**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá, D.C., treinta (30) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO**

**DEL DERECHO**

**Radicación: 81001-23-39-000-2018-00006-01 (27683)**

**Demandante: TECNIORIENTE WELL SERVICES AND GENERATION S.A.S.**

**Demandado: MUNICIPIO DE ARAUCA**

**Temas : Devolución ICA 2011, 2012 y 2013. Pago en exceso. Corrección de la declaración privada.**

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 2 de diciembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Arauca que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

La parte resolutiva de la sentencia apelada dispuso lo siguiente[1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51136#cite_note-1):

*“****PRIMERO. NEGAR****las pretensiones de la demanda.*

***SEGUNDO: DECLARAR****que no hay condena en costas.*

***TERCERO. ORDENAR****que por Secretaría se liquiden los gastos del proceso y si lo hubiere, devolver al demandante el saldo respectivo.*

***CUARTO. ORDENAR****que en firme la presente decisión, se archive el expediente, previas las anotaciones de rigor.”*

**ANTECEDENTES**

Tecnioriente Well Services and Generation S.A.S. presentó las declaraciones del impuesto de industria y comercio – en adelante ICA – de los años gravables 2011, 2012 y 2013[2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51136#cite_note-2).

El 5 de junio de 2016, la demandante presentó solicitud de devolución por concepto de ICA, sobretasa bomberil e intereses de mora de los períodos antes señalados, pues consideró que incurrió en un pago en exceso o de lo no debido porque tomó como base gravable la totalidad de los ingresos que percibió, pese a que obtuvo ingresos fuera de la jurisdicción del municipio de Arauca[3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51136#cite_note-3).

Mediante Resolución 156 del 26 de agosto de 2016, el municipio demandado negó la solicitud de devolución al estimar que la contribuyente estaba en la obligación de corregir sus declaraciones privadas antes de presentar la solicitud de devolución[4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51136#cite_note-4).

Frente al acto anterior, la sociedad interpuso recurso de reconsideración el 29 de septiembre de 2016, desatado mediante la Resolución 82 del 1 de septiembre de 2017 que confirmó en todas sus partes el acto recurrido[5](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51136#cite_note-5).

**DEMANDA**

La actora en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones[6](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51136#cite_note-6):

*1. Que se declare la nulidad de la Resolución N° 156 de 2016 proferida por la Coordinadora del área de rentas, tesorería y pagaduría de la Secretaría de Hacienda del Municipio de Arauca, “por medio de la cual se resolvió una solicitud de devolución de impuesto de industria y comercio por pago en exceso o de lo no debido”.*

*2. Que se declare la nulidad de la Resolución N° 082 de 2017 proferida por el Secretario de Despacho de la Secretaría de Hacienda Municipal del Municipio de Arauca, “por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por el contribuyente Tecnioriente Well Services and Generation S.A.S. identificado con nit. 834001427-1 confirmando la Resolución N° 156 de 2016”.*

*3. Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho se ordene al Municipio de Arauca:*

*a) La devolución a Tecnioriente Well Services and Generation SAS, con NIT: 834.001.427-1 la suma****de CIENTO UN MILLÓN DOSCIENTOS CUARENTA Y CINCO MIL PESOS ($101.245.000.oo) M/CTE****según solicitud de devolución de fecha 15 de junio de 2016, radicado N° 06855 por concepto de pagos en exceso o de lo no debido del impuesto de industria y comercio, sobretasa bomberil e intereses por mora cancelados con las declaraciones de industria y comercio por los años gravable 2011-2012 y 2013, al Municipio de Arauca.*

*b) Se reconozcan, se liquiden y se paguen los respectivos intereses legales de conformidad con el Código Civil y la jurisprudencia así:*

* *Intereses legales: Desde la fecha en que se efectuaron los pagos al municipio de Arauca todas y cada una de las declaraciones de impuesto de industria y comercio aquí señalados, hasta la fecha que se radicó la solicitud de devolución, esto es el 15 de junio de 2016;*
* *Intereses corrientes: Desde la fecha de notificación del acto que negó la devolución, esto es el 30 de agosto de 2016, hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a devolver;*
* *Intereses moratorios, a partir del vencimiento para devolver, esto es desde el 29 de agosto de 2016, hasta la fecha que se haga efectivo el giro del cheque o transferencia o consignación efectiva de los dineros en discusión. Tanto los intereses corrientes como los moratorios deben ser liquidados a la tasa máxima que certifique la Superintendencia Financiera de Colombia, o quien haga sus veces, como lo indican los artículos*[*635*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=790)*y*[*864*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1074)*del Estatuto Tributario Nacional.*

*4. Se condene en costas a la entidad territorial demandada, municipio de Arauca, fijando como agencias en derecho la suma equivalente al quince por ciento (15%) de lo impuesto en los actos administrativos cuya nulidad se solicita.*

*5. Solicito se me reconozca personería jurídica para actuar de conformidad con poder que se adjunta.”*

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

* Artículo 29 de la Constitución Política.
* Artículos [720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896), [726](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=902) numeral 3, [730](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906), [732](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=908), [855](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1064) y [858](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1068) del Estatuto Tributario.
* Artículos 2536 del Código Civil.
* Artículo 59 de la Ley 788 de 2002.
* Artículos 11 y16 del Decreto Reglamentario2277 de 2012.
* Artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997.
* Artículos 3 literal b), 346, 394, 433, 439, 443, 458 y 509 del Acuerdo 200.02.015 del 3 de diciembre de 2011 – Estatuto Tributario Municipal de Arauca.

El concepto de la violación se sintetiza así:

**Violación al debido proceso**

Indicó que la entidad demandada no le brindó seguridad jurídica a la contribuyente, pues unas veces acudió a la normatividad tributaria municipal y otras hizo alusión al Estatuto Tributario, pese a que comprenden diferentes procedimientos a seguir.

**Inaplicación de los artículos 2536 del Código Civil, 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997 y 11 y 16 del Decreto Reglamentario 2277 de 2012**

Expresó que en los actos acusados no se aplicó lo dispuesto en los artículos 2536 del Código Civil, 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997 y 11 y 16 del Decreto Reglamentario 2277 de 2012 que son el fundamento legal de la solicitud de devolución elevada por la demandante, pues de haberse analizado dicha normatividad se hubiese accedido a la solicitud de devolución.

Consideró que debido a que la demandante declaró y pagó el impuesto de industria y comercio en Arauca sobre ingresos que están gravados en el municipio de Arauquita y esas declaraciones se encuentran en firme, es decir, son inmodificables, el término para solicitar los valores pagados en exceso o de forma indebida es el término de prescripción de la acción ejecutiva (5 años).

**Violación de los artículos**[**720**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896)**,**[**726**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=902)**numeral 3,**[**730**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906)**, 732,**[**855**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1064)**y**[**858**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1068)**del E.T. y de los artículos 3 literal b), 346, 394, 433, 439, 443, 458 y 509 del Estatuto Tributario Municipal de Arauca**

Comentó que la autoridad tributaria municipal notificó el acto administrativo que negó la devolución el día 51 después de la presentación de la solicitud, aun cuando sólo contaba con un término de 15 días hábiles para resolver la solicitud y notificar su decisión.

Adicionalmente, concedió un mes para interponer el recurso de reconsideración contra ese acto, pese a que el [artículo 720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896) del Estatuto Tributario prevé dos meses para ello. Esto de paso vulneró lo dispuesto en los artículos 433, 443 y 509 del Estatuto Tributario Municipal de Arauca que señalan los términos para interponer el recurso de reconsideración, para resolverlo y para tramitarlo.

**Violación del artículo 59 de la Ley 788 de 2002 y el literal b) del artículo 3 del Estatuto Tributario Municipal de Arauca**

Señaló que el ente demandado aplicó de forma confusa la normatividad contemplada en el Estatuto Tributario para la discusión de los actos administrativos contenidos en el Título V, que es de obligatoria observancia para el ente territorial, y lo hace en perjuicio de los contribuyentes del municipio de Arauca.

**CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El **Municipio de Arauca,**se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos[7](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51136#cite_note-7):

Aseveró que a 15 de junio de 2016, fecha en que la sociedad presentó la solicitud de devolución, las declaraciones de ICA correspondientes a los períodos gravables 2011, 2012 y 2013 estaban en firme.

Expuso que para obtener la devolución de pagos en exceso o de lo no debido, no se exige como requisito previo la corrección de las declaraciones privadas, a menos que éste se derive de un error del contribuyente, como ocurre en este caso.

Sostuvo que Tecnioriente cometió un error en las declaraciones de ICA de los períodos señalados al liquidar el tributo sobre la totalidad de sus ingresos sin excluir los percibidos en la jurisdicción de Arauquita. Destacó que el contribuyente está en la obligación de registrar sus ingresos de forma separada en su contabilidad.

Entonces, estimó que la accionante al percatarse del error que cometió, debió seguir el procedimiento previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario, como no lo hizo, no se concretó un pago en exceso o de lo no debido que le otorgue el derecho a la devolución.

Resaltó que la demandante presentó de forma extemporánea sus declaraciones, razón por la cual había vencido el plazo para presentar las correcciones, lo que generó la firmeza de las declaraciones.

Descartó que la Resolución 156 del 26 de agosto de 2016 fuera nula porque se notificó de forma extemporánea, pues el artículo 458 del Estatuto Tributario Municipal no contempla la nulidad de los actos que resuelven una solicitud de devolución cuando se notifican de forma extemporánea.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Arauca negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así[8](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51136#cite_note-8):

Puso de presente que la demandante reconoció que no corrigió sus declaraciones privadas de ICA de los períodos gravables 2011, 2012 y 2013 y que declaró ante el municipio de Arauca la totalidad de sus ingresos, como si únicamente hubiese ejercido su actividad en esa jurisdicción, lo que está acreditado en el expediente.

Agregó que está demostrado que la accionante es contribuyente del impuesto de industria y comercio en el municipio de Arauca, por lo que estaba obligada a declarar por los períodos objeto de solicitud de devolución.

Explicó que la solicitud de devolución se presentó dentro del término de 5 años, con lo cual sería oportuna la solicitud incluso para el período más antiguo (2011). No obstante, ese solo hecho no conlleva a que se acceda a la solicitud.

De este modo, teniendo en cuenta que se trata de un pago en exceso, no de un pago de lo no debido y que éste proviene de un error de la contribuyente, la actora debió acudir al procedimiento establecido en el [artículo 850](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1058) del Estatuto Tributario para la devolución de saldos a favor. Además, estaba obligada a corregir sus declaraciones conforme a lo regulado por el [artículo 589](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=726) *ibidem* para disminuir el impuesto liquidado y en consecuencia, el valor a pagar para que el ente demandado profiriera las liquidaciones oficiales de corrección que reemplazaran las declaraciones iniciales reflejando la disminución del saldo a pagar.

Advirtió que la accionante no puede trasladar al municipio las consecuencias de su falta de cuidado en el registro de sus operaciones, en el procedimiento interno para constatar el lugar en el que se causaron sus obligaciones tributarias o la demora en detectar el error, que impidió que corrigiera a tiempo sus denuncios privados o del error que endilga a su cliente por las certificaciones que le expidió.

Por tanto, consideró que la decisión contenida en los actos objeto de control se ajustó a derecho.

Adicionalmente, observó que la actuación administrativa respetó el derecho al debido proceso de Tecnioriente, pues la administración resolvió de fondo la solicitud de devolución, y valoró en su totalidad el acervo probatorio. Enfatizó que el Estatuto Tributario Municipal de Arauca establece el ámbito de aplicación del Estatuto Tributario y por ello, no se transgredió el principio de seguridad jurídica.

Igualmente, señaló que tanto el término que se tomó la administración para resolver la solicitud de devolución, como el que le otorgó a Tecnioriente para interponer el recurso de reconsideración se ajustaron a lo previsto en la normatividad territorial. Advirtió que no se violaron las normas procedimentales enunciadas en el escrito de demanda, por lo que negó los cargos de nulidad propuestos.

Finalmente, no condenó en costas a la parte vencida, pues estimó que no incurrió en conductas temerarias o dilatorias que dificultaran el curso normal del proceso.

**RECURSO DE APELACIÓN**

La **demandante**apeló con fundamento en los siguientes argumentos[9](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51136#cite_note-9):

**Violación al debido proceso**

Alegó una violación al debido proceso porque a la sociedad se le está exigiendo para tener derecho al reintegro de los dineros indebidamente pagados, que aplique lo dispuesto en los artículos [588](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=725) y [589](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=726) del Estatuto Tributario.

Manifestó que pese a que lo que solicitó fue la devolución de un pago en exceso o de lo no debido, la administración y el Tribunal lo tramitaron como si se solicitara la devolución de un saldo a favor.

Planteó una transgresión del espíritu de justicia, pues a la demandante se le exigió que corrigiera sus declaraciones tributarias previo a presentar la solicitud de devolución, pues se trata de un requisito que la norma no contempla, y que contraviene el término de 5 años que establece el artículo 11 del Decreto 1000 de 1997.

**Falta de valoración probatoria y omisión de decreto de pruebas**

Aseguró que la administración violó el derecho de defensa y contradicción de la compañía actora pues en el expediente constan las declaraciones de ICA correspondientes a los períodos gravables 2011, 2012 y 2013 presentadas ante los municipios de Arauca y Arauquita, así como las declaraciones del impuesto sobre la renta de esos mismos períodos gravables, que permiten corroborar los ingresos base para el cálculo del impuesto de industria y comercio en cada uno de los períodos gravables, material probatorio que no fue valorado y que por no haberse controvertido goza de presunción de legalidad y veracidad.

**TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA**

La **entidad demandada**no se pronunció frente al recurso de apelación presentado por la demandada durante la oportunidad prevista en el numeral 4º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021. Y, dado que no se decretaron pruebas en segunda instancia, en concordancia con el numeral 5 de la citada norma, no se corrió traslado para alegar.

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

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, le corresponde a la Sala determinar i) si se vulneró el debido proceso al exigir a la demandante que corrigiera sus declaraciones de ICA de los períodos 2011, 2012 y 2013 para poder acceder a la devolución de lo pagado en exceso y, ii) si la entidad demandada incurrió en falta de valoración probatoria y si transgredió el derecho de defensa y contradicción.

Previo a resolver el asunto de fondo, es preciso señalar que a lo largo del proceso en sede administrativa y judicial, la actora reconoció que realizó el hecho generador de ICA en el municipio de Arauca, que no corrigió sus declaraciones privadas de los períodos gravables 2011, 2012 y 2013, y que éstas ya estaban en firme a la fecha en que presentó la solicitud de devolución por pago en exceso o de lo no debido (5 de junio de 2016).

La Sala explicó que existen dos situaciones especiales en las que proceden las devoluciones por parte del fisco, pues de lo contrario se constituye un enriquecimiento sin causa en favor del tesoro público, estas son[10](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51136#cite_note-10):

*“Se configuran “pagos en exceso” cuando se cancelan por impuestos sumas mayores a las que corresponden legalmente, y existe “pago de lo no debido”, en el evento de realizar pagos “sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento”.*

*Los pagos en exceso o de lo no debido se originan en las declaraciones, actos administrativos o providencias judiciales, cuando comportan un valor pagado de más o la ausencia de obligación, lo que da derecho a solicitar su compensación o devolución.”*

Así, en los términos de los cargos propuestos por la actora, se entiende que alude a un pago en exceso como lo refirió el Tribunal, pues Tecnioriente sí obtuvo ingresos gravados con ICA en la jurisdicción del municipio de Arauca y tributó sobre la totalidad de sus ingresos pese a que según ella, parte de sus ingresos estaban gravados en el municipio de Arauquita.

Es de destacar que es posición reiterada de la Sala que en estos casos, es decir cuando se trata de un pago en exceso, la falta de corrección de la declaración dentro del plazo legal y según el procedimiento previsto para el efecto, impide que se configure un título para obtener la devolución de un mayor valor pagado, aun en el caso de que la solicitud de devolución se haya presentado oportunamente[11](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51136#cite_note-11). Lo anterior se debe a que de acuerdo con el [artículo 746](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=923) del Estatuto Tributario, los hechos consignados en las declaraciones tributarias se presumen ciertos.

Si dentro del término de firmeza de las declaraciones privadas no se corrigió, no es procedente la devolución de lo pagado en exceso, toda vez que la situación jurídica quedó consolidada[12](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51136#cite_note-12).

Igualmente se resalta que en sentencia 24658 del 3 de marzo de 2022 esta Sección señaló que en los casos en que la sola verificación de la declaración privada permite evidenciar el monto que se pagó en exceso o de forma indebida, sin recurrir a elementos probatorios adicionales propios del proceso de fiscalización o de discusión de los tributos, no se requiere la corrección de las declaraciones tributarias[13](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51136#cite_note-13). Por el contrario, si se requiere dicha verificación para establecer el saldo a favor del contribuyente y a cargo de la administración, es necesaria la corrección del denuncio fiscal.

En el presente caso, la demandante solicitó la devolución de los valores que declaró y pagó en el municipio de Arauca en los períodos gravables 2011, 2012 y 2013, con fundamento en que declaró y pagó el ICA sobre la totalidad de los ingresos que percibió en cada período, aun cuando parte de esos ingresos se obtuvieron, se gravaron y se declararon en el municipio de Arauquita, lo que derivó en un pago en exceso o de lo no debido, pues la base gravable que declaró fue superior a la que en realidad le correspondía.

Ante esta situación, la Sala considera que Tecnioriente debió corregir sus declaraciones para reflejar el menor valor a pagar a su cargo y para que procediera la devolución que solicitó. Por ello, la falta de corrección de las declaraciones dentro de la oportunidad legal conllevó a la firmeza de las declaraciones, lo que las torna en inmodificables e impide que se configure un título que permita obtener la devolución de lo pagado en exceso, aún si la solicitud de devolución fue oportuna, pues según lo expuesto por 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 partes.”*[14](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51136#cite_note-14). No prospera el cargo.

En ese mismo sentido, se estima que no existió una falta de valoración probatoria ni una violación al derecho de defensa y contradicción de la demandante, pues se insiste, es el trámite de corrección y no el de devolución el que le permite a la contribuyente subsanar los errores que cometió en la determinación de la base gravable del tributo y al fisco cuestionarla, y por esa razón, resulta impertinente el acervo probatorio que trajo a colación la actora para demostrar los ingresos que recibió fuera de la jurisdicción del municipio de Arauca.

**Condena en costas**

La Sala precisa que no condena en costas en esta instancia conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

Por lo anterior, la Sala confirmará la sentencia apelada.

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

**FALLA**

**PRIMERO: Confirmar**la sentencia del 2 de diciembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Arauca por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

**SEGUNDO: No condenar**en costas en esta instancia.

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

La anterior providencia se estudió y aprobó en 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**