



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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

Bogotá, D C., veintiocho (28) de agosto de dos mil veinticinco (2025)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2019-00247-01 (27378)  
**Demandante:** García Pérez Médica y Compañía SAS  
**Demandada:** Bogotá D.C. - Secretaría de Hacienda

**Temas:** Pago de lo no debido. Reiteración jurisprudencial.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación<sup>1</sup> interpuesto por la demandada contra la sentencia del 09 de septiembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió<sup>2</sup>:

Primero. Declarar la nulidad la Resolución n°. DDI041019 de 27 de septiembre de 2017, por medio del cual la oficina de cuentas corrientes de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá -DIB da cumplimiento a lo ordenado en el fallo de recursos Resolución DDI040668 y/o cordis 2017EE162870 y la Resolución n°. DDI058933 de 02 de noviembre de 2018, a través de la cual la ... DIB confirmó la anterior al desatar el recurso de reconsideración de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho ordénese estarse a lo resuelto en numeral 2 de la sentencia del 03 de diciembre de 2020 proferida por el tribunal de Cundinamarca bajo radicado 25000233700020180007400; de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

Tercero. No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

...

**ANTECEDENTES**

**Actuación administrativa**

En cumplimiento de un acto administrativo que reconoció la configuración de un silencio administrativo positivo [Resolución DDI040668 del 21 de septiembre de 2017], la demandada profirió la Resolución DDI041019, del 27 de septiembre de 2017, mediante la cual rechazó «*en forma definitiva*» una solicitud de devolución y/o compensación presentada por la actora, que se fundó en el presunto pago no debido del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros (ICA) en los años 2010 (bimestres 5 y 6), 2011 (bimestres 1 a 6) y 2012 (bimestres 1 a 3), toda vez que una solicitud en tal sentido, había sido resuelta mediante un acto administrativo «*en firme y (...) ejecutoriado*» negando la procedencia de los valores solicitados en reintegro. Tras recurrirse la decisión demandada, esta fue confirmada, a través de la Resolución DDI058933, del 02 de

<sup>1</sup> Samai CE, índice 3, certificado 0E93AAF8B3419C7 470F3ACDB38887A9 39046407DED0FDB5 7A82E294F5FB807F (pdf), p. 1.

<sup>2</sup> Samai tribunal, índice 23, certificado DE1C1502159ED80A 37BDC609EDD3BFE7 DB0452FD191DFBE2 B4CAB704AE0704B8 (pdf), pp. 26 a 27.



noviembre de 2018<sup>3</sup>.

## **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<sup>4</sup>:

1. Que se declare la nulidad de la Resolución No DDI041019 del 27 de septiembre de 2017, por medio de la cual se dio cumplimiento a lo ordenado en el fallo de Recursos Resolución DDI040668 y/o cordis 2017EE162879.
2. Que se declare la nulidad de la Resolución 058933 del 2 de noviembre de 2018, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración No. 2017ER122625 del 12 de diciembre de 2017.
3. En consecuencia, como restablecimiento del derecho:
  - i. Que se declare el silencio administrativo positivo respecto de la solicitud de devolución de ICA para los periodos 5 y 6 de 2010, 1 al 6 del 2011 y 1 al 3 del 2012.
  - ii. Se ordene a la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá devolver la suma de \$111.228.000 por concepto de [Ica], avisos y tableros correspondiente a los bimestres 5, 6 de los años 2010, 2011 y los bimestres 1, 2 y 3 del año 2012 más los intereses que corresponda por constituir pago de lo no debido.

Invocó como vulnerados los artículos 29 de la Constitución; 1626 y 2313 del Código Civil (Ley 84 de 1873); 85 del CPACA; 303 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012); 565, 566, 569, 570, 730.3, 732, 734, 850, 851 y 857 del ET (Estatuto Tributario); 5.1 de la Ley 57 de 1887; 32 y 39.2 (letra d.) de la Ley 14 de 1983; 11 de la Ley 50 de 1984; 111 de la Ley 788 de 2002; 6 del Decreto 807 de 1993, en los siguientes términos<sup>5</sup>:

Contextualizó que su contraparte expidió la Resolución DDI 006626 del 25 de febrero de 2016, notificada el 02 de marzo de tal año, rechazándole la solicitud de devolución por pago no debido del ICA de los bimestres 5 y 6 de 2010, 1 a 6 de 2011 y 1 a 3 de 2012, presentada el 07 de diciembre de 2015, decisión contra la cual, interpuso recurso de reconsideración que fue resuelto el 31 de marzo de 2017 mediante la Resolución DDI 026841 confirmando el rechazo de la devolución, acto que le fue notificado el 03 de mayo de 2017 -por fuera del término legal-.

Por lo anterior, radicó una petición el 1 de septiembre de 2017 solicitando el reconocimiento del silencio administrativo positivo, la cual fue resuelta mediante la Resolución DDI04668 del 21 de septiembre de 2017 en el sentido de acceder al reconocimiento del silencio positivo, revocando las anteriores resoluciones y ordenando el «*estudio y trámite*» de la solicitud de devolución y/o compensación presentada por la actora el 07 de diciembre de 2015; acto contra el cual no procedía recurso alguno. En línea con lo anterior, el municipio demandado, profirió la Resolución DDI 041019 del 27 de septiembre de 2017, por la cual “*se da cumplimiento a lo ordenado en la ... Resolución DDI04668 ... del 21 de septiembre de 2017*”, en el sentido de rechazar en forma definitiva la solicitud de devolución y/o compensación. Contra tal decisión, la demandante interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante la Resolución DDI 058933 del 02 de noviembre de 2018 confirmando el rechazo definitivo de la devolución. Para la actora, lo anterior contravino el debido proceso, porque en vez de ordenarse la devolución se ordenó de nuevo su estudio. A los efectos anteriores, presentó los siguientes

<sup>3</sup> Samai CE, índice 2, certificado 2DE90CC40C195437 5FB29158CA711C73 F12B4DA855F5A471 2FE219E7C44A2E96 (pdf), pp. 19 a 29 y 30 a 35.

<sup>4</sup> Samai CE, índice 2, certificado 21EC821D9B72C353 203B0C5C4748531F 00BE5D7B011E7BAC FC825215EADDCF64 (pdf), p. 6.

<sup>5</sup> Samai CE, índice 2, certificado 21EC821D9B72C353 203B0C5C4748531F 00BE5D7B011E7BAC FC825215EADDCF64F (pdf), pp. 6 a 31.

fundamentos:

*-Configuración del silencio administrativo positivo. La DIB<sup>6</sup> contraviene el principio de legalidad al no darle efectos al artículo 734 ET. Los actos demandados son nulos por cuanto contravienen el acto ficto de carácter positivo surgido el 2 de mayo de 2017. Persistió en la configuración del acto ficto en la actuación administrativa que le negó la devolución del ICA de los bimestres 5 y 6 de 2010, 1 a 6 de 2011 y 1 a 3 de 2012, dado que la notificación de la resolución que desató el recurso de reconsideración que confirmó el rechazo, fue extemporánea, al ser desfijado el edicto el 03 de mayo de 2017, puesto que a ese momento había transcurrido más de un año desde la interposición del recurso, que ocurrió el 02 de mayo de 2016.*

A los fines anteriores, destacó la remisión que hacía el artículo 6 del Decreto 807 de 1993 a los artículos 565, 566, 569 y 570 del ET, dentro de los cuales se regulaba la notificación por edicto, la cual solo se entendía surtida a la desfijación del mismo, conforme lo ha precisado esta corporación. Así, como esto ocurrió con posterioridad al vencimiento del año para decidir el recurso, se había configurado el silencio positivo, lo que implicaba que se tuviesen por aceptados los fundamentos del recurso y se concedieran las pretensiones, figura que no se sujetaba a la protocolización regulada por el artículo 85 del CPACA, conforme lo ha reconocido la jurisprudencia de esta Sección y la DIAN en oficio 061123 de 2014, por cuanto las disposiciones especiales como las fiscales prevalecen sobre las generales.

En el marco anterior, planteó que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y que fue notificada tardíamente era nula, porque vulneraba los artículos 730.3, 732 y 734 ídem, y subrayó que existía una falta de competencia temporal de la Administración al resolver el recurso y por ello procedía que se declarara la nulidad de los actos demandados que fueron proferidos en cumplimiento de la Resolución DDI04668 que reconoció el silencio positivo [por los cuales se rechazó en forma definitiva la solicitud de devolución].

*-La DIB viola el principio de legalidad y el derecho al debido proceso comoquiera que no reconoce de manera efectiva el silencio administrativo positivo previsto en el artículo 734 ET. Luego de destacar que, en virtud del debido proceso los funcionarios están sometidos a la ley para el cumplimiento de la función administrativa en garantía de los derechos de los administrados, y en desarrollo del principio de legalidad, adujo que el demandado vulneró el citado principio, en tanto, no reconoció «de manera efectiva» el silencio administrativo positivo, pues pese a que reconoció su ocurrencia, no ordenó la devolución de los valores pagados por concepto de ICA, sino que ordenó que se estudiara de nuevo la solicitud de devolución, motivo por el cual, la Resolución demandada (DDI041019 del 27 de septiembre de 2017) negó nuevamente a devolución, desconociendo los efectos del silencio positivo ya reconocido por la Administración, lo que evidenciaba la incorrecta aplicación del artículo 734 del ET por parte de los actos impugnados al analizar de nuevo la solicitud, lo que comportaba la necesidad de considerar el perjuicio causado a la actora, lo que la legitimaba para presentar la demanda.*

*-La DIB no dio aplicación al silencio administrativo positivo entendido como decisión que se concreta en un acto ficto en que se dan por aceptados los fundamentos de derecho formulados en el recurso y se conceden las pretensiones contenidas en este. Señaló que la «pretensión principal» del recurso de reconsideración contra la resolución que negó la petición de devolución era la revocatoria de esa decisión y, en consecuencia, la devolución de «\$111.228.000 por concepto de [ICA], avisos y tableros correspondiente a los bimestres*

<sup>6</sup> Dirección de Impuestos de Bogotá.

5, 6 de los años 2010, 2011 y los bimestres 1, 2, 3 del año 2012 con los intereses que correspondan, toda vez que constituyen pago no debido». Así, conforme lo ha señalado la jurisprudencia de esta corporación y de la Corte Constitucional, el silencio administrativo implicaba la aceptación de los fundamentos del recurso y de las pretensiones allí contenidas. Con fundamento en ello, argumentó que, como consecuencia del silencio positivo declarado, los actos demandados debieron ordenar la devolución de lo solicitado por concepto de pago no debido, y no proceder a resolver de fondo.

*-Procedencia de la (...) devolución del pago no debido por no sujeción de la [demandante] al ICA, con ocasión del silencio administrativo positivo.* Sobre ese particular, anotó que, si bien, la norma reguladora de los pagos no debidos era el artículo 850 del ET, a cuyos efectos el artículo 851 ídem remitía a los trámites que reglamentara el Gobierno Nacional, la jurisprudencia de esta corporación ha precisado que tal disposición debe aplicarse e interpretarse en forma concordante con la naturaleza de la solicitud. Seguidamente, defendió la observancia de la jurisprudencia de esta Sección respecto del ICA «en el sector salud», con independencia de que los efectos fueran interpartes, pues en virtud del principio de igualdad, ante las mismas situaciones de hecho cabían las mismas consideraciones de derecho, sobre todo cuando era la propia ley la que contemplaba la prohibición de gravar con ICA, y no la jurisprudencia. A ese fin, invocó la sentencia del 5 de mayo de 2005 (exp. 14442, CP: María Inés Ortiz Barbosa), que avaló la configuración de un pago indebido por parte de una «clínica», habida consideración de que el artículo 39.2 de la Ley 14 de 1983, numeral 2 literal d) determinaba como no gravados a los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud, y por ese motivo, ordenó a la entidad territorial verificar los desembolsos «en el término respecto del cual procedía la correspondiente devolución» sin necesidad de exigir la corrección de los denuncios privados.

En cuanto a la firmeza de las declaraciones privadas ante situaciones jurídicas consolidadas, describió que esta corporación se había pronunciado en dos sentencias, precisando que la situación jurídica consolidada se presentaba en las declaraciones en dos eventos: (1) por el vencimiento del plazo para modificar la autoliquidación (2 años), y (2) cuando fueran objeto de devolución al cierre de ese término; de manera que, mientras no prescribiera la oportunidad para presentar la solicitud de devolución por pago no debido no existía una situación jurídica consolidada. A continuación, explicó que esta corporación había diferenciado distintos supuestos en los que procedía la devolución de pagos no debidos, estos eran: (i) pagos realizados por no obligados a declarar que se hacían por error; o (ii) casos donde había una «exoneración» y, se pagaba por error, supuesto en el que se enmarcaba este caso, pues la actora no estaba sujeta a pagar ICA por los recursos percibidos destinados al servicio público de salud, como «lo admitió el tribunal en el fallo que se apela». En tal contexto, adujo que no era dable exigirle a un «ente no sujeto o excluido» el cumplimiento de obligaciones formales o sustanciales, pues ello conllevaría el desconocimiento del artículo 228 constitucional que establecía la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal. Así, como la actora no era sujeto pasivo del ICA, no estaba obligada a presentar declaración ni a corregir, pues esto no resultaba armónico con un ente no sujeto o excluido de la obligación sustancial, de modo que se trataba de un pago no debido, a cuya devolución tenía derecho.

*-Legitimación en la causa. Con ocasión del silencio administrativo positivo se debe reconocer el derecho subjetivo a la devolución del pago no debido (...).* Explicó que el pago solo podía efectuarse por el obligado a una prestación, de manera que, si se realizaba un pago sin existir obligación, este era no debido. Anotó que, sobre tal tema, el artículo 2313 del Código Civil era una referencia obligada, el cual determinaba la posibilidad de recuperar lo pagado cuando este se hacía por error, toda vez que esto suponía un enriquecimiento sin causa por quien lo recibía (particular o entidad administrativa) lo que vulneraba los principios generales del derecho, y a tales fines,

describió los presupuestos de dicha figura según la Corte Suprema de Justicia y esta corporación, seguido de lo cual, puntualizó su alcance en materia fiscal y sostuvo que tanto la «obligación impositiva» como las «otras obligaciones legales» dependían de que se verificara un hecho jurídico, de ahí que si la Administración exigía un gravamen sin la configuración del respectivo supuesto fáctico se generaba una tributación sin causa u objeto, lo que originaba el pago indebido.

Explicó que en su caso, se cumplían todos los elementos que configuraban el pago no debido, así: (i) *haber realizado el pago*: como constaba en las copias de las declaraciones del ICA de los bimestres 5 y 6 de 2010, 1 a 6 de 2011 y 1 a 3 de 2012; (ii) *ausencia de causa legal para pagar*: puesto que era una entidad privada que formaba parte del sistema de salud, cobijada por un supuesto de no sujeción subjetivo; (iii) *error de hecho o derecho al momento del pago*: debido a las modificaciones al contenido de la disposición «adscrito o vinculado al sistema nacional de salud», pues se generaron «discusiones» que llevaron a concluir que era sujeto pasivo; y (iv) *ausencia de obligación que permitiera retener el pago*: en la medida que no realizó el «supuesto de hecho» que configuraba el «hecho generador» del ICA, no estaba sujeta al impuesto, de manera que no tenía deudas por tal concepto, y seguidamente hizo referencia a un certificado de revisor fiscal, según el cual la totalidad de sus ingresos se derivaron de la «prestación de servicios de salud».

*-Con ocasión del silencio administrativo positivo se debe reconocer que [la demandante] no es sujeto pasivo del ICA en el Distrito Capital en virtud de la exclusión de tipo subjetivo en relación con el ICA respecto de las entidades pertenecientes al sistema general de seguridad social en salud. Reiteró que no estaba obligada a pagar el ICA en virtud de la no sujeción del literal d. del artículo 39.2 de la Ley 14 de 1983 y literal c. del artículo 36 del Decreto 352 de 2002 que la exoneraba de cualquier prestación a título del ICA, por lo que procedía la devolución del monto pagado por tal concepto. A continuación, describió la estructura del hecho generador del ICA con especial referencia al régimen del impuesto en el sector salud. Así, adujo que los artículos 32.2 de la Ley 14 de 1983 y 111 de la Ley 788 de 2002 prohibieron a los municipios gravar «los ingresos percibidos por toda entidad pública o privada que preste servicios de salud».*

Luego, invocó las sentencias del 24 de mayo de 2012, 16 de agosto de 2012 (exps. 17914 y 18114, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia) y del 19 de julio de 2012 (exp. 18029, CP: William Giraldo Giraldo) que, entre otras cosas precisaron que: (i) el Sistema Nacional de Salud del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 fue reemplazado por el Sistema de Salud, conformado por «el conjunto de entidades públicas y privadas del sector salud» (art. 4 de la Ley 10 de 1990); (ii) la letra d. del artículo 39.2 de la Ley 14 de 1983 estableció una prohibición subjetiva «al definir que no se gravan los servicios prestados por los hospitales y clínicas»; (iii) el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 excluyó de la base gravable del ICA los recursos de las entidades que integraban el Sistema de Seguridad Social en Salud; y (iv) las mencionadas disposiciones eran complementarias.

Adujo que, en ese orden, el literal d) numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 constituía una prohibición legal, general, obligatoria que formaba parte de la estructura del ICA, y difería de las exenciones, lo que no podía ser desconocido por el distrito; de manera que, como bien lo había señalado esta corporación, las entidades que estuvieran organizadas como clínicas u hospitales no debían cumplir ninguna obligación formal o sustancial. Agregó que la sentencia del 06 de agosto de 2014 (exp. 17594, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia) había señalado que la Ley 14 de 1983 y el Decreto 352 de 2002 incluían tanto a las entidades públicas como privadas prestadoras del servicio de salud y además que eran exentos los servicios ofrecidos por esas entidades, estuvieran o no en el Plan Obligatorio de Salud.



Igualmente, argumentó la vigencia de la no sujeción al ICA de los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud consagrada en el literal *d.* del artículo 39.2 de la Ley 14 de 1983 y el artículo 39 del Decreto 352 de 2002. Seguidamente, insistió en que como la actora era una entidad integrante del sistema general de seguridad social en salud, no era sujeto pasivo del ICA.

Reiteró que el “*sistema nacional de salud*” vigente para la época de la expedición de la Ley 14 de 1983 fue cambiado por el “*sistema de salud*” que trajo la Ley 10 de 1990, lo que dio lugar a un debate sobre qué entidades conformaban dicho sistema, lo cual fue decantado por el Consejo de Estado, precisando que acorde con el artículo 4 de la ley antes señalada, formaban parte del sistema tanto las entidades públicas y privadas del sector salud, como las entidades de otros sectores que incidieran en los factores de riesgo para la salud. Agregó que, el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 había señalado que los recursos de las entidades integrantes del sistema general de seguridad social no formaban parte de la base gravable del ICA por su condición de recursos de la seguridad social, y que, con la Ley 100 de 1993 se reorganizó nuevamente el sector salud bajo el nombre “*sistema de seguridad en salud*”, que incluía las EPS e IPS, estas últimas conformadas por entidades oficiales y mixtas, entre otras. Adujo que con esa normativa esta corporación concluyó que a los municipios y distritos les estaba prohibido gravar con ICA a las entidades que integraban el Sistema General de Seguridad Social en Salud, lo que comprendía las entidades e instituciones promotoras y prestadoras de servicios de salud, de naturaleza pública y privada, que componían el Sistema General de Seguridad Social en Salud. Así, señaló que, atendida la normativa fiscal referenciada, se podía concluir que no se había hecho distinción a efectos de la no sujeción al ICA para las actividades de salud (pág. 25).

Igualmente, señaló que el supuesto de no sujeción tenía un carácter subjetivo, esto es en consideración a la calidad de la entidad prestadora de los servicios de salud y, en consecuencia, los recursos percibidos por las entidades que integraban el sistema general de seguridad social en salud, como clínicas y hospitales, no eran susceptibles de gravarse con ICA, salvo respecto de las actividades industriales y comerciales que no se relacionaban con el desarrollo de su objeto social, las cuales si estaban gravadas (art. 1 Ley 50 de 1984).

En ese orden, destacó que la actora había sido constituida como una persona jurídica de derecho privado dedicada a la prestación de servicios de salud, quien en desarrollo de su objeto social prestaba servicios de salud médicos y paramédicos, practicaba exámenes médicos o de laboratorio en el territorio nacional, para lo cual podía realizar todas las actividades científicas, docentes, experimentales y aquellas propias de «*las instituciones de salud*», además de servicios particulares como IPS a personas afiliadas a una EPS con la que tuviera convenio, de modo que era una entidad idónea para suministrar servicios de salud en los términos de las leyes 10 de 1990, 100 de 1993 y 715 de 2001, y, por tanto, no era sujeto pasivo del ICA.

Precisó que la «*exclusión*» del ICA a las entidades que integraban el Sistema General de Seguridad Social en Salud exigía tener en cuenta lo señalado en el artículo 153 de la Ley 100 de 1993, que prevé la «*protección integral*», lo que involucra las fases de prevención, diagnóstico y tratamiento, entre otras, con calidad y eficiencia conforme a lo establecido en el artículo 162 sobre el POS. Así, al ser la compañía beneficiaria de la no sujeción al ICA, no solo no estaban gravados los ingresos por los servicios de laboratorio, sino también aquellos que tenían una relación directa con la prestación del servicio de salud. Adicionalmente, cuestionó que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no se pronunció sobre «*la calidad o no de sujeto pasivo*» ni sobre la exclusión que hacía el artículo 39 del Decreto 352 de 2002 de las entidades que pertenecientes al sistema de



salud. Agregó que la sociedad tenía como objeto la prestación de los servicios como consulta externa en cardiología, cirugía cardiovascular y apoyo diagnóstico y complementación terapéutica (hemodinamia, electrofisiología, marcapasos y arritmias cardíacas).

En esa línea, insistió en que, conforme con el certificado de revisoría fiscal adjunto a la demanda, los ingresos operacionales obtenidos por la actora provenían de las prenotadas actividades, de suerte que dicho documento constituía, en los términos del artículo 777 del ET, prueba contable y demostraba que aun cuando su objeto social era amplio como lo afirmaba la DIB, la fuente de sus ingresos era la prestación de servicios de salud, los cuales estaban exentos de ICA.

*-Los actos (...) demandados desconocen los artículos 857 del ET y 303 del CGP. Adujo que la DIB había señalado en los actos acusados que no procedía la solicitud porque «el saldo (...) ya había sido objeto de devolución», lo cual no correspondía al caso concreto, pues el valor objeto de solicitud no había sido devuelto, compensado o imputado con antelación, de modo que lo procedente era que se aceptara su solicitud y se le devolviera el valor pagado. Luego, descartó la configuración de cosa juzgada, puesto que no se daban los elementos de esta, dado que las vigencias del tributo objeto de devolución y/o compensación eran diferentes a las señaladas por la demandada como «solicitadas anteriormente», y existían hechos no conocidos por la DIB respecto de las fuentes de los recursos -servicios de salud- conforme lo señalaba el certificado de Cámara de Comercio, no eran servicios mercantiles como se determinaba anteriormente. En suma, se trataba de hechos y conductas diferentes a las conocidas por la DIB que no habían sido valoradas por la demandada; de modo que el proceso conocido anteriormente por la DIB fue decidido con supuestos de hecho y fundamentos jurídicos diferentes a los de la actual solicitud de devolución.*

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora<sup>7</sup>. Sostuvo que las «interpretaciones armónicas» de su contraparte, daban a las disposiciones que citaba como vulneradas un alcance que no tenían, y solicitó tener en cuenta que los «derechos tributarios a favor del Estado» eran la base financiera de los servicios prestados a la comunidad, lo que no quería decir que la Administración pretendiera desconocer las garantías de los contribuyentes, pues su propósito era mantener el cumplimiento de la obligación fiscal a cargo de la demandante, pero atendiendo siempre el espíritu de justicia.

Expresó que las decisiones que originaron los actos demandados se fundaron en la «realidad fáctica» (art. 113 del Decreto 807 de 1993) lo que llevaba al convencimiento de su origen legal y constitucional, asimismo, siguió todos los procedimientos y estableció la situación fiscal de la contribuyente. Tras ello, destacó que la solicitud de devolución y/o compensación presentada por la actora el día 07 de diciembre de 2015- por pago no debido de los bimestres 5 y 6 de 2010, 1 a 6 del año 2011 y 1, 2 y 3 del año 2012 ya había sido objeto de estudio y decidida mediante las Resoluciones DDI047679, del 17 de octubre de 2013, y DDI042879, del 24 de julio de 2014-, pues mediante solicitud del 05 de agosto de 2013 (2013ER79858), la demandante pretendió el reintegro del ICA pagado por las vigencias 2002 (bimestres 1, 3, 4 y 6), 2003 a 2011 por los 6 bimestres de cada año, y de 2012 (bimestres 1 a 3).

Al hilo de lo anterior, describió que la Administración al resolver esa primera solicitud (2013ER79858 del 05 de agosto de 2013), analizó si los valores reclamados por la actora correspondían a pagos no debidos, en exceso o «por un valor igual al liquidado en declaración

<sup>7</sup> Samai CE, índice 2, certificado DF99FAAA1D183D47 1673E976B28B32F0 A78F869FAC852B2E DE529E8C95DD0815 (pdf), pp. 3 a 11.



*privada o acto oficial respecto del cual, aunque se solicite, no hay saldo a favor que devolver»,* y había determinado que la actora si era sujeto pasivo del ICA, solo que además de declarar los ingresos por actividades gravadas había incluido los correspondientes a actividades no gravadas, acorde con lo considerado por la actora. Luego subrayó que la demandante había tenido la *«voluntad»* de declarar, motivo por el cual, el pago que consideraba en exceso no tenía tal connotación al haber sido un pago *«completo y equivalente al que debía efectuar según su real conocimiento»*; de manera que cualquier evento posterior que evidenciara el pago de una cuota superior exigía corregir la declaración, siguiendo el procedimiento del artículo 589 del ET, lo que no se hizo, de modo que no se configuró un saldo a favor, y por eso la Administración negó la devolución mediante las Resoluciones DDI047679, del 17 de octubre de 2013, y DDI042879, del 24 de julio de 2014, actos administrativos que no demandó la hoy actora, habiendo tenido la posibilidad de hacerlo, con lo cual, se agotó tanto la vía administrativa como judicial para impugnar tal decisión.

Agregó que no obstante lo anterior, la actora presentó una nueva solicitud de devolución el 07 de diciembre de 2015 sobre el mismo impuesto y periodos que ya habían sido objeto de pronunciamiento y discusión, la cual rechazó la Administración mediante la Resolución DDI006626 del 25 de febrero de 2016 por haber ya una decisión en firme. Al efecto, expuso que el problema jurídico que se planteó en esta segunda oportunidad consistió en la posibilidad de *«estudiar nuevamente una (...) devolución que ya fue objeto de pronunciamiento de fondo»* mediante un acto administrativo que había adquirido firmeza y estaba ejecutoriado, y el estudio de legalidad concluyó que no era viable efectuar otro análisis a un asunto decidido en un acto en firme, y por tanto, se rechazó tramitar la petición de devolución, decisión que fue confirmada mediante la Resolución DDI026841 del 31 de marzo de 2017; sin embargo, en vista de que este último acto se notificó por fuera del término legal, hubo lugar a reconocer el silencio administrativo alegado por la actora, y la configuración del acto presunto, el cual no tenía un alcance distinto de *«tramitar, es decir, lo opuesto a rechazar»*, y por ello, esta última decisión ordenó: (i) reconocer el silencio administrativo positivo; (ii) revocar las resoluciones que habían negado la devolución (resoluciones DDI006626, del 25 de febrero de 2016, y DDI026841, del 31 de marzo de 2017); y (iii) *«dar estudio y trámite a la solicitud»*, en cumplimiento de lo cual se profirieron los actos demandados, mediante los cuales se determinó que la solicitud correspondía a una *«anterior ya decidida y en firme»*, por lo que la petición de devolución fue rechazada en forma definitiva.

Bajo tal ilación, advirtió que el silencio administrativo no podía revivir situaciones jurídicas en firme, ya consolidadas y discutidas en una instancia previa, respecto de las cuales, el contribuyente pudo ejercer las correspondientes acciones contenciosas, y no lo hizo. Del mismo modo, advirtió que el abuso del derecho y de los mecanismos de impugnación era una conducta reprochable, temeraria y sancionable para los abogados, y puso de presente que con el actual análisis ya iban *«siete instancias de estudio de la solicitud»*, sin contar la tutela que fue negada por improcedente.

Finalmente, adujo que no podía pretenderse reabrir una discusión en sede administrativa que ya se encontraba concluido, por la inconformidad de la actora con lo allí decidido, pues existían otros medios de defensa, como la vía judicial. Menos aún podía alegarse, con el mismo propósito, la modificación al objeto social de la demandante con posterioridad al momento de la decisión [primigenia], pues los ingresos que se intentaban categorizar como excluidos *«fueron obtenidos en vigencia de otro Certificado de Existencia y Representación Legal»* en las que la sociedad tenía unas descripciones diferentes a las que reflejaba el certificado renovado, y sin que tampoco hubiera aportado la prueba de la contabilidad, medio idóneo para acreditar que los ingresos reclamados en devolución se derivaron de la actividad excluida del impuesto; anotó que la demandante se limitó a aportar un certificado de revisor fiscal que señalaba que la actora percibió ingresos por

la prestación de los servicios de salud en los periodos objeto de la solicitud, sin especificar los montos, ni indicar que la totalidad de lo pagado por ICA correspondía a tales ingresos.

Igualmente, explicó que la Administración encontró improcedente la nueva etapa de discusión que pretendía abrir la actora, puesto que se estaban exponiendo, en esencia, los mismos argumentos presentados con antelación, en relación con el mismo objeto, esto es, la devolución de pagos no debidos, sobre periodos de ICA coincidentes, y por esto, la Administración se pronunció rechazando la petición, acto que no constituía una nueva manifestación de voluntad de la Administración, pues simplemente se le recordaba a la actora que, tal petición ya había sido analizada y fallada en otra oportunidad, de modo que mediaba una decisión en firme.

### **Sentencia apelada**

El tribunal anuló los actos demandados. A manera de «*cuestión previa*», descartó la configuración de la cosa juzgada respecto de la sentencia del 03 de diciembre de 2020 (exp. 25000233700020180007400, CP: Mery Cecilia Moreno Amaya), ya que «*no existía identidad de objeto*» puesto que los actos sometidos a control eran diferentes. Además, la decisión no estaba ejecutoriada en virtud de haber sido apelada, lo que se encontraba en trámite ante esta Sección al momento del fallo de primera instancia.

Luego, tras hacer el recuento de los hechos probados en el proceso, consideró que al haberse configurado el silencio administrativo positivo por la notificación extemporánea del acto que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución DDI006626, lo procedente era que la Administración accediera a las pretensiones de la demandante, las que, conforme a lo expuesto en el recurso de reconsideración, se concretaban en: “*Petición Principal. Se reconsidere y revoque la Resolución N° DDI00626 del 25 de febrero de 2016, y como consecuencia, se ordene devolver a GARPERMÉDICA S.A.S la suma de \$111.228.000 por concepto de impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres 5,6 de los años 2010, 2011 y los bimestres 1,2,3 del año 2012 con los intereses que correspondan, toda vez que constituyen pago de lo no debido*”. Bajo tal ilación, el tribunal consideró errada la decisión de la Administración [que reconoció el silencio], de que se efectuara un nuevo estudio de la petición, auto habilitándose nuevamente para estudiar la procedencia de la solicitud de devolución, cuando debió ordenar la devolución de la suma de \$111.228.000, y al no hacerlo vulneró el debido proceso.

Además, el *a quo* destacó que, la prenotada sentencia del 03 de diciembre de 2020 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca había estudiado la legalidad de la señalada Resolución DDI040668 del 21 de septiembre de 2017 [que resolvió el silencio positivo] y había anulado el ordinal 3 [en el que se ordenaba estudiar y tramitar la solicitud de devolución], y había accedido a la devolución -previa compensación- de \$111.228.000 por concepto del ICA pagado en las vigencias objeto de litigio, a título de restablecimiento del derecho. Por lo anterior, concluyó el tribunal que, en virtud de la anterior decisión, los actos demandados carecían de fuerza ejecutoria, no tenían la capacidad de producir «*los efectos (...) en ellas consagradas*», y por ello determinó a título de restablecimiento del derecho «*estarse a lo resuelto*» en la citada sentencia. Finalmente, se abstuvo de condenar en costas por no estar probadas.

### **Recurso de apelación**

La demandada recurrió la decisión del tribunal<sup>8</sup> con base en los siguientes argumentos:

*-(...) Frente a la ... vulneración del principio de legalidad y debido proceso al no reconocer*

<sup>8</sup> Samai tribunal, índice 26, certificado EC8ADCE435D0046B 3147DE1352A88CF5 02C4BD2FDC136A99 9B596FA237DBB364 (pdf), pp. 2 a

de manera efectiva el silencio administrativo positivo previsto en el artículo 734 del ET. Insistió en que, las actuaciones estuvieron sujetas a la Constitución y la ley, de modo que los actos demandados se fundaron en la «realidad fáctica» del asunto acorde con el artículo 113 del Decreto 807 de 1993, y además, observó estrictamente los procedimientos, estableciendo la situación fiscal de la contribuyente.

Seguidamente, hizo un recuento de los actos administrativos que le negaron la devolución solicitada con radicación del 07 de diciembre de 2015, y explicó que al decidir el recurso de reconsideración contra el acto que negó la devolución se produjo un acto presunto (silencio positivo), que aseguró, no tuvo la connotación ni un «alcance distinto a tramitar; es decir, lo opuesto a rechazar», el cual fue reconocido mediante la Resolución DDI040668 del 21 de septiembre de 2017 en la cual se ordenó la revocación de los actos que negaron la devolución y el «estudio y trámite» de la prenotada solicitud de devolución y/o compensación. Luego, precisó que, en cumplimiento de lo anterior, la demandada profirió la Resolución DDI041019 del 27 de septiembre de 2017 -acto demandado- que tras el correspondiente estudio rechazó de manera definitiva la solicitud de devolución de ICA de los periodos objeto del litigio, por haber determinado que se trataba de la reiteración de una solicitud anterior ya decidida por acto en firme y ejecutoriado.

En el citado marco, adujo que el silencio administrativo positivo no podía «revivir» situaciones jurídicas consolidadas y discutidas en instancias previas, respecto de las cuales, pudo la contribuyente ejercer las correspondientes «acciones contenciosas» y no lo hizo, lo cual no podía suplirse con recursos improcedentes y/o acciones de tutela para obtener una respuesta positiva a una situación o petición que le fue negada y que se encontraba en firme. Igualmente, reprochó el abuso al derecho y a los mecanismos de impugnación, puesto que la demandante había agotado «siete instancias de estudio de la solicitud» y presentado una acción de tutela -negada por improcedente<sup>9</sup>-. Al respecto, anotó que se trataba de una conducta reprochable, temeraria y sancionable para los abogados –art. 28, ordinal 16, Ley 1123 de 2007-.

Añadió que la demandante no podía pretender reabrir un proceso de discusión en sede administrativa que ya se encontraba concluido, dada su inconformidad con lo decidido en la anterior oportunidad, pues para ello existían otros medios de defensa, como la vía judicial. Ni tampoco podía alegar, para revivir la discusión, una modificación al objeto social posterior al momento de la decisión. Afirmó que tal argumento era inaplicable al litigio, porque los ingresos que su contraparte pretendía excluir del ICA fueron obtenidos «en vigencia de otro Certificado de Existencia y Representación Legal». Además, tampoco aportó prueba contable que evidenciara que tales recursos fueron obtenidos por una «actividad excluida», pues el despliegue probatorio consistió en un certificado de revisoría fiscal que afirmaba que la actora percibió ingresos por la «prestación de servicios de salud» sin especificar monto ni el impuesto de ICA pagado sobre tales ingresos.

Manifestó que por ello, la Administración encontró improcedente la «nueva etapa de discusión» que pretendía reabrir la actora con los mismos argumentos de la solicitud previa y por periodos de ICA coincidentes, y por ello, emitió un pronunciamiento de rechazo, el cual no creaba, modificaba o extinguía derechos; es decir, el acto que rechazó la petición de devolución no constituía una nueva manifestación de la voluntad de la Administración, solo remitía a la actora a la decisión que ya había atendido su petición y que correspondía a una decisión en firme, con presunción de legalidad.

*-Respecto a si había lugar a la devolución solicitada.* Insistió en que la solicitud de devolución del pago no debido de ICA de los bimestres 5 y 6 de 2010, 1 a 6 de 2011 y 1

<sup>9</sup> Juzgado 51 Civil Municipal. Exp. 11001400305120170140700.

a 3 de 2012 radicada el 07 de diciembre de 2015 «ya había sido objeto de estudio» mediante las Resoluciones DDI047679, del 17 de octubre de 2013, y DDI042879, del 24 de julio de 2014, que decidieron la solicitud presentada el 05 de agosto de 2013 (2013ER79858) oportunidad en la cual, la demandante pretendió la devolución de ICA por las vigencias 2002 (bimestres 1, 3, 4 y 6), así como de los años 2003 a 2011 (bimestres 1 a 6) y 2012 (bimestres 1 a 3). Al respecto, explicó que la Administración al resolver esa primera solicitud se dirigió a establecer si lo reclamado correspondía a un pago no debido, en exceso o «por un valor igual al liquidado en declaración privada o acto oficial respecto del cual, aunque se solicite, no hay saldo a favor que devolver», y previo determinar el alcance de cada uno de tales eventos, concluyó que la sociedad sí era sujeto pasivo de ICA, pero que «según su consideración, incluyó en su declaración además de los ingresos por actividades gravadas, ingresos por actividades no gravadas».

Agregó que en tal oportunidad se advirtió que, existió la «voluntad expresa» de la actora para cumplir la obligación tributaria a su cargo, mediante la presentación de la declaración, motivo por el cual, el pago que la contribuyente considera en «exceso» no era pasible de tal calificación «al haber sido un pago completo y equivalente al que debía efectuar según su real conocimiento». Seguidamente, adujo que, si por circunstancias posteriores a la declaración, la contribuyente creyó que había pagado un monto de impuesto mayor al que debía efectuar, entonces debió corregir la declaración siguiendo el procedimiento del artículo 589 del ET, lo que no hizo, razón por la que no se configuró un saldo a favor y en consecuencia le fue negada la devolución solicitada. Seguido de ello, insistió en que, contra los actos que le negaron la previa solicitud, Resoluciones DDI047679 del 17 de octubre de 2013 y DDI042879 del 24 de julio de 2014, pudo la sociedad accionar judicialmente, pero no lo hizo, agotándose así, tanto la vía administrativa como la contenciosa para impugnarlas.

No obstante, la actora presentó una nueva solicitud de devolución el 07 de diciembre de 2015 sobre el mismo impuesto y periodos que ya habían sido objeto de pronunciamiento y discusión, la cual fue rechazada por la Administración mediante la Resolución DDI006626 del 25 de febrero de 2016 por haber ya una decisión en firme. Al efecto, expuso que el problema jurídico que se planteó en esta segunda oportunidad consistió en la posibilidad de «estudiar nuevamente una (...) devolución que ya fue objeto de pronunciamiento de fondo» a través de un acto administrativo en firme, habiéndose concluido que no era viable efectuar otro análisis a un asunto decidido mediante acto en firme y ejecutoriado, y, en consecuencia, se rechazó darle trámite a la petición, sin evaluar aspectos de fondo de la solicitud.

### **Pronunciamientos finales**

La demandante guardó silencio en esta etapa<sup>10</sup>. Por su parte, el Ministerio Público<sup>11</sup> solicitó la confirmación de la sentencia de primera instancia. Manifestó que el reconocimiento del silencio administrativo positivo implicaba la revocatoria de la Resolución DDI006626 (acto que negó la devolución). Sin embargo, descartó el reintegro de los recursos porque la sentencia del 03 de diciembre de 2020 del tribunal (exp. 25000233700020180007400, CP: Mery Cecilia Moreno Amaya) proferida con ocasión del estudio de legalidad de la Resolución DDI040668 del 21 de septiembre de 2017, había ordenado la devolución de los recursos, de modo que tal pretensión no era idónea.

<sup>10</sup> Sin embargo, Interpuso recurso de reposición contra el auto admisorio del recurso de apelación, dado que -a su juicio- su contraparte no impugnó la decisión de primera instancia y, en su lugar, transcribió la contestación a la demanda. Inicialmente, el recurso de reposición fue resuelto en forma favorable a los intereses del demandante, sin embargo, la Administración interpuso recurso de súplica y la Sala revocó la decisión.

<sup>11</sup> Samai CE, Índice 15, certificado 81F7DE321B00B40A E07977A8C600EF5F 2CA3178FE872D5CC 7526480B4C174D82 (pdf), pp. 8 a 14.



## CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Previo a decidir sobre la litis planteada en el trámite de esta segunda instancia, se advierte que el magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaña manifestó por escrito su impedimento para participar en la decisión por haber conocido con anterioridad el proceso de la referencia, por haber proferido la sentencia apelada cuando se desempeñaba como magistrado ponente del tribunal de primera instancia (índice 43 de Samai). Dado que la Sala encuentra probado el impedimento, lo declara fundado con base en el artículo 141.2 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), y en consecuencia, queda separado del conocimiento del presente asunto.

### Problema jurídico

2- Existiendo cuórum decisorio, juzga esta corporación la legalidad de los actos acusados, atendiendo los cargos de apelación de la parte demandada contra la sentencia de primera instancia, que declaró la nulidad de las decisiones que rechazaron «*en forma definitiva*» una solicitud de devolución y/o compensación del pago que reclamaba como no debido por conceptos de ICA de los bimestres 5 y 6 de 2010, 1 a 6 de 2011 y 1 a 3 de 2012<sup>12</sup>.

Corresponde a la Sala evaluar si, como lo aduce la apelante no procedía la devolución de ICA solicitada en aplicación del silencio administrativo, por cuanto tal petición respecto del impuesto y periodos objeto del litigio, había sido decidida y rechazada anteriormente, mediante actos administrativos en firme y ejecutoriados, en tanto, estos no fueron demandados.

### Análisis del caso concreto

3- Frente al problema jurídico planteado, la apelante explicó que, en relación con el acto que confirmó el rechazo de la devolución solicitada bajo radicado del 07 de diciembre de 2015, se produjo un acto presunto (silencio positivo), el cual fue reconocido mediante la Resolución DDI040668 del 21 de septiembre de 2017 en el sentido de revocar los actos que negaron la devolución y ordenar el «*estudio y trámite*» de la citada solicitud de devolución y/o compensación; tras lo cual, la demandada en cumplimiento de lo allí ordenado, profirió el acto demandado (Resolución DDI041019 del 27 de septiembre de 2017) rechazando de manera definitiva la solicitud de devolución de ICA de los periodos objeto del litigio (5 y 6 de 2010, 1 a 6 de 2011 y 1 a 3 de 2012), por haber determinado que se trataba de la reiteración de una petición anterior, que ya había sido decidida de manera desfavorable para la actora, mediante actos en firme y ejecutoriados.

A los efectos anteriores, explicó que la demandante había presentado una primera solicitud el 05 de agosto de 2013 (2013ER79858) oportunidad en la cual, pretendió la devolución de ICA por las vigencias 2002 (bimestres 1, 3, 4 y 6), así como de los años 2003 a 2011 (bimestres 1 a 6) y 2012 (bimestres 1 a 3), la cual fue negada mediante las Resoluciones DDI047679, del 17 de octubre de 2013 y DDI042879, del 24 de julio de 2014, por considerar que la actora era sujeto pasivo del ICA, y por ello había presentado las declaraciones bajo su «*voluntad expresa*» para cumplir la obligación, de modo que lo que consideraba la sociedad como pago en exceso en realidad no lo era, sino que este

<sup>12</sup> La demandante interpuso recurso de reposición contra el auto admisorio de la apelación. En términos generales, cuestionó que la Administración no planteara reproches concretos contra la sentencia de primera instancia y, en su lugar, reprodujo «*los argumentos que propuso en la contestación (...) de la demanda*». A su turno, el magistrado sustanciador compartió tales consideraciones y, a través del auto del 04 de agosto de 2023, revocó su decisión y rechazó el recurso de apelación. Sin embargo, la demandada presentó un recurso de súplica y, mediante el auto del 20 de junio de 2024, la Sección Cuarta revocó la providencia del 04 de agosto de 2023, pues consideró que las reiteraciones de la autoridad tenían «*relación directa con los cargos resueltos*» por el tribunal.

fue completo y equivalente, de modo que, cualquier circunstancia posterior a la declaración, por la cual creyera la actora que había pagado más de lo que debía, requería de la corrección de la declaración por el procedimiento del artículo 589 del ET, para que se configurara un saldo a favor, lo que al no darse, implicó el rechazo de la devolución solicitada.

Seguidamente, indicó la apelante que no obstante lo anterior, la actora presentó otra solicitud de devolución -radicada el 07 de diciembre de 2015- que fue decidida negativamente por la Administración, sin decidir de fondo, por cuanto determinó que ya se había estudiado y negado una anterior solicitud de devolución de ICA por los períodos reclamados mediante actos que se encontraban en firme. En tal contexto, argumentó la impugnante que, si bien la Resolución que desató el recurso de reconsideración, en el segundo trámite, dio lugar a la configuración del silencio administrativo positivo, lo cierto es que en esta segunda actuación administrativa no se había decidido de fondo la devolución deprecada, en vista de los primeros actos administrativos que habían resuelto la solicitud de devolución estaban en firme.

Al hilo de lo anterior, indicó que el silencio positivo fue reconocido a través de la Resolución DDI40668, del 21 de septiembre de 2017, mediante la cual se ordenó revocar los actos que habían sido expedidos [en la segunda actuación administrativa], y el «*estudio y trámite*» de la solicitud de devolución y/o compensación que había dado lugar a estos [radicada el 07 de diciembre de 2015], en cumplimiento de lo cual, se expidieron los actos demandados en el *sub lite*, que rechazaron en forma definitiva la solicitud de devolución de los períodos objeto del litigio, por haberse establecido que se trataba de la reiteración de una solicitud anterior ya decidida por acto en firme y ejecutoriado.

Manifestó que por lo anterior, la Administración encontró improcedente la «*nueva etapa de discusión*» que pretendía reabrir la actora con los mismos argumentos de la solicitud previa y por períodos de ICA coincidentes, y por ello emitió un pronunciamiento de rechazo, el cual no creaba, modificaba o extinguía derechos; es decir, el acto que rechazó la petición de devolución no constituía una nueva manifestación de la voluntad de la Administración, solo remitía a la actora a la decisión que ya había atendido su petición, la que estaba en firme y tenía presunción de legalidad. Seguidamente, argumentó que el silencio administrativo positivo no podía «*revivir*» situaciones jurídicas consolidadas y discutidas en instancias previas, que fueron resueltas en actos que no fueron demandados. Igualmente, señaló que era reprochable el abuso al derecho y a los mecanismos de impugnación, puesto que la demandante había agotado «*siete instancias de estudio de la solicitud*» y presentado una acción de tutela negada por improcedente.

En contraposición, la actora indicó que el silencio que se configuró frente al recurso de reconsideración interpuesto contra el acto que le negó la devolución [se refiere a la segunda actuación, decidida con la Resolución DDI006626 del 25 de febrero de 2016] tenía «*efectos positivos*» y concretaba un acto administrativo ficto que implicaba la aceptación de los fundamentos y pretensiones del recurso, por lo que debió ordenarse la devolución solicitada, lo que correspondía a la «*pretensión principal*» que era la devolución de los pagos solicitados, de manera que un nuevo estudio de la solicitud de devolución no reconoció «*de manera efectiva*» el silencio positivo, por el contrario, materializaba una aplicación incorrecta del artículo 734 del ET.

Por su parte, el *a quo* validó lo pretendido por la actora, por considerar que al haberse configurado el silencio administrativo positivo por la notificación extemporánea del acto que resolvió la reconsideración contra la Resolución DDI006626, lo procedente era que se accediera a las pretensiones de la demandante, que según lo expuesto en el recurso de reconsideración, se concretaba en la devolución de la suma de \$111.228.000, por

concepto de ICA de los bimestres 5 y 6 del año 2010, 1 a 6 del año 2011 y 1, 2, 3 del año 2012; sin embargo, la Administración había determinado que lo procedente era realizar un nuevo estudio sobre la petición, auto habilitándose nuevamente para estudiar la procedencia de la solicitud de devolución lo que calificó como errado y vulneraba el debido proceso. En la misma línea, destacó que la sentencia del 03 de diciembre de 2020 (exp. 25000233700020180007400) emitida por esa misma corporación, había anulado el ordinal 3 de la Resolución DDI040668 [que reconoció el silencio y ordenó el estudio y trámite de la solicitud], y había ordenado la devolución de \$111.228.000, por concepto del ICA pagado en las vigencias controvertidas, a título de restablecimiento del derecho. Así, con base en tal providencia, concluyó que los actos demandados no podían producir «los efectos (...) en ellas consagradas», por fundamentarse en un acto anulado.

3.1- A efectos de dirimir el debate planteado, la Sala atenderá lo decidido por esta corporación en la sentencia del 02 de febrero de 2023 (exp. 26007, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), proferida en el proceso en el cual se analizó la legalidad de la Resolución DDI040668, del 21 de septiembre de 2017, que reconoció el silencio administrativo positivo, y fijó su alcance, en el sentido de ordenar a la Oficina de Cuentas Corrientes y devoluciones dar estudio y trámite a la solicitud de devolución y/o compensación radicada el 07 de diciembre de 2015. En la citada providencia, esta judicatura encontró ajustada a la legalidad la prenotada Resolución DDI040668, del 21 de septiembre de 2017 y en consecuencia revocó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que había anulado el artículo 3 de la citada resolución, en la que se fundó el tribunal para la sentencia que es objeto de impugnación en esta oportunidad.

En la señalada providencia del 02 de febrero de 2023, la Sección definió el alcance del acto ficto positivo configurado dentro del trámite de la solicitud de devolución radicada el 07 de diciembre de 2015, precisando: «[n]o puede perderse de vista que, los antecedentes dan cuenta de que la solicitud de devolución, que comprendía los períodos reclamados en el proceso, fue negada mediante las Resoluciones Nros. DDI-047679 de 17 de octubre de 2013 y Resolución Nro. DDI-042879 del 24 de julio de 2014 ... También se pone de presente en el proceso que los anteriores actos administrativos no fueron impugnados judicialmente por la interesada, hoy actora, lo cual derivó en la firmeza de los mismos ... De manera que el reconocimiento de la ocurrencia del silencio administrativo positivo, que fue efectuado por la administración, respecto de una solicitud que ya había sido definida mediante actos administrativos en firme, negando la devolución del ICA de los períodos reclamados, no podía enervar la fuerza ejecutoria de tales actos, pues esto contravendría lo dispuesto por la propia ley y atendería contra la seguridad jurídica».

Bajo la anterior consideración, la Sala negó la nulidad de la Resolución DDI040668, del 21 de septiembre de 2017, pues consideró ajustado a legalidad que el alcance del silencio administrativo positivo reconocido en el artículo 3 de ese acto fuera únicamente ordenar dar «estudio y trámite a la solicitud de devolución y/o compensación» presentada el 07 de diciembre de 2015, puesto que, se reitera, no podía omitirse la existencia de unos actos administrativos previos que negaron la petición devolución por el mismo impuesto, que comprendía los mismos períodos y que se encontraban en firme por no haber sido demandados.

4- Precisado lo anterior, se advierte que en esta oportunidad, los actos acusados corresponden a las resoluciones DDI041019, del 27 de septiembre de 2017, y su confirmatoria la DDI058933, del 02 de noviembre de 2018; la primera de estas «por la cual se da cumplimiento a lo ordenado en el fallo de recursos Resolución DDI040668 y/o Cordis 2017EE162879», mediante los cuales se rechazó de forma definitiva la solicitud de devolución del ICA de los bimestres 5 y 6 de 2010, 1 a 6 de 2011 y 1 a 3 de 2012, presentada el 07 de diciembre de 2015, por cuanto se trataba de una solicitud que había sido resuelta con antelación, mediante las resoluciones DDI047679, del 17 de octubre de 2013 y la DD0042879 del 24 de julio de 2014 [acto confirmatorio], en el sentido de negar la petición, actos administrativos que por no haber sido demandados se encontraban en



firme y ejecutoriados.

Para la Sala, resulta patente que los actos demandados no podían reconocer la devolución del ICA como efecto de silencio positivo que se configuró dentro de la actuación iniciada con la solicitud de devolución del 07 de diciembre de 2015, primero porque este no fue el alcance del silencio que fue determinado por la Resolución DDI0040668 del 21 de septiembre de 2017, acto por el cual se reconoció el acto ficto positivo, y cuya legalidad fue prolijada por esta corporación en la sentencia del 02 de febrero de 2023 como ya fue señalado, pues tal pronunciamiento definió que la configuración del silencio únicamente daba lugar al estudio y trámite de la solicitud, lo cual fue cumplido con los actos impugnados, y segundo, porque al igual que lo determinó la Sala en la citada sentencia, no podía pretermitirse que «la solicitud de devolución, que comprendía los períodos reclamados en el proceso, fue negada mediante las Resoluciones Nros. DDI-047679 de 17 de octubre de 2013 y Resolución Nro. DDI-042879 del 24 de julio de 2014.» actos que se encontraban en firme por no haber sido demandados.

Lo anterior, porque como se advirtió en aquella oportunidad, el silencio administrativo positivo no tenía la entidad de «*enervar la fuerza ejecutoria*» de actos administrativos previos, Resoluciones DDI047679, del 17 de octubre de 2013, y DDI042879, del 24 de julio de 2014, que negaron la devolución de ICA con idéntico alcance, por periodos, dentro de los cuales estaban comprendidos los que fueron objeto de la solicitud radicada el 07 de diciembre de 2015, pues esto «*contravendría lo dispuesto por la propia ley y atentaría contra la seguridad jurídica*».

Por lo anterior, se revocará la sentencia apelada y se negarán las pretensiones de nulidad.

## Conclusión

5- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente sentencia que, en casos como el analizado, donde existen actos administrativos en firme y ejecutoriados -que decidieron sobre una solicitud de devolución de impuestos con el mismo alcance-, el reconocimiento del silencio administrativo positivo en solicitudes posteriores no puede afectar o modificar esas decisiones debidamente ejecutoriadas.

## Costas

6- Por no estar probado en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme al 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. **Revocar** la sentencia de primera instancia. En su lugar:

*Primero. Negar las pretensiones de la demanda.*

*Segundo. Sin condena en costas.*

2. Sin condena en costas en esta instancia.



3. Por Secretaría, corrija el nombre del demandado en la carátula y en el sistema de búsqueda de Samai, de acuerdo con la identificación que de dicha parte hace esta providencia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

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