



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., once (11) de abril de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00336-01 (27517)
Demandante: General Electric International Inc. Sucursal Colombia
Demandado: DIAN

Temas: Pago en exceso. Conteo del plazo para solicitar el reembolso.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 18 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió (f. 114):

Primero: negar las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

Segundo: sin costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Resolución 629-0010, del 21 de diciembre de 2017 (ff. 49 a 50 caa), la demandada rechazó la solicitud de devolución de «*pago en exceso*» presentada el 02 de agosto de 2017 por la actora en relación con el impuesto sobre la renta autoliquidado y pagado por el periodo gravable 2011 (f. 46 caa), decisión confirmada en la Resolución 013030, del 26 de diciembre de 2018 (ff. 192 a 198 caa).

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 demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 1 y 2):

1.1. Que son nulos en su totalidad los siguientes actos administrativos por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, negó la devolución por pago en exceso generado en la declaración de renta presentada y pagada por la Compañía, por la declaración de renta del año gravable 2011.

(a) Resolución Devolución o Compensación 629-0010, del 21 de diciembre de 2017, proferida por la división de gestión de devoluciones de la dirección seccional de impuestos de grandes contribuyentes de la DIAN.

(b) Resolución 013030, del 26 de diciembre de 2018, proferida por la subdirección de gestión de recursos jurídicos de la dirección de gestión jurídica de la DIAN, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración.



1.2. En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos anteriormente mencionados, a título de restablecimiento del derecho, solicito que se declare lo siguiente:

(a) Que se ordene la devolución indexada de los dineros pagados en exceso por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2011.

(b) Que se ordene el pago de intereses corrientes sobre las sumas indexadas pagadas en exceso por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2011.

(c) Que se ordene el pago de los intereses moratorios sobre las sumas indexadas pagadas en exceso por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2011.

(d) Que no son de cargo de la compañía las costas en las que haya incurrido la DIAN, con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

1.3. Igualmente solicito condenar por las costas del proceso y las agencias en derecho a la DIAN, según lo disponga en la sentencia.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 1, 29 y 83 de la Constitución; 2536 del CC (Código Civil, Ley 84 de 1873); 588, 589, 850 y 863 del ET (Estatuto Tributario); 1.6.1.21.22 y 1.6.1.21.27 del DUR (Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en materia tributaria), bajo el siguiente concepto de violación (ff. 6 a 19):

Sostuvo que los actos acusados fueron proferidos con infracción de las normas en las que debían fundarse al computar el plazo para solicitar la devolución del mayor valor pagado a título de impuesto sobre la renta del año gravable 2011 desde el pago, porque, en su opinión, el término inició a partir de la expedición de la liquidación oficial de corrección que aceptó la disminución de la cuota tributaria inicialmente determinada. Relató que solicitó a la demandada la corrección de la autoliquidación inicial para disminuir el impuesto a su cargo y que la petición fue aceptada mediante liquidación oficial de corrección, según lo previsto en el artículo 589 del ET (entonces vigente). Planteó que, como solo tuvo certeza de haber efectuado un pago en exceso cuando la autoridad tributaria aceptó la corrección a la declaración inicial, la oportunidad para solicitar la devolución del mayor valor pagado debía computarse a partir de su expedición. Por ende, sostuvo que la petición de reintegro objeto de la litis fue oportuna.

De otra parte, alegó que la demandada violó los principios de buena fe y de confianza legítima al negar el reembolso reclamado pese a reconocer que, a partir de la liquidación oficial de corrección, hubo un pago en exceso del impuesto sobre la renta por el periodo gravable 2011. En este sentido aseguró que, como la petición de reintegro cumplió los requisitos exigidos en la ley, los actos acusados originaron un enriquecimiento sin causa de la Hacienda Pública.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 87 a 95), para lo cual alegó que era improcedente el reembolso reclamado, porque se solicitó cuando había vencido el plazo límite. Basándose en la sentencia de esta Sección del 15 de agosto de 2018 (exp. 21792, CP: Milton Chaves García), adujo que el conteo de la oportunidad de cinco años para presentar la solicitud de devolución inició cuando se efectuó el pago en exceso de lo debido, por cuanto el derecho de reembolso se origina a partir de que el Fisco recibe un pago sin causa legal. Sostuvo que, contrariamente a lo indicado por su contraparte, la causa del pago era la realización del hecho imponible del impuesto sobre la renta, de manera que la corrección de la autoliquidación de esa obligación tributaria no fue lo que originó el pago indebido, como si lo fue el hecho de haber pagado un mayor valor del



impuesto al que estaba obligada. Agregó que la liquidación oficial de corrección tampoco era constitutiva del pago en exceso, porque este acto se limitó a aceptar que la sociedad contribuyente cumplió los requisitos formales para corregir la liquidación privada inicial del tributo. Por ende, negó la infracción de los principios de buena fe y confianza legítima, precisando que nunca profirió un acto reconociendo un pago en exceso del impuesto sobre la renta del año 2011 a favor de la demandante. Asimismo, defendió que el vencimiento del plazo para solicitar el desembolso de lo pagado en exceso excluyó el enriquecimiento sin causa alegado. Finalmente, advirtió que era improcedente dictar condena en costas en su contra, porque este asunto era de interés público y, en cualquier caso, su actuar no fue temerario o desleal.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la actora sin condenarla en costas (f. 114). Consideró que la corrección de la declaración del impuesto era un requisito necesario para constituir el título para el reembolso de lo pagado en exceso, pero que no modificaba la fecha de inicio del cómputo del plazo dispuesto en el artículo 2536 del CC, la cual correspondía a la fecha del pago respectivo. Por ende, estimó que fue extemporánea la petición de devolución presentada por la demandante el 02 de agosto de 2017, porque ya habían transcurrido más de cinco años desde el pago en exceso reclamado. Así porque la actora autoliquidó y pagó el impuesto sobre la renta correspondiente al periodo gravable 2011 el 17 de abril de 2012 y la demandada aceptó el proyecto de corrección a esa liquidación privada el 26 de octubre siguiente, con lo cual a partir de esa fecha tenía el título para obtener la devolución del mayor valor que pagó con la declaración inicial, para lo cual tenía hasta el 17 de abril de 2017 para solicitar el reembolso. Por esa misma razón, negó que la demandada infringiera los principios de buena fe y de confianza legítima y que se hubiera producido el enriquecimiento sin causa de la Hacienda Pública, toda vez que la actora dejó precluir la oportunidad con la que contaba para pedir el reembolso.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal (f. 114). Al efecto reiteró que la solicitud de devolución en cuestión se presentó dentro del término legal, tomando en consideración que el conteo de la oportunidad de cinco años para presentar la solicitud de reembolso inició cuando se profirió la liquidación oficial de corrección, pues fue con ese acto que la demandada determinó un menor impuesto respecto del pagado a partir de la declaración inicial.

Censuró que el *a quo* juzgara que el término para solicitar la devolución comenzó a correr en la fecha del pago, porque el pago en exceso sobre el que versa el litigio ocurrió cuando la demandada redujo el valor del impuesto, considerando que en el momento inicial se sufragó el monto del tributo determinado en la declaración. Insistió en la violación de los principios de buena fe y de confianza legítima, alegando que, aunque su contraparte aceptó que la corrección a la declaración causó un pago en exceso del impuesto, se le negó el reintegro correspondiente porque la petición debió presentarse desde que se pagó el monto autoliquidado inicialmente. Por último, insistió en que había ocurrido un enriquecimiento sin causa del Fisco.

Pronunciamientos finales

La demandada y el ministerio público guardaron silencio.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones, sin condenarla en costas. Por lo tanto, corresponde establecer si la petición de devolución de la litis fue presentada oportunamente. De no prosperar ese cargo, tendrán que estudiarse los restantes, relativos a la violación de los principios de buena fe y de confianza legítima y al enriquecimiento sin justa causa del Fisco.

Caso concreto

2- En el procedimiento administrativo adelantado, la demandada rechazó la solicitud de reembolso del pago en exceso del impuesto sobre la renta por el período gravable 2011 en el que habría incurrido la actora, porque se formuló cuando habían transcurrido más de cinco años contados desde la fecha de realización del pago. En cambio, plantea la demandante y apelante única que la solicitud de reintegro sí fue oportuna, porque la contabilización del plazo de cinco años para presentar la solicitud de reembolso inició cuando se profirió la liquidación oficial de corrección mediante la cual su contraparte reconoció el mayor valor pagado. Se opone a que el comienzo del término corresponda a la fecha del pago, argumentando que para ese momento sufragó la cantidad debida de acuerdo con la declaración inicial de la deuda y que solo hasta que la autoridad tributaria aceptó la corrección se configuró un pago en exceso susceptible de devolución.

Desde esa perspectiva, no está en discusión que el plazo para solicitar la devolución por pago en exceso corresponda a cinco años, pues así lo admiten las partes conforme a lo prescrito por los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997 y 2536 del CC. Tampoco se debate que, de avalarse el razonamiento defendido por la Administración, estaría vencida la oportunidad debatida (pues está probado que el pago ocurrió el 17 de abril de 2012¹ y la solicitud se presentó el 02 de agosto de 2017) y que, en caso contrario, el proceder de la actora habría sido tempestivo (pues la liquidación oficial de corrección se profirió el 24 de octubre de 2017). En cambio, la discusión de derecho positivo trabada entre los extremos procesales gira entorno a definir en qué momento debe iniciar la contabilización del término de prescripción de la solicitud de devolución objeto de litigio.

2.1- Al respecto, advierte la Sala que esa cuestión ya ha sido definida por esta Sección, entre otras, en las sentencias del 10 de marzo de 2016 (exp. 20043, CP: Jorge Octavio Ramírez), del 15 de agosto de 2018 (exp. 21792, CP: Milton Chaves García), del 05 de diciembre de 2018 y del 30 de octubre de 2019 (exps. 21348 y 21910, respectivamente, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), de modo que en el presente asunto se reiterará, en lo pertinente, el criterio de decisión judicial establecido en los mencionados precedentes.

2.2- Conforme al artículo 850 del ET, las solicitudes de devolución de pagos en exceso y las de pagos de lo no debido se someten al mismo procedimiento administrativo aplicable a las devoluciones de los saldos a favor.

Para la época de los hechos que se juzgan, los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997 determinaban que, tanto las solicitudes de devolución de pagos indebidos como de

¹ Mediante recibo de pago 4907766808634 (f. 28 caa). Además, se observa que la demandante había hecho un anticipo del impuesto el 14 de febrero de 2012 con recibo de pago 4907761489356 (f. 27 caa).



pagos en exceso, debían presentarse «dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil», es decir, de cinco años.

En el precedente que se reitera, esta judicatura concluyó que la solicitud de devolución de pagos en exceso o de lo no debido debe formularse a la Administración durante los cinco años siguientes a la fecha en que se efectúe el pago, sin perjuicio de que, al efecto, se requiera la corrección de la liquidación privada de la deuda. Particularmente, en el caso de que el pago en exceso o de lo no debido que se origine en una autoliquidación inexacta elaborada por el administrado, recae en el declarante la obligación de enmendar la respectiva autoliquidación, pues la falta de corrección de las declaraciones impide la configuración de un título para obtener la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso por la aplicación inexacta de las normas que rigen el tributo, aun si la solicitud de devolución se formula en tiempo (sentencia del 30 de julio de 2020, exp. 23714, CP: Milton Chaves García)².

Bajo ese criterio, para las solicitudes de devolución de pagos en exceso o de lo no debido que tengan causa en un error en la aplicación del derecho imputable al declarante, se requiere corregir la autoliquidación que lo originó; y solo es oportuna la petición del reembolso cuando se formula dentro del término de cinco años contado desde la fecha del pago. Al contrario de lo alegado por la apelante única, esa regla de identificación del *dies a quo* del término para solicitar la devolución de los pagos en exceso no variaba por el hecho de que en esa época (*i.e.* antes la modificación introducida al artículo 589 del ET por el artículo 247 de la Ley 1819 de 2016) se requiriera tramitar la corrección del denunciado para reducir el monto de la deuda tributaria mediante una solicitud de corrección ante la autoridad, para que se formalizara, mediante una liquidación oficial de corrección, la nueva autoliquidación. Lo anterior porque el procedimiento administrativo de corrección se restringía a incorporar la cuantificación del tributo hecha por el propio obligado, sin que la autoridad pudiera pronunciarse sobre el contenido de la autoliquidación³. Por lo tanto, aunque la liquidación oficial de corrección sea un acto administrativo, su contenido se circunscribe a incorporar una auténtica autoliquidación del impuesto procedente del obligado tributario, aspecto que precisó la jurisprudencia de la Sección en la sentencia del 25 de junio de 2020 (exp. 23530, CP: Julio Roberto Piza).

Por ende, en esos casos se aplica el criterio de decisión judicial establecido por esta Sección, bajo el cual el plazo para presentar la solicitud de devolución de pagos en exceso o de lo no debido se contabiliza a partir de la realización del pago. Así porque la deuda no ha sido cuantificada y exigida con fundamento en un acto de determinación del tributo cuyo contenido material relativo a la fijación del monto de la prestación tributaria proceda de la expresión de la voluntad administrativa. Distinto es en aquellos eventos en los que el pago indebido tenga causa en una liquidación oficial en la que haya sido la Administración, y no el administrado, quien determinó el monto de la prestación tributaria mediante un acto administrativo respecto del cual estén pendientes de decisión las impugnaciones que se hayan formulado por el interesado en vía administrativa o judicial porque, como lo advirtió la Sala en sentencia del 07 de diciembre de 2023, en esas circunstancias la oportunidad para solicitar la devolución transcurre «desde el momento en que el interesado cuente con la oportunidad de exigir jurídicamente su derecho después de que se consolide la situación jurídica del obligado tributario que se encontraba pendiente» (exp. 22685, CP: Wilson Ramos Girón).

² Ese mismo criterio de decisión puede consultarse en las sentencias del 11 de febrero y del 18 de noviembre de 2021 (exps. 25070 y 23576, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 10 de febrero de 2022 y del 10 de marzo de 2022 (exps. 23295 y 24476, CP: Julio Roberto Piza).

³ Entre otras, sentencias del 21 de agosto de 1998 (exp. 8953, CP: Daniel Manrique Guzmán), del 05 de marzo de 1999 (exp. 9246, CP: Delio Gómez Leyva) del 04 de junio de 1999 (exp. 9426, CP: Julio E. Correa Restrepo) del 28 de julio de 2005 (exp. 14888, CP: Ligia López Díaz), del 29 de septiembre de 2005 (exp. 15172, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), del 20 de febrero de 2017 (exp. 20960, CP: Jorge Octavio Ramírez) y del 20 de septiembre de 2017 (exp. 20770, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).



2.3- Precisados los parámetros que determinan la oportunidad para solicitar la devolución de lo pagado en exceso (concretamente, plazo y fecha en la que inicia su cómputo), como quiera que el mayor valor del impuesto sobre la renta del 2011 fue pagado por la actora el 17 de abril de 2012 (ff. 27 y 28 caa) y que la solicitud de devolución se presentó el 02 de agosto de 2017 (f. 46 caa), hechos que no son discutidos por las partes, encuentra la Sala que la petición de reembolso fue extemporánea, por cuanto transcurrieron más de cinco años entre el momento del pago y la fecha en que se solicitó la devolución. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

3- Por otra parte, la apelante única aduce que su contraparte vulneró la buena fe y confianza legítima, porque reconoció el pago en exceso en la liquidación oficial de corrección, pero negó su reintegro argumentando que la petición debió presentarse desde que se hizo el pago. Para la Sala, la situación que invoca la apelante no entraña una violación de los referidos principios que permita anular los actos acusados. Esto es así porque, como se expuso en el fundamento jurídico nro. 2.2, la solicitud de devolución de los pagos en exceso que tenga origen en un error imputable al declarante debe estar precedida de la corrección a la autoliquidación inicial que la origina y será oportuna cuando se interpone dentro del término de cinco años contado desde la fecha del pago. Además, aunque la liquidación oficial de corrección es un acto oficial, en realidad contiene la liquidación privada del tributo, de manera que no constituye una decisión de fondo de la Administración. No prospera el cargo de apelación.

4- Por último, la apelante sostiene que el proceder de la demandada generaría un enriquecimiento sin causa a favor del Fisco, por lo cual tendrían que anularse los actos acusados. Al respecto, cabe destacar que, conforme al artículo 850 del ET, le corresponde a la autoridad tributaria «*devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que estos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago*». No obstante, aun cuando el procedimiento de devolución del artículo *ibidem* junto con sus disposiciones reglamentarias se fundamenta en la prohibición de que el fisco se enriquezca sin causa⁴, el ordinal 1 del artículo 857 del ET dispone el rechazo definitivo de las solicitudes de devolución «*cuando fueren presentadas extemporáneamente*». La disposición citada lleva a concluir que, pese al pago en exceso, la presentación intempestiva de la solicitud de reintegro impide que proceda la devolución de las mayores sumas autoliquidadas. No prospera el cargo de apelación.

Conclusión

5- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente sentencia que la fecha en la que inicia el cómputo del plazo de cinco años para solicitar la devolución de los pagos en exceso imputables a errores en los que incurra el obligado tributario al autoliquidar su obligación será el de la fecha del pago, aún si para la corrección de la autoliquidación se requiere la expedición de una liquidación oficial de corrección. Además, la autoridad tributaria no transgrede los principios de buena fe ni confianza legítima ni el Fisco se enriquece si causa, cuando se rechaza el reembolso reclamado extemporáneamente.

⁴ Autos del 06 de diciembre de 2006 (exp. 14954, CP: Ligia López Díaz) y del 20 de febrero de 2008 (exp. 16026, CP: María Inés Ortiz Barbosa); y sentencias del 23 de septiembre de 2010 (exp. 17669, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia) y del 24 de octubre de 2013 (exp. 18096, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).



Con arreglo a esa pauta, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia al estar probado en el caso que la solicitud de devolución se presentó cuando había transcurrido el plazo de cinco años contado desde el pago en exceso objeto del debate.

Costas

6- Por otra parte, acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia.

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 proferida en primera instancia.
2. Sin condena en costas en segunda instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «validador de documentos» disponible en:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>