzo de 2022, exp. 24658, CP. Milton Chaves García. Actor: Urbe Capital.

¹⁷ Fl. 3 cp.

¹⁸ Conforme al criterio de la Sección, el procedimiento de corrección previsto en los artículos 588 y 589 del ET, es una consecuencia de la carga que recae sobre los administrados de determinar correctamente la deuda tributaria que les es exigible de acuerdo con el ordenamiento vigente (sentencia del 19 de febrero de 2020, exp. 23356, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez).

¹⁹ Sentencias del 09 de diciembre de 2010, exp. 16882, CP. William Giraldo Giraldo; del 24 de octubre de 2013, exp. 20247, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 3 de marzo de 2022, exp. 24522, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



3.- Reconocer personería a la abogada Cindy Lorena Chavarro Moreno, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder conferido visible en el índice 14 de Samai.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN