



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., siete (07) de diciembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 08001-23-33-000-2014-00586-01 (22685)
Demandante: Ministerio de Minas y Energía
Demandado: Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla

Temas: ICA. 1995 a 1999. Pagos en exceso y de lo no debido. Título jurídico. Término para solicitar la devolución. *Dies a quo*.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 05 de noviembre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que resolvió (ff. 694 a 695 cp1):

Primero: Declárese no probadas las excepciones propuestas por la parte demandada.

Segundo: Declárese la nulidad de las Resoluciones GG-RE-RE-00401 de 17 de diciembre de 2012 y GGI-DT-RS-0038-14 de 28 de enero de 2014, proferidas por la gerencia de gestión de ingresos de la secretaría distrital de hacienda del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla.

Tercero: Como consecuencia de la anterior declaración, condenase al Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla a devolver lo pagado en exceso, por concepto de impuesto de industria, comercio, avisos y complementarios a la Nación - Ministerio de Minas y Energía en su calidad de sustituto de la Corporación Eléctrica de la Costa Atlántica, Corelca SA ESP, la suma de seis mil setecientos un millones cuatrocientos noventa mil seiscientos sesenta y nueve pesos (\$6.701.491.669), con la aplicación de intereses corrientes desde el 18 de octubre de 2012, hasta la fecha de ejecutoria de esta sentencia.

Cuarto: ordenase a la parte demandante, ... constituir depósito judicial en el ... formato de depósito de arancel judicial a órdenes del despacho ..., una vez recibido el pago respectivo.

Quinto: niéguese las restantes súplicas de la demanda.

Sexto: sin costas (art. 188 Ley 1437 de 2011).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Resolución nro. GGI-RE-RE-00401, del 17 de diciembre de 2012 (ff. 421 a 430 cp1), la demandada negó la solicitud de devolución de «pago en exceso» presentada el 18 de febrero de 2012 por el liquidador de la Corporación Eléctrica de la Costa SA ESP (Corelca), hoy liquidada, decisión que confirmó la Resolución nro. GGI-DT-RS-0038-14, del 28 de enero de 2014 (ff. 531 a 568 cp1).



ANTECEDENTES PROCESALES

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, en calidad de sucesora procesal de Corelca, formuló las siguientes pretensiones (f. 3 cp1):

1. Que se declare la nulidad de la Resolución GGI-RE-RE-00401 del 17 de diciembre de 2012, proferida por el señor gerente de gestión de ingresos de la secretaría distrital de hacienda del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla, la cual fue notificada por correo certificado el día 31 de diciembre de 2012, por medio de la cual se rechazó la solicitud de devolución de los pagos en exceso realizados por la Corporación Eléctrica de la Costa Atlántica Corelca S.A. ESP (entidad hoy liquidada) durante las vigencias fiscales 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999 (hasta abril), por concepto del impuesto de industria y comercio y complementarios, por la suma de seis mil setecientos un millones cuatrocientos noventa y un mil seiscientos sesenta y nueve pesos (\$6.701.491.669), más los intereses legales y moratorios que se generen por no haber devuelto tales sumas pagadas en exceso en el término legal.
2. Que se declare la nulidad de la Resolución GGI-DT-RS-0038-14 del 28 de enero de 2014, la cual fue notificada por edicto desfijado el día 28 de febrero de 2014, por medio de la cual la gerencia de gestión de ingresos de la secretaría distrital de hacienda del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla, resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución GGI-RE-RE-00401 del 17 de diciembre de 2012 descrita en el numeral anterior, confirmándola en todas sus partes.
3. Que a título de restablecimiento del derecho, y como consecuencia de la declaratoria de nulidad de las resoluciones anteriores, se ordene la devolución a favor de la Nación - Ministerio de Minas y Energía en su calidad de sustituto de la Corporación Eléctrica de la Costa Atlántica, Corelca S.A. ESP (entidad hoy liquidada), en virtud de lo dispuesto en el Decreto 3000 de 2011, la suma de seis mil setecientos un millones cuatrocientos noventa y un mil seiscientos sesenta y nueve pesos (\$6.701.491.669), más los intereses legales y de mora que se generen hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación de tales valores.
4. Que se condene en costas al Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 29 de la Constitución; 717, 2313 y 2327 del CC (Código Civil, Ley 84 de 1873); 744 y 863 del ET (Estatuto Tributario); 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997; y 408 y 409 del Decreto Distrital de Barranquilla 180 de 2010, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 9 a 36 cp1):

Relató que Corelca –entidad de la que era sucesora jurídica– pagó el ICA (impuesto de industria y comercio) que aforó la demandada respecto de los periodos comprendidos entre 1995 y 1999 (hasta abril), y que esta Sección mediante la sentencia del 16 de junio de 2011 (exp. 17279, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) anuló parcialmente esa liquidación oficial del tributo, pero sin ordenar la devolución de lo pagado en exceso porque excedía el restablecimiento del derecho que procedía decretar a consecuencia de la anulación parcial del acto de determinación oficial. Por ende, planteó que, como la obligación a cargo de la entidad sucedida se anuló parcialmente por la providencia referida, la oportunidad para solicitar la devolución del mayor valor pagado debía computarse a partir de su ejecutoria. Agregó que, en vista de que formuló la aludida petición dentro del plazo de cinco años ordenado por los artículos 408 del Decreto Distrital 180 de 2010 y 11 del Decreto 1000 de 1997, su solicitud de devolución del exceso pagado fue tempestiva. Por último, solicitó se le reconozcan intereses legales y moratorios en los términos de los artículos 1617 del CC y 863 del ET, respectivamente.



Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de su contraparte (ff. 286 a 299 cp1), para lo cual formuló como excepciones previas la presunción de legalidad de los actos acusados y la prescripción extintiva de la obligación, señalando que, dado que no fue condenada a reintegrar la suma pretendida por su contraparte, el fallo que anuló la liquidación de aforo no constituía un título jurídico válido para obtener la devolución de ese valor; y que, en todo caso, la petición habría sido extemporánea, porque se presentó después de transcurridos los cinco años siguientes a la fecha del pago –cuyo ingreso a las arcas del distrito no fue acreditado–. En subsidio, planteó que la devolución de impuestos no daba lugar al reconocimiento de intereses legales; y que tampoco procedían intereses moratorios porque la decisión de negar la devolución fue oportunamente notificada.

Sentencia apelada

El tribunal anuló los actos enjuiciados y ordenó la devolución de lo pagado en exceso, reconociendo intereses corrientes (conforme al artículo 863 del ET), pero sin condenar en costas (ff. 674 a 695 cp1). Partió de negar las excepciones previas porque consideró que versaban sobre el fondo del debate; y destacó que en el *sub lite* no cabía cuestionar la existencia del mayor valor pagado por la demandante, pues ese hecho fue verificado en el fallo que anuló parcialmente la liquidación de aforo. Además, juzgó oportuna la solicitud de devolución formulada en el caso, aclarando que el *dies a quo* del término controvertido era el 21 de septiembre de 2011, *i.e.* la fecha de ejecutoria de la referida providencia. Así, porque el artículo 407 del Decreto Distrital 180 de 2010 establecía que, si el saldo a favor había sido modificado oficialmente, solo correspondía pedir la devolución de la parte rechazada cuando se hubiese resuelto definitivamente sobre la procedencia del saldo.

Recursos de apelación

Ambas partes apelaron la sentencia del *a quo*.

La demandada reiteró que, como el fallo que anuló la liquidación de aforo carecía de orden condenatoria, no constituía un título idóneo para solicitar la devolución del mayor valor pagado; y, por la misma razón, insistió en que el plazo de cinco años para incoar dicha petición debía contabilizarse desde la fecha del pago y no desde la fecha de ejecutoria de la referida providencia. También reiteró su oposición al reconocimiento de intereses legales y moratorios (ff. 706 a 714 cp1).

Por su parte, la actora reiteró los argumentos de la demanda sobre la procedencia de ambos tipos de intereses (ff. 698 a 705 cp1).

Alegatos de conclusión

La demandante reiteró los argumentos expuestos en las anteriores instancias procesales (ff. 26 a 57 cp2). La demandada y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por ambas partes contra la sentencia del tribunal, que accedió a las



pretensiones de la demanda, sin dictar condena en costas. En concreto, corresponde establecer si el fallo que anuló parcialmente la liquidación oficial del ICA a cargo de la entidad sucedida por la actora (por los periodos comprendidos entre 1995 y abril de 1999) constituye un título idóneo para la devolución del pago en exceso que esta pretende. De ser procedente, además, se determinará si la petición de devolución *sub examine* fue oportunamente presentada; y, en caso afirmativo, si procede el reconocimiento de intereses solicitado en la demanda.

2- En síntesis, la actora reclama la devolución de lo pagado en exceso por una obligación liquidada mediante un procedimiento de aforo que fue parcialmente anulado con posterioridad al pago. En su criterio, como la liquidación oficial de la deuda tributaria fue demandada ante esta jurisdicción, la cuantía de esa obligación solo pudo determinarse (y, por tanto, exigirse) cuando quedó ejecutoriada la sentencia que puso fin al litigio. Particularmente, porque dicha providencia determinó que la obligación que le correspondía pagar de acuerdo con la ley (\$1.545.508.331) era inferior a la determinada oficialmente y estableció que, como ya se había pagado el valor de \$8.247.000.000, estaba acreditado un pago en exceso por \$6.701.491.669. En ese sentido, defiende que esa decisión judicial constituye el título que la habilita para solicitar el reintegro objeto de la controversia y, por consiguiente, plantea que el término de cinco años para formular dicha petición en sede administrativa inició a correr cuando el fallo mencionado adquirió ejecutoria (*i.e.*, el 21 de septiembre de 2011) y no en la fecha del pago (ocurrido en el 2000). Por ello, sostiene que fue tempestiva la solicitud radicada el 18 de febrero de 2012.

En cambio, la demandada refuta que la providencia en cuestión reconociera a la actora el derecho a obtener la devolución de lo pagado en exceso, bajo el argumento de que el fallo no dictó la orden de reintegrar suma alguna, sino que se limitó a declarar la nulidad de la liquidación de aforo y la cuantía del ICA a cargo de la contribuyente. Con sustento en ese razonamiento, agrega que la fecha de ejecutoria de esa providencia es irrelevante para establecer el *dies a quo* de la oportunidad para formular la petición de devolución objeto de disputa, la cual debe computarse a partir de la fecha del pago.

Con miras a atender esos aspectos de la controversia, la Sala encuentra pertinente precisar, primero, los eventos en los que se configura un pago tributario indebido, para así identificar si el fallo que anula parcialmente el acto de determinación oficial constituye un título para exigir el reintegro a cargo de la Administración; y, seguidamente, establecer cómo debe contabilizarse el término otorgado por la ley para solicitar la devolución en tales eventos.

Previo a abordar esos análisis y dado que los actos que aquí se enjuician fueron expedidos por una entidad territorial, la Sala precisa que en adelante se referirá a las normas de procedimiento distritales solo cuando estas regulen expresamente la materia y, en los demás casos, a las disposiciones contempladas en el Estatuto Tributario, que es aplicable en casos de impuestos territoriales por expreso mandato del artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

3- A través de los supuestos obligacionales reglados en el Título XXXIII del CC, el ordenamiento jurídico colombiano establece un principio general que protege a quien ve disminuido su patrimonio por haber pagado una suma que no debía. Si bien ello suele deberse a un error del *solvens* (*i.e.*, quien paga) acerca de alguno de los elementos de la relación obligatoria, el ordenamiento establece, en términos generales, que quien se favorece de un pago indebido tiene la obligación de restablecer el equilibrio patrimonial; y, en esa medida, la ley concede acción al pagador para que exija la restitución de lo que pagó sin causa.



De ahí que cuando la Administración reciba un pago sin causa legal quede obligada al reembolso, del mismo modo que lo estaría un particular. En materia tributaria, así lo impone textualmente el inciso 2.º del artículo 407 del Decreto Distrital 180 de 2010 (equivalente al artículo 850 del ET), según el cual corresponde a la autoridad tributaria «*devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago*».

Ahora bien, dado que la ley disciplina los procedimientos mediante los cuales los particulares pueden plantear reclamaciones ante la Administración, quien esté interesado en obtener del Fisco la devolución de una suma pagada sin causa legal debe observar los trámites y formalidades que ordena la ley. En ese sentido, el mismo artículo 407 *ibidem* precisa que el reintegro de pagos indebidos está sujeto al «*procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor*», el cual, para la época de los hechos, estaba descrito en los artículos 850 y siguiente del ET, que fueron reglamentados mediante el Decreto 1000 de 1997.

En particular, las normas procedimentales exigen que se presente una solicitud de devolución acompañada de los medios probatorios idóneos para demostrar ante la Administración la procedencia del reembolso pretendido, *v.gr.*, para lo cual, corresponde indicar el «*número de autoadhesivo y fecha de los recibos de pago correspondientes*» (artículo 22 del Decreto 1000 de 1997, entonces vigente), así como exhibir «*los registros contables... soportes*» (artículo 9.º *ibidem*) y demás documentos que otorguen certeza de que el sujeto efectuó un pago sin estar obligado a hacerlo o estando obligado a una cuantía inferior. Así pues, serán dos las cuestiones objeto de comprobación: en primer lugar, el pago efectivo; y, en segundo lugar, el defecto de obligación de pago (*i.e.*, la inexistencia de la obligación tributaria o su existencia por una suma menor).

4- En la medida en que tanto la cuantificación de las obligaciones tributarias como los trámites que deben agotarse para pagarlas varían en función del deber de declarar, la verificación de esas cuestiones también variará dependiendo de si el *solvens* estaba o no obligado a autoliquidar la deuda que pagó sin deberla o en exceso de lo que debía.

4.1- Tratándose de tributos cuyo diseño implica que el contribuyente tiene el deber formal de autoliquidar la deuda a su cargo, la declaración que presenta ante la Administración es el documento privado en el que manifiesta que realizó el hecho imponible y la magnitud en que ello ocurrió. En caso de que se inobserve aquel deber, será la autoridad fiscal la encargada de determinar la deuda a cargo del administrado, a partir de la información que obtenga en ejercicio de sus potestades de fiscalización y mediante la expedición de una liquidación de aforo.

En el primer caso, dada la posibilidad de que el obligado tributario incurra en errores al autoliquidar su obligación, la legislación contempla un procedimiento de corrección que le permite subsanar las inexactitudes que haya cometido, el cual varía dependiendo de la afectación (*i.e.*, aumento o disminución) de la cuantía declarada como impuesto a cargo o saldo a favor (artículos 204 y 205 del Decreto Distrital 180 de 2010, concordantes con los artículos 588 y 589 del ET). Acerca de esa cuestión, la Sección ha indicado que el procedimiento de corrección disciplinado por las normas *ejusdem* no es más que una consecuencia de la carga que recae sobre los administrados de determinar correctamente la deuda tributaria que les es exigible de acuerdo con el ordenamiento vigente (sentencia del 19 de febrero de 2020, exp. 23356, CP. Julio Roberto Piza).



4.2- Por consiguiente, aun cuando el procedimiento de devolución del artículo 850 del ET junto con sus disposiciones reglamentarias, se fundamenta en la prohibición de que el fisco se enriquezca sin causa¹, en caso de que el pago en exceso o de lo no debido se origine en un inexactitud imputable al administrado, sobre este recaerá la obligación de enmendar la respectiva autoliquidación, pues la falta de corrección de las declaraciones dentro del plazo habilitado legalmente impide la configuración de un título para obtener la devolución de lo pagado indebidamente por la aplicación inexacta de las normas que rigen el tributo, aunque la solicitud de devolución se formule oportunamente². En tales casos, conforme a lo explicado en precedencia, la solicitud de devolución deberá acompañarse de la correspondiente declaración de corrección.

Cabe añadir que la Sección ha destacado que esta exigencia no es una mera formalidad, y que, si bien el artículo 228 Constitucional alude a la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, esto no habilita a los operadores jurídicos para desatender los procedimientos legales, en tanto que de ellos depende la efectividad de los derechos fundamentales sustanciales como el debido proceso y la igualdad de las partes³. Lo contrario, implicaría desconocer las normas que determinan la inalterabilidad de las autoliquidaciones una vez que transcurre el tiempo necesario para que adquieran firmeza; así como aquellas que consagran las facultades de revisión del contenido de las declaraciones tributarias que tiene la autoridad⁴.

4.3- En contraste, en los eventos en que el pago indebido no tenga origen en un error en la aplicación del derecho imputable al declarante, la Sección reconoce que la devolución del pago indebido procede sin necesidad de corregir la autoliquidación que lo originó, pues el pago indebido se origina en la falsa conciencia de que se está sujeto al deber de declarar el tributo⁵ (pues por mandato del artículo 227 del Decreto Distrital 180 de 2010, acorde al 594-2 del ET, carecería de efecto la declaración presentada y sería inocua una corrección de ese documento); y en aquellos en los que, mediante decisiones judiciales, se desvirtúa la presunción de legalidad de la norma con fundamento en la cual se liquidó el tributo, *v.gr.* cuando es expulsada del ordenamiento por una sentencia de inconstitucionalidad (en caso de que se decida dotar de efectos retroactivos a la providencia) o cuando una decisión de esta corporación anula una disposición que se reputaba legal⁶.

5- En definitiva, y de acuerdo con las consideraciones jurídicas antes expuestas, solo es exigible que la solicitud de devolución de pagos indebidos se acompañe de una declaración de corrección si el obligado ha incurrido en inexactitudes al autoliquidar su deuda tributaria, siéndole imputables tales inexactitudes (lo que no ocurrirá si las normas en que fundó su estimación de la deuda tributaria son expulsadas del ordenamiento con efectos retroactivos en una fecha posterior a la de la autoliquidación). Solo en dichos eventos la petición de reembolso estará supeditada a la corrección de la declaración conforme al procedimiento previsto en el artículo 205 del Decreto Distrital 180 de 2010 (igual al 589 del ET), con el fin de que se refleje en el título de determinación de la

¹ 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); 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).

² Sentencias del 30 de julio de 2020 (exp. 23714, CP. Milton Chaves García); 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 10 de marzo de 2022 (exps. 23295 y 24476, CP. Julio Roberto Piza).

³ Sentencias del 09 de diciembre de 2010 (exp. 16882, CP. William Giraldo Giraldo); del 24 de octubre de 2013 (exp. 20247, CP. Jorge Octavio Ramírez) y del 03 de marzo de 2022 (exp. 24522, CP. Julio Roberto Piza).

⁴ Sentencia del 10 de marzo de 2022 (exp. 24476, CP. Julio Roberto Piza).

⁵ Sentencias del 10 de mayo de 2018 (exp. 23248, CP. Milton Chaves García); del 04 de octubre de 2018 (exp. 21292, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 27 mayo de 2021 (exp. 24879, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

⁶ Sentencias del 12 de diciembre de 2014 (exp. 20000, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia), del 23 de febrero de 2017 (exp. 21314, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto) del 08 de febrero de 2018 (exp. 21803, CP. Milton Chaves García), del 19 de febrero de 2020 (exp. 23356, CP. Julio Roberto Piza) y del 10 de febrero de 2022 (exp. 23295, CP: ibidem).



prestación el menor valor a cargo del obligado tributario respecto del efectivamente pagado.

6- Ahora bien, como se señaló en el fundamento jurídico nro. 4.1 de esta providencia, puede ocurrir que el obligado incumpla su deber de autoliquidar el tributo y que, por ello, sea la autoridad tributaria quien lo determine oficialmente mediante una liquidación oficial de aforo (artículos 717 del ET y 311 del Decreto Distrital 180 de 2010). Así pues, al tratarse de un método indirecto de estimación de la base gravable, la liquidación oficial del tributo es susceptible del recurso de reconsideración (artículos 720 del ET y 312 del Decreto Distrital 180 de 2010) y, también, pasible de control jurisdiccional a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

En tales casos, conforme a las exigencias de los artículos 9.º y 22 del Decreto 1000 de 1997 (vigente para la época de los hechos), la existencia y cuantía de la suma a devolver debe acreditarse a través de otros medios de prueba que lleven al convencimiento sobre el defecto de obligación de pago. Así pues, lo que incumbe al interesado demostrar es la inexistencia de la obligación tributaria o su existencia por un menor valor. De ahí que, tratándose de pagos en exceso, cobre especial relevancia probatoria el título en el que consta la obligación «*clara, expresa y exigible*», pues es dicho documento el que permite evidenciar la diferencia entre lo pagado y lo debido conforme a la ley, es decir, la cuantía de lo que fue pagado sin causa legal.

Sucede así tanto con la propia liquidación oficial como con la decisión judicial sobre su legalidad (siempre que ellas se encuentren ejecutoriadas), pues, en ambos casos, se trata de documentos referidos a la obligación tributaria y expedidos por quienes están investidos de competencia para determinarla, de tal suerte que constituyen títulos ejecutivos en favor del *solvens*, conforme a lo previsto por el artículo 422 del CGP. De ahí que el artículo 828 del ET los incluya (junto con las autoliquidaciones y sus correcciones) dentro del listado de títulos que son susceptibles de ejecución coactiva; y que el parágrafo 2.º del artículo 857 *ibidem* ordene suspender la devolución de sumas respecto de las cuales se haya proferido requerimiento especial hasta tanto «*se resuelva sobre su procedencia*» (en igual sentido, el artículo 410 del Decreto Distrital 180 de 2010).

En definitiva, a la luz de los anteriores planteamientos, la Sala precisa que, 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. En ese sentido, tales documentos deberán ser valorados por la Administración cuando decida las referidas peticiones de reembolso.

7- Precisado el marco jurídico que rige la primera de las discusiones a decidir en esta instancia, constata la Sala que es un hecho cierto no controvertido por las partes que en la sentencia del 16 de junio de 2011 (exp. 17229, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), esta Sección declaró la nulidad parcial de los actos con los cuales la demandada liquidó de aforo la obligación tributaria a cargo de la sociedad que fue sucedida por la demandante, en relación con el ICA de los periodos comprendidos entre 1995 y abril de 1999. Tampoco se discute que, en dicha providencia, esta corporación reconoció que la actora pagó en exceso la suma de \$6.701.491.669 (ya que pagó \$8.247.000.000, pese a que su obligación legal solo ascendía a \$1.545.508.331), pero se abstuvo de ordenar la devolución de ese valor porque estimó que ello excedería el restablecimiento del derecho procedente en ese juicio, sin perjuicio de que reconoció que la demandante tenía derecho a solicitar el reembolso según los procedimientos fijados



para el efecto en la normativa fiscal.

De ahí que la controversia que corresponde dirimir se circunscriba a un puro aspecto de derecho. Puntualmente, lo que refuta la demandada (en calidad de apelante) es que la providencia antes mencionada constituya el título que habilita a su contraparte para solicitar el reintegro de lo que pagó en exceso, pese a que la misma carece de una orden condenatoria con respecto a la devolución que aquella pretende.

Pues bien, como se deriva de las razones jurídicas expuestas en los fundamentos nros. 2 a 7 de esta providencia, el entendimiento que defiende la Administración se opone al principio que le impone reintegrar lo pagado indebidamente y, además, a las disposiciones generales sobre el procedimiento de configuración del título ejecutivo. Es así, pues –como se expuso– la sentencia que precisa el monto de la obligación tributaria a cargo del administrado constituye para este un título ejecutivo, en los términos del artículo 422 del CGP.

No es de recibo para la Sala que la demandada pretenda eludir el deber de reintegrar lo recibido sin causa legal bajo la alegación de que el fallo del 16 de junio de 2011 carece de una orden condenatoria que le obligue a efectuar dicha devolución. Ello, porque la procedencia de la devolución pretendida por la actora estaba supeditada al procedimiento reglado en los artículos 850 y siguientes del ET (junto con sus normas reglamentarias), es decir, a un trámite independiente del juzgado en el proceso en que se declaró la nulidad parcial de los actos de determinación oficial, cuya consecuencia directa se agotaba con la imposibilidad de ejecutarlos. Concordantemente, no puede perderse de vista que la sentencia en cuestión de hecho destacó que la devolución entonces pretendida se negaba «*sin perjuicio del derecho que le asiste a la demandante de solicitar la devolución de las sumas pagadas en exceso*», tal como ocurrió con la solicitud presentada el 18 de febrero de 2012.

Además, advierte la Sala que solo obrando así es que resulta viable el reconocimiento de los intereses que, en materia tributaria, prescriben las normas especiales de los artículos 863 y 864 *ibidem*, pues estos penden del supuesto de hecho de que se tramite el procedimiento de devolución ante la Administración⁷.

Por los motivos expuestos, no prospera el cargo de impugnación.

8- Definida la existencia de un título jurídico que soporta la pretensión de devolución, le corresponde a la Sala juzgar si la solicitud *sub iudice* se presentó dentro del término legal, tomando en consideración que la demandada plantea que el conteo de la oportunidad de cinco años para presentar la solicitud de reembolso inició cuando se efectuaron los pagos indebidos reclamados por la demandante; mientras que la actora sostiene que ese *dies a quo* corresponde a la fecha de la ejecutoria de la sentencia que reconoció los pagos en exceso realizados.

Desde esa perspectiva, no está en discusión que el plazo para solicitar la devolución y/o compensación por pago de lo no debido 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 (concordantes con el artículo 407 del Decreto Distrital 180 de 2010) 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 en el

⁷ Sentencias del 30 de marzo de 2016 (exp. 19973, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia); del 25 de junio de 2020 y 18 de febrero de 2021 (exps. 23519 y 24545 CP. Julio Roberto Piza); del 11 de marzo de 2021 (exp. 24946, CP. Milton Chaves García) y del 09 de septiembre de 2021 (exp. 24310, CP. Julio Roberto Piza).



2000 y la solicitud en el 2012) y que, en caso contrario, el proceder de la actora habría sido tempestivo (pues la sentencia que estableció en forma definitiva el monto de su obligación tributaria cobró ejecutoria en el 2011). 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.

9- Sin perjuicio del 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 pago⁸, en esta ocasión precisa la Sala que esa regla de identificación del *dies a quo* no es aplicable para eventos en los que el pago que el *solvens* alega indebido conste en un título aún no ejecutoriado por el hecho de que se encuentren pendientes de decidir en última instancia las impugnaciones adelantadas en vía administrativa o judicial. Lo anterior, porque en esas situaciones los elementos de la obligación tributaria penden de una decisión ulterior y solo a partir de la ejecutoria de esa decisión puede identificarse la deuda que buscaba extinguirse. De modo que, en esos casos el término para solicitar la devolución por pago de lo no debido solo podrá transcurrir 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 pendiente⁹.

10- Lo anterior, sin perjuicio de que el artículo 803 del ET establezca una ficción conforme a la cual se tiene por fecha del pago del impuesto aquella en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de impuestos o a las entidades autorizadas, «*aún en los casos en que se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a su favor por cualquier concepto*». Es así, toda vez que la finalidad a la que atiende esta norma es a la del cómputo de intereses en caso de mora y no a la de la consolidación de la obligación tributaria a cargo del pagador.

Análogamente, para la época de los hechos debatidos, la interpretación armónica de los artículos 590, 634 y 647 del ET permitía a quienes pagaran total o parcialmente las glosas planteadas en el requerimiento especial o liquidación de revisión, según el caso, evitar la causación de intereses moratorios y obtener una reducción de la sanción por inexactitud (a partir de la modificación introducida por el artículo 95 de la Ley 1943 de 2018, el párrafo del artículo 590 del ET prescribe expresamente esa oportunidad procesal). Al respecto, precisa dicha disposición que los pagos pueden realizarse «*sin perjuicio de la posibilidad que tiene el contribuyente de seguir discutiendo los asuntos de fondo*», lo cual constituye un reconocimiento del legislador acerca de que los administrados pueden realizar pagos determinados por la Administración mediante actos administrativos, sin que ello sea óbice para que solicite su devolución en caso de que posteriormente se desvirtúe su presunción de legalidad. Una posición contraria impediría que quienes se acogen a las previsiones antes señaladas obtengan la restitución de lo que pagaron indebidamente una vez demostrada la falta de causa.

11- Precisados los parámetros que determinan la oportunidad para solicitar la devolución de lo pagado indebidamente (*i.e.* plazo y *dies a quo*), corresponde establecer si, de acuerdo con los hechos demostrados en el expediente, la solicitud de devolución se

⁸ 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 (exp. 21348, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 30 de octubre de 2019 (exp. 21910, CP: *ibidem*), entre tantas.

⁹ Sentencias del 30 de julio y 24 de septiembre de 2015 (exps. 19441 y 21320, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia); del 23 de febrero de 2017 (exp. 21314, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto); del 29 de junio de 2017 (exp. 21273, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 08 de febrero de 2018 (exp. 21803, CP. Milton Chaves García) y del 04 de julio y 30 de octubre de 2019 (exps. 22788 y 21910, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto).



presentó oportunamente. Al respecto, en el plenario constan los siguientes hechos relevantes:

(i) Con fundamento en la Liquidación de Aforo nro. 29 (ff. 403 a 407 cp1), confirmada en la Resolución nro. 1, del 17 de febrero del 2000 (ff. 391 a 401 cp1), los días 10 y 17 de mayo, 09 de junio y 04 y 10 de julio del año 2000, Corelca S.A. (la contribuyente del caso, quien fue sucedida a efectos procesales por la demandante) pagó la suma de \$8.247.000.000 (ff. 70 a 152 y 238 a 275 cp1).

(ii) La realización del mismo pago consta en el convenio suscrito entre la sociedad sucedida por la actora y la demandada, el 03 de marzo del 2000. El negocio tenía por finalidad la suspensión del cobro coactivo iniciado por esta última y el levantamiento de la medida cautelar que decretó con miras a hacer efectivas las obligaciones contenidas en los actos administrativos mencionados en el punto anterior (ff. 485 a 489 caa). Se destaca que en dicho convenio las partes indicaron que: *«dejamos constancia, que Corelca, no había procedido al pago de los impuestos cobrados ... mediante las resoluciones aquí mencionadas, en razón de que no se considera sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por comercialización de energía Por lo tanto, el compromiso de pago adquirido por medio de este documento ..., no significa el reconocimiento de dicho cobro, ni un acto de confesión que deba tomarse en contra de la empresa. Por ello, Corelca se reserva el derecho de interponer las acciones legales que considere procedentes ante las distintas instancias judiciales y administrativas»*.

(iii) Con motivo de la sentencia del 16 de junio de 2011 (exp. 17229, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), se reconoció que la contribuyente realizó un pago indebido por valor de 6.701.491.669 (ff. 310 a 350 cp1). La decisión se notificó por edicto el 19 de septiembre de 2011 (f. 351) y quedó ejecutoriada el 21 del mismo mes y año.

(iv) El 18 de octubre de 2012, el liquidador de dicha sociedad presentó la solicitud de devolución del aludido pago en exceso (ff. 306 a 309 cp1).

12- A la luz de esos hechos, advierte la Sala que la pretensión de devolución solo estuvo soportada jurídicamente a partir de la fecha de ejecutoria de dicho fallo, porque, antes de ese momento se encontraba en estado de litispendencia a la espera de que esta Sección resolviera el juicio de legalidad que incoó la compañía sucedida por la actora en contra de la liquidación de aforo en la que la Administración determinó su obligación tributaria.

Así pues, el *dies a quo* del término para presentar la solicitud de devolución juzgada correspondía al 21 de septiembre de 2011, fecha en que quedó ejecutoriada la sentencia en cuestión, de modo que el *dies ad quem* era el 21 de septiembre de 2016. En vista de que la solicitud de devolución se presentó el 18 de octubre de 2012 (ff. 306 a 309 cp1), se estima que fue oportuna y que procede la solicitud de devolución.

Para la Sala, además es del caso resaltar que en el convenio suscrito entre dicha compañía y la Administración se destacó que los pagos efectuados no implicaban el reconocimiento de las obligaciones tributarias determinadas oficialmente por la autoridad tributaria, de modo que aquella se reserva el derecho a discutir su legalidad en sede administrativa y judicial. Lo anterior, no es más que una manifestación de la regla positivizada en el parágrafo del artículo 590 del ET que, como se expuso, permite que los obligados tributarios paguen anticipadamente la totalidad o parte de las glosas planteadas en los actos previos, sin que ello suponga reconocimiento de la deuda tributaria liquidada oficialmente.



Por los motivos expuestos, la Sala juzga que no procede el cargo de apelación formulado por la demandada.

13- En vista de que se confirmó la procedencia de la devolución del pago reclamado, le corresponde a la Sala ocuparse de los cargos de apelación formulados por las partes acerca de los intereses aplicables al asunto juzgado. Al respecto, la actora insiste en que se le deben reconocer intereses legales, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 1617 del CC, e intereses moratorios, conforme al mandato del artículo 863 del ET. En el otro extremo, su contraparte sostiene que no es posible que en materia tributaria se reconozcan los intereses legales solicitados por la demandante y agrega que no se causaron intereses moratorios porque la decisión de negar la devolución se notificó oportunamente. Al tenor de esas alegaciones, la litis trabada consiste en determinar el tipo de intereses procedentes en el *sub lite* y su causación.

13.1- Para decidir la anterior cuestión, basta con señalar que esta Sección ha desestimado la aplicación de los intereses legales del artículo 1617 del CC, puesto que, en materia tributaria, el régimen jurídico de los intereses a favor de los obligados tributarios está consagrado en el artículo 863 del ET¹⁰, que comporta «una regulación íntegra, de carácter especial, dictada con la explícita finalidad de regular las relaciones obligacionales entre el Estado y los contribuyentes, que hace innecesario acudir a otras disposiciones»¹¹.

Ahora bien, respecto a la causación de los intereses corrientes y moratorios, el artículo 863 del ET prescribe que los primeros se causan «cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor» e intereses moratorios «a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación».

13.2- Así, en la medida en que se está ante el supuesto fáctico de que la actora solicitó la devolución de las sumas que pagó indebidamente y su contraparte negó su derecho, la Sala reconocerá intereses corrientes desde la fecha en que se notificó el acto que negó la devolución hasta la fecha de ejecutoria de esta sentencia; e intereses moratorios a partir del vencimiento del término con el que cuenta la demandada para devolver las sumas reclamadas hasta la fecha en que efectúe su devolución.

14- En definitiva, con fundamento en los análisis efectuados, la Sala procederá a revocar el ordinal tercero del fallo impugnado para ordenar, a título de restablecimiento del derecho, la devolución del pago en exceso solicitado por la actora, junto con intereses corrientes y moratorios en los términos del artículo 863 del ET. En lo demás, se confirmará la sentencia del tribunal.

15^o- Por no estar probadas, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el 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,

¹⁰ Sentencias del 04 de febrero del 2016 (exp. 18555, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y del 25 de junio de 2020 (exp. 23519, CP. Julio Roberto Piza).

¹¹ Sentencias del 03 de julio de 2003 (exp. 13355, CP. Juan Ángel Palacio Hincapié); del 05 de febrero de 2004 (exp. 13787, CP. Ligia López Díaz); del 02 de marzo de 2006, 25 de septiembre y 13 de noviembre de 2008 (exps. 15513, 16155 y 16421, CP. Ligia López Díaz) y del 23 de agosto de 2012 (exp. 18672, CP. William Giraldo Giraldo).



FALLA

1. **Modificar** el ordinal tercero de la sentencia apelada. En su lugar:

*Tercero. A título de restablecimiento del derecho, **ordenar** la devolución de la suma de \$6.701.491.669, más los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar, en los términos establecidos en la parte considerativa de la sentencia de segunda instancia.*

2. En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.

3. 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)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN