



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá D.C., doce (12) de junio de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 08001-23-33-000-2023-00445-01 (28989)
Demandante: PRIME TERMOFLORES SAS ESP
Demandado: DIAN
Tema: IVA Bimestre 1.º de 2017. Pago de lo no debido. Término para solicitar devolución. Reiteración

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 3 de mayo de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas¹.

ANTECEDENTES

El 08 de marzo de 2017, PRIME TERMOFLORES SAS (*antes Zona Franca Celsia SA ESP*) presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año gravable 2017, en la que liquidó total saldo a pagar de \$1.421.045.000, pagada el mismo día, como consta en el recibo de pago 4910100702418. Corrigió la declaración el 12 de enero de 2018, para declarar el total saldo a pagar en *ceros* (\$0).

El 30 de junio de 2022, la contribuyente solicitó la devolución del pago del impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año gravable 2017, por \$1.421.045.000², rechazada por extemporánea el 19 de agosto de 2022, por la Subdirección Operativa de Servicio, Recaudo, Cobro y Devoluciones de la Dirección Operativa de Grandes Contribuyentes mediante la Resolución 629-007504, la cual señaló que «la Sociedad [...] contaba con el término para presentar su solicitud de devolución, hasta el 8 de marzo de 2022, siendo presentada de forma extemporánea en la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, el día 30 de junio de 2022³».

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 006979 del 23 de agosto de 2023, en el sentido de confirmar⁴.

¹ Índice 2 Samai. En la decisión se declaró probada la excepción de mérito denominada «prescripción del derecho a la devolución del pago de lo no debido» propuesta por la DIAN y, en consecuencia, se negaron las pretensiones de la demanda.

² Índice 2 Samai.

³ Índice 2 Samai.

⁴ Índice 2 Samai.



DEMANDA

PRIME TERMOFLORES SAS ESP, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

«1. PRIMERA: Que se declare la NULIDAD TOTAL de la Resolución 629-007504 del 19 de agosto de 2022 y también de la Resolución 006979 del 23 de agosto de 2023, por las cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales negó la devolución de \$1.421.045.000 por “pago de lo no debido” por impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año 2017.

2. SEGUNDA: Como consecuencia de la nulidad anterior, se RESTABLEZCA EL DERECHO de PRIME TERMOFLORES SAS ESP, ordenando a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales efectuar la devolución de \$1.421.045.000, por “pago de lo no debido” por impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año 2017.

3. TERCERA: Ordenar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales reconocer a favor de PRIME TERMOFLORES SAS ESP, además del capital por \$1.421.045.000, intereses corrientes en los términos del inciso segundo del artículo 863 del Estatuto Tributario, hasta el momento en que se haga efectiva la devolución, por no haberse producido la devolución dentro del término establecido en el artículo 855 del Estatuto Tributario».

Invocó como disposiciones violadas, las que se enuncian a continuación:

- Artículos 29, 95-9 y 363 de la Constitución Política;
- Artículo 2536 del Código Civil;
- Artículo 3.º numeral 1 de la Ley 1437 de 2011;
- Artículos 589, 683, 746, 828, 855 y 863 del Estatuto Tributario y,
- Artículos 1.6.1.21.22 y 1.6.1.21.27 del DUR 1625 de 2016.

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

Los actos demandados infringieron las normas en que debían fundarse, por aplicar indebidamente el artículo 2536 del Código Civil, pues el término para solicitar la devolución debía contarse desde la declaración de corrección, cuando se configuró el título para reclamar el *pago de no lo debido*.

El término de prescripción no inicia con la declaración inicial, comoquiera que en esta se liquidó saldo a pagar (*pago debido*) y gozaba de presunción de «legalidad»; además, la DIAN dotó de efectos retroactivos la corrección presentada (*que configuró el título para el pago indebido*), vulnerando el artículo 363 de la Constitución Política, y redujo injustificadamente el término para solicitar la devolución, desconociendo el debido proceso y el espíritu de justicia.

El monto pagado es indebido, producto de la incorrecta parametrización del sistema contable, que no advirtió que los ingresos por generación de energía eléctrica obtenidos por la sociedad eran excluidos. Por tal razón, se corrigió la declaración para declarar el saldo a pagar en cero. Sin la corrección no sería procedente la devolución pretendida y, al contar la prescripción desde la corrección (12 de enero de 2018) la solicitud radicada el 30 de junio de 2022, es oportuna.



OPOSICIÓN

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

Los actos acusados se ajustan a derecho, porque el término para solicitar la devolución del pago de lo no debido nace desde el momento del pago (*declaración inicial*) y no desde cuando se prueba la existencia del derecho (*corrección*). La Administración aplicó adecuadamente el artículo 2536 del Código Civil y no vulneró el artículo 363 constitucional, el debido proceso o el principio de justicia.

Se deben reconocer las costas procesales por los gastos incurridos en la defensa judicial. Se propone como excepción de mérito la «*prescripción del derecho a la devolución del pago de lo no debido*»

TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

Mediante providencia del 16 de abril de 2024, el *a quo* ordenó dar trámite de sentencia anticipada, pospuso el estudio de la excepción al momento del fallo, incorporó las pruebas aportadas con la demanda y con su contestación, y fijó el litigio en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados, a cuyo efecto se debía establecer el inicio en la contabilización del término de prescripción para la solicitud de devolución del pago de lo no debido.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Atlántico negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, por las razones que se resumen a continuación:

Según la jurisprudencia, como la norma tributaria no señala un término para solicitar la devolución de los pagos en exceso o indebidos, se debe recurrir a la norma general de prescripción de la acción ejecutiva (5 años) prevista en el artículo 2536 del Código Civil, que «*comienza a correr desde que se practica el pago de lo no debido*».

En el caso, la presentación de la declaración inicial y el pago respectivo son del 08 de marzo de 2017, con lo cual, el término para solicitar la devolución fenecía el 08 de marzo de 2022. Así pues, la solicitud de la actora, radicada el 30 de junio de ese año es extemporánea. Adicionalmente, como los ingresos obtenidos por la actora eran excluidos, el pago realizado es indebido por no existir causa legal, con lo cual no se requería corregir la declaración -*como sí se exige en los casos de pago en exceso*-.

Respecto de los cargos sobre la vulneración del debido proceso y de los principios de justicia e irretroactividad, se busca «*revivir oportunidades fenecidas aspecto que por sí solo, no controvierte la presunción de legalidad de las Resoluciones No. 629-007504 19 de agosto de 2022 y No. 006979 del 23 de agosto de 2023; no restando cosa distinta a este sustanciador que dejar en firme las mismas, despachando de manera desfavorables las pretensiones incoadas en su contra*»

No se condena en costas al no existir prueba de su causación, y porque la actora no actuó temerariamente.



RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** solicitó revocar la sentencia apelada y, en su lugar, acceder a las pretensiones de la demanda, por lo siguiente:

El *a quo* desconoció que la jurisprudencia⁵ indica que cuando exista un hecho jurídico posterior, que sea la fuente del pago en exceso o indebido, el término para solicitar la devolución no se contabiliza desde el pago. Como en este caso existió un hecho posterior, cual es la corrección de la declaración que configuró el título para reclamar el pago indebido, es partir de esa fecha en que debe contarse el término de 5 años, siendo oportuna la solicitud presentada.

Asimismo, el *a quo* no estudió los cargos de la demanda relacionados con la vulneración a la irretroactividad *-por los efectos de la corrección realizada-*, al debido proceso y a la justicia tributaria *-por reducir injustificadamente el término de devolución-*.

La declaración inicial gozaba de presunción de «legalidad» conforme el artículo 746 del ET⁶, y solo hasta la declaración de corrección surgió el título jurídico del pago de lo no debido; entonces, en ese momento iniciaba el término para solicitar la devolución.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

La **DIAN** se pronunció sobre el recurso de apelación interpuesto por la actora, y señaló que: *i)* carece de sustento válido frente a las razones del Tribunal; *ii)* no indicó los yerros en que incurrió la sentencia; *iii)* el precedente que cita la actora no aplica al caso, pues se refiere a un supuesto fáctico y jurídico diferente, sobre la anulación de la liquidación de aforo que contenía la obligación del contribuyente y el *dies a quo* de la prescripción y, *iv)* en los casos en los que deba mediar corrección de la declaración, el término se cuenta desde el pago del tributo, como lo ha señalado la jurisprudencia⁷.

La **demandante** radicó memorial para insistir en los argumentos de la apelación y oponerse al pronunciamiento de la DIAN. Agregó que el recurso tiene una sustentación adecuada que explica por qué la decisión del *a quo* desconoce el precedente del Consejo de Estado, y señaló los cargos de la demanda que no fueron estudiados por el Tribunal y que ameritan el pronunciamiento del juez de segunda instancia.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que rechazaron la solicitud de devolución de pago de lo no debido, en relación con la declaración de impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año gravable 2017, presentada por PRIME TERMOFLORES SAS ESP.

⁵ Sentencia del 07 de diciembre de 2023, exp. 22685, CP. Wilson Ramos Girón.

⁶ El artículo citado versa sobre la presunción de **veracidad** de las declaraciones tributarias.

⁷ Sentencia del 11 de abril de 2024, exp. 27517, CP. Wilson Ramos Girón.



En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante y apelante única, corresponde establecer si la solicitud de devolución por pago de lo no debido fue extemporánea, a cuyo efecto debe verificarse a partir de qué momento inicia la contabilización del término de cinco años previsto en el artículo 2536 del Código Civil; si con la declaración inicial y pago del impuesto *-como señalan la DIAN y el Tribunal-* o con la declaración de corrección *-como insiste la parte actora-*.

Sea lo primero precisar, en punto a la afirmación efectuada por la DIAN en el pronunciamiento sobre el recurso, que la apelación cuenta con la sustentación suficiente para su estudio, toda vez que en esta se insiste, en consonancia con los argumentos de la demanda, que se desconoció el precedente de la Sección en casos análogos y se exponen las razones por las que el apelante considera que el término se cuenta desde la corrección de la declaración, de tal forma que la Sala analizará de fondo los argumentos expuestos en el recurso de alzada.

Asimismo, se pone de presente que la naturaleza de pago de lo no debido de la suma cuestionada, no se encuentra en discusión, aspecto que fue determinado por el Tribunal y que no fue objeto de apelación.

Se advierte, además, que todas las alegaciones de la demandante se encaminan a defender la tesis de que el término para la solicitud de devolución por pago de lo no debido se cuenta a partir de la corrección de la declaración. Así pues, cuando el Tribunal establece que el plazo para solicitar la devolución se toma desde el pago del impuesto realizado con la declaración inicial, desvirtúa los argumentos de la actora sobre la corrección, lo cual indica que no es cierto que haya omitido estudiar los cargos relativos a la irretroactividad, el debido proceso y justicia tributaria, dado que estos quedaron superados cuando el *a quo* definió que la fecha del pago es la que determina el inicio del conteo del término para solicitar la devolución. Además, en la sentencia cuestionada el juez de instancia señaló sobre dichos cargos, luego de descartar los argumentos de la actora, que *«lo que persigue [la demandante] es revivir oportunidades fenecidas aspecto que por sí solo, no controvierte la presunción de legalidad de las Resoluciones No. 629-007504 19 de agosto de 2022 y No. 006979 del 23 de agosto de 2023»*.

En el caso concreto, la actora insiste en que el término para solicitar la devolución de lo pagado se contaba desde la declaración de corrección que configuró el título para reclamar el pago indebido. Para respaldar su afirmación citó una sentencia del Consejo de Estado⁸ que, a su juicio, debía observarse para resolver el problema jurídico. En contraste, la DIAN afirma que, en todos los eventos, tanto en pagos en exceso como de lo no debido, el término se cuenta desde el pago, y que el precedente citado versa sobre una situación fáctica y jurídica diferente a la discutida.

La Sala advierte que la sentencia que el apelante trae a colación, no opera frente al caso discutido, pues los supuestos fácticos y jurídicos son diferentes a los aquí debatidos. En efecto, en esa oportunidad la Sección precisó: ***«en aquellos eventos en los cuales por causa del incumplimiento del deber formal de declarar a cargo del contribuyente sea la Administración quien liquide la deuda fiscal, tanto los actos de determinación oficial como los fallos judiciales respecto de su legalidad constituyen títulos a favor de quien pretende la devolución de sumas pagadas indebidamente»*** se resalta.

⁸ Sentencia del 07 de diciembre de 2023, exp. 22685, CP. Wilson Ramos Girón. Actor: Ministerio de Minas y Energía.



Es decir, el caso reseñado precisaba que, ante el incumplimiento del deber declarar por parte del contribuyente y la expedición de liquidación oficial de aforo, *-cuya legalidad, posteriormente, se debatía ante la jurisdicción contenciosa-*, el *dies a quo*, no podía tomarse desde el pago, sino a partir de la decisión judicial ulterior sobre la legalidad del acto administrativo que determinó la obligación.

En ese orden, es claro que el caso citado es sustancialmente diferente al aquí debatido, pues en esta oportunidad existió una corrección voluntaria de la declaración por parte del contribuyente, actuación que se dio a instancias de este, y no estaba sometida a decisión posterior de la DIAN ni de la Jurisdicción, como ocurrió en el precedente señalado.

Decantado lo anterior, y para resolver el problema jurídico, la Sala reiterará el criterio de decisión aplicable en asuntos con identidad fáctica y jurídica⁹.

En relación con el término para solicitar el pago en exceso o de lo no debido, la Sala ha establecido que ocurre dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva previsto en el artículo 2536 del Código Civil que, con la modificación introducida por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002, es de cinco años¹⁰, según lo dispuesto en los artículos 11 y 16 el Decreto 2277 del 17 de noviembre de 2012¹¹, asunto en el que las partes concuerdan.

Como se delimitó en precedencia, la discusión recae sobre el inicio de la contabilización del término de prescripción para solicitar la devolución del pago de lo no debido, aspecto sobre el cual la Sala ha sido reiterativa en señalar que se cuenta a **partir del pago realizado**¹², por cuanto no fue la Administración quien liquidó la deuda fiscal, sino la contribuyente. Todo, al margen de que en el presente caso existiera o no la obligación de corregir la declaración para poder acceder a la devolución que, por demás, no fue la razón de fondo para el rechazo de la solicitud.

Así pues, la corrección de la declaración efectuada por la actora, *-sobre la que no se discute su pertinencia a efectos de acceder a la solicitud-*, no tiene la entidad de modificar el momento en que empieza a contabilizarse el término para solicitar la devolución que, como ha señalado la Sección en asuntos como el presente, se cuenta desde el pago.

Lo anterior, teniendo en cuenta que el conteo del término de prescripción inicia desde el momento en que la obligación se hace exigible, lo cual ocurre con el pago, porque desde ese instante carecía de causa legal, condición que no se afecta por el reconocimiento que haga la contribuyente al corregir su declaración.

En el caso bajo examen, no es objeto de discusión que el pago del tributo se efectuó el 08 de marzo de 2017 *-con la declaración inicial-*, entonces, el plazo para solicitar la devolución fenecía el 08 de marzo de 2022, con lo cual, la solicitud radicada el 30 de

⁹ Al efecto, ver sentencias del 23 de febrero de 2023, exp. 26689, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, del 30 de junio de 2020, exp. 23714, CP. Milton Chaves García, 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, exp. 21348, y del 30 de octubre de 2019, exp. 21910, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto), entre otras.

¹⁰ Sentencia de 12 de noviembre de 2004, exp. 11604. CP. Juan Ángel Palacio Hincapié. Posición reiterada en sentencia de 12 de diciembre de 2014, exp. 20000. CP. Martha Teresa Briceño de Valencia, sentencia del 30 de julio de 2015, exp. 19441. CP. Martha Teresa Briceño de Valencia, y sentencia del 10 de marzo de 2016, exp. 20043 CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Sentencia de 15 de agosto de 2018, exp. 21792, M.P. Milton Chaves García.

¹¹ El Decreto 2277 del 17 de noviembre de 2012, está compilado en el Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria 1625 de 2016, en lo que concierne a este caso, en los artículos 1.6.1.21.22 y 1.6.1.21.27.

¹² Ibidem cita 9.



junio de 2022 era extemporánea y procedía su rechazo, como lo ordena el artículo 857 del Estatuto Tributario.

Comoquiera que la corrección de la declaración no es la fecha a partir de la cual se contabiliza el término para solicitar la devolución, no se vulneró la irretroactividad tributaria, ni mucho menos que se disminuyó injustificadamente el término para solicitar el reintegro de lo pagado en desmedro del debido proceso y espíritu de justicia.

Todo, porque en este evento la corrección a la declaración tributaria no es el hecho determinante ni el título de la devolución del pago en exceso o de lo no debido, en tanto tal condición está dada por la ausencia de causa legal que está presente desde el momento mismo en que dicho pago se acredita. No prospera la apelación y, en consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

Por las anteriores razones, se concluye que, en este caso, el inicio del término de prescripción de 5 años para solicitar la devolución del pago de lo no debido se cuenta desde el momento en que la contribuyente efectuó el pago y, como dicho pago se realizó el 8 de marzo, con la declaración inicial, la solicitud radicada el 30 de junio de 2022, es extemporánea.

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.- CONFIRMAR la sentencia del 03 de mayo de 2024 proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico.

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Conjuez

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO