



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

Magistrado sustanciador: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de mayo de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 25000232700020024187 01
Número interno: 19587
Demandante: Asfaltadora Colombia Ltda.
Demandados: U.A.E. DIAN
Régimen de intereses

F A L L O

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia del 7 de diciembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, que decidió:

PRIMERO: DECLÁRASE la NULIDAD PARCIAL de las Resoluciones Devolución y/o Compensación 2018 del 22 de mayo de 2001, y la Resolución No. 000021 del 10 de mayo de 2002, expedidas por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín, en cuanto negó el pago de intereses al resolver la solicitud de devolución del saldo a favor determinado por ASFALTADORA COLOMBIA LTDA., generado en la declaración de impuesto a las ventas del periodo gravable correspondiente al quinto bimestre del año 1997, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.



SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** a la DIAN que pague la actora la suma de UN MILLÓN CUATROCIENTOS CINCUENTA Y TRES MIL SEISCIENTOS PESOS (\$1.453.600), por concepto de intereses legales del seis por ciento anual (6%) conforme con la liquidación practicada en la parte motiva de esta providencia.

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

1. El 9 de abril de 2001, Asfaltadora Colombia Ltda. solicitó a la DIAN la devolución y/o compensación de \$12.140.000 descompuestos así: \$7.268.000 correspondientes al mayor impuesto a las ventas declarado y pagado por el quinto bimestre del año 1997 y \$4.872.000 como intereses de mora.
2. El 22 de mayo de 2001, mediante la Resolución 2018, la DIAN reconoció a favor de Asfaltadora Colombia Ltda. la suma de \$7.268.000 y negó los intereses solicitados por valor de \$4.872.000.
3. El 10 de mayo de 2002, mediante la Resolución 000021, la DIAN confirmó la Resolución 2018 del 22 de mayo de 2001.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. La demanda

Asfaltadora Colombia Ltda. formuló las siguientes pretensiones:

1. *Declarar que son nulas por ilegales, la Resolución Recurso de Reconsideración No 000021 del 10 de mayo de 2002, proferida por la División Jurídica de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín y la Resolución No. 2018 del 22 de mayo de 2001 proferida por la División de Devoluciones de la misma Administración, mediante*



las cuales se niega, por esta última, la solicitud de devolución y/o compensación de los intereses de mora a favor del contribuyente y en contra de la DIAN originados en un pago en exceso o de lo no debido y se decide, por la primera, el recurso de reconsideración confirmado la negación dada por la División de Devoluciones.

2. Restablecer en su derecho a la sociedad, ASFALTADORA COLOMBIA LTDA, reconociendo la procedencia de los intereses de mora a favor de la sociedad y cargo de la DIAN en cuantía de \$4.872.000 y se ordene su devolución, más el ajuste por inflación que ordena reconocer el artículo 178 del C.C.A.

2.1.1. Normas violadas

El demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 95 y 636.
- Estatuto Tributario: artículo 683.

2.1.2. El concepto de la violación.

Dijo que Asfaltadora Colombia Ltda., en la oportunidad legalmente establecida, presentó la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al quinto bimestre del año 1997.

Explicó que el artículo 64 de la Ley 488 de 1998, vigente desde el 26 de diciembre de ese año, precisó que *«para los efectos de la aplicación del literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario y en relación con la mezcla asfáltica y las mezclas de concreto, no se consideran como incorporación, ni como transformación las realizadas con anterioridad a la vigencia de la presente Ley»* y, en consecuencia, no estaban gravadas con el impuesto sobre las ventas.

Que, sin embargo, la norma referida precisó que *«lo previsto en este artículo no será aplicable en relación con los impuestos sobre las ventas que*



hubieren sido cancelados con anterioridad a la fecha de vigencia de la presente Ley, los cuales no serán objeto de devolución o compensación».

Agregó que en aplicación de lo establecido en la Ley 488 de 1998, la demandante corrigió la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al quinto bimestre del año 1997 para efectos de incrementar el impuesto a cargo y pagar los intereses de mora causados desde el vencimiento de la obligación hasta la fecha en la que se efectuó el pago.

Señaló que la Corte Constitucional, mediante la sentencia C-369 de 2000, declaró inexecutable el segundo inciso del artículo 64 de la Ley 488 de 1998 y que para el efecto consideró que el Congreso había excedido sus facultades al limitar la posibilidad de que los contribuyentes que habían pagado un impuesto sin estar obligados, solicitaran la devolución de sus dineros a la Administración.

Dijo que, en consecuencia, el mayor impuesto declarado por el quinto bimestre del año 1997 no tenía causal legal, razón por la que ese pago devino en indebido. Que esa circunstancia llevó a que Asfaltadora Colombia Ltda. solicitara a la DIAN la devolución y/o compensación de la suma \$7.268.000, correspondiente al mayor impuesto declarado por ese bimestres, más \$4.872.000 como intereses de mora causados sobre las suma indebidamente recaudada.

Manifestó que mediante los actos administrativos demandados, la DIAN reconoció a favor de la demandante la suma \$7.268.000, pero que negó los intereses de mora solicitados.

Que, sin embargo, los intereses de mora solicitados eran procedentes porque solo así se recuperaría el poder adquisitivo de la suma de dinero de la que se vio privada injustamente por la indebida actuación de la Administración y los rendimientos dejados de percibir por la imposibilidad de disponer de esos recursos.

Agregó que de no reconocerse los intereses de mora reclamados por Asfaltadora Colombia Ltda., la DIAN se enriquecería sin justa causa, situación que daría lugar, además, a que se desconocieran los principios de equidad y justicia que rigen el sistema tributario.



2.2. Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que el pago en exceso o de lo no debido reclamado por la demandante devino como consecuencia de la sentencia C-369 de 2000, expedida por la Corte Constitucional, que declaró inexecutable el artículo 64 de la Ley 488 de 1998.

Que a pesar de que la DIAN reconoció del saldo a favor de la demandante, no eran procedentes los intereses de mora solicitados porque no se dieron los presupuestos del artículo 863 del ET porque la devolución se efectuó en la oportunidad establecida.

Advirtió que, contrario a lo señalado por la demandante, la actuación de la Administración no dio lugar a que se configurara un enriquecimiento sin causa a su favor.

2.3. La sentencia apelada

El Tribunal anuló parcialmente los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, ordenó pagar a favor de la demandante los intereses legales del 6 % sobre el saldo a favor reconocido por la DIAN.

Dijo que el procedimiento para solicitar y tramitar las devoluciones de los pagos de lo no debido es el mismo establecido para las devoluciones de saldos a favor reflejados en las declaraciones tributarias y que, en consecuencia, se rigen por lo previsto en los artículos 850 y siguientes del ET y en el Decreto 1000 de 1997.



Explicó que el artículo 863 del ET establece que los intereses corrientes se causan desde la fecha de presentación de la solicitud, hecha en debida forma y cuando el impuesto esté en discusión, hasta la fecha del acto administrativo o providencia que confíeme el saldo a favor. Que, por su parte, los intereses moratorios se causan desde la fecha del vencimiento del término previsto para devolver hasta que la Administración pague efectivamente el saldo a favor del contribuyente.

Sostuvo que, en el caso de la discusión, no se cumplieron los presupuestos previstos en el artículo 863 del ET para que se reconocieran intereses corrientes o de mora a favor de la demandante.

Advirtió que la demandante solicitó el reconocimiento de intereses de mora sobre el saldo a favor con fundamento en el artículo 165 de la Ley 223 de 1995. Que, sin embargo, al momento en que fue presentada la solicitud esa norma había sido derogada por la Ley 383 de 1997, razón por la que no podía ser invocada como sustento de esa petición.

Que a pesar de lo anterior, en el caso de la demandante era aplicable el criterio establecido por el Consejo de Estado en la sentencia 9 de julio de 2009, dictada en el proceso 15293, según el que para efectos de las devoluciones por pago de lo no debido son aplicables las reglas del Código Civil en materia de intereses. Que, así, debían reconocerse a favor de Asfaltadora Colombiana Ltda. intereses legales del 6 %, calculados así:



Valor pagado en exceso	Fecha de pago	Devolución	Meses transcurridos	Tasa	Total intereses
\$7.268.000	21/12/1997	22/05/2001	40	0,50%	\$1.453.600

2.4. El recurso de apelación

La DIAN apeló la sentencia.

Dijo que como bien lo decidió en el tribunal, no había lugar al pago de intereses legales o corrientes a favor de Asfaltadora Colombia Ltda. porque no se dieron los presupuestos establecidos en el artículo 863 del ET para su reconocimiento.

Que, sin embargo, no eran procedentes los intereses legales que ordenó reconocer porque las normas del Código Civil en las que se sustentó la providencia del Consejo de Estado citada en la sentencia impugnada, por ser de carácter general, no son aplicables en materia tributaria. Que para efectos fiscales existen normas especiales que regulan el pago de intereses.

Insistió en que la actuación de la Administración no dio lugar a que se configurara el enriquecimiento sin justa causa que alegó la demandante.

2.5. Alegatos de conclusión

2.5.1. De la parte demandada

La DIAN reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

Agregó que no había lugar al pago de los intereses legales del 6 % ordenados por el tribunal a favor de Asfaltadora de Colombia Ltda. porque no fueron solicitados de manera expresa en la demanda.



2.5.2. De la parte demandante

Asfaltadora Colombia Ltda. no presentó alegatos de conclusión.

2.6. concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, la Sala decide sobre la nulidad de la Resolución 02018 del 22 de mayo de 2001, mediante la que la Administración ordenó devolver un saldo a favor de Asfaltadora Colombia Ltda. y rechazó el reconocimiento de intereses de mora, y de la Resolución 0000 21 del 10 de mayo de 2001, que la confirmó.

En concreto, la Sala debe decidir si procede el pago de los intereses legales del 6 % anual, ordenados por el tribunal, sobre la suma que fue reconocida a favor de la demandante y devuelta por la DIAN.

3.1. Hechos probados

Para decidir se tienen como relevantes y ciertos los siguientes hechos:

1. El 21 de noviembre de 1997, Asfaltadora Colombia Ltda. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al quinto bimestre del año 1997, en la que registró un saldo a pagar de \$16.977.000¹.

¹ Folio 57 del C.P.

2. El 21 de diciembre de 1998 fue expedida la Ley 488, «*por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales*». El artículo 64 de la norma referida estableció:

Artículo 64. *Para los efectos de la aplicación del literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario y en relación con la mezcla asfáltica y las mezclas de concreto, no se consideran como incorporación, ni como transformación las realizadas con anterioridad a la vigencia de la presente Ley, al igual que aquellas que llegaren a ocurrir en los contratos que a la entrada en vigencia de la misma ya se encuentren perfeccionados o en ejecución, siempre y cuando el bien resultante haya sido construido o se encuentre en proceso de construcción, para uso de la Nación, las entidades territoriales, las empresas industriales y comerciales del Estado, las empresas descentralizadas del orden municipal, departamental y nacional, así como las concesiones de obras públicas y servicios públicos.*

Lo previsto en este artículo no será aplicable en relación con los impuestos sobre las ventas que hubieren sido cancelados con anterioridad a la fecha de vigencia de la presente Ley, los cuales no serán objeto de devolución o compensación.

3. El 20 de septiembre de 1999, Asfaltadora Colombia Ltda. corrigió la declaración de impuesto sobre las ventas correspondiente al quinto bimestre del año 1997, corrección mediante la que incrementó el saldo a pagar a \$17.100.000².
4. El 1º de febrero de 2000, mediante la Liquidación Oficial de Corrección 11064200000008, la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las

² Folio 59 del C.P.



ventas presenta por Asfaltadora Colombia Ltda. por el quinto bimestre del año 1997 y redujo el saldo a pagar a \$9.832.000³.

5. El 29 de marzo de 2000, la Corte Constitucional profirió la Sentencia C-369 que declaró inexecutable el inciso segundo del artículo 64 de la Ley 488 de 1998.
6. Con fundamento en la sentencia C-369 de 2000, el 9 de abril de 2001, Asfaltadora Colombia Ltda. solicitó a la DIAN la devolución y/o compensación de \$12.140.000, suma descompuesta así: \$7.268.000 como mayor impuesto a las ventas pagado en el quinto bimestre del año 1997 y \$4.872.000 como intereses de mora, causados desde el 21 de septiembre de 1999⁴.
7. El 22 de mayo de 2001, mediante la Resolución 2018, la DIAN reconoció a favor de Asfaltadora Colombia Ltda. la suma de \$7.268.000 y negó los intereses solicitados por valor de \$4.872.000⁵.
8. El 10 de mayo de 2002, mediante la Resolución 000021, la DIAN confirmó la Resolución 2018 del 22 de mayo de 2001⁶.

3.2. Del reconocimiento de los intereses sobre el saldo a favor por pago de lo no debido

³ Folio 45 del C.P.

⁴ Folio 52 del C.P.

⁵ Folio 27 del C.P.

⁶ Folios 3 al 10 del C.P.



El artículo 850 del ET⁷ establece que los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias pueden solicitar su devolución. Además, dispone que la DIAN debe devolver oportunamente a los contribuyentes los pagos en exceso o de lo no debido que se hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que sea el concepto del pago, siguiendo el procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.

La Sala, por su parte, ha señalado que el procedimiento para solicitar y tramitar las devoluciones de los pagos en exceso y de lo no debido es el previsto para los saldos a favor reflejados en las declaraciones tributarias y, por tanto, se debe atender lo dispuesto en los artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario y en el Decreto 1000 de 1997⁸.

El Decreto 1000 de 1997⁹, «*Por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de devoluciones y compensaciones y se dictan otras disposiciones*» establecía los requisitos generales de la solicitud, condiciones particulares para la devolución de algunos tributos en particular, los términos para formular las peticiones y el procedimiento para tales efectos.

El artículo 855 del ET¹⁰, vigente al momento en que la demandante formuló la petición de devolución del mayor valor registrado en la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre de año 1997, establecía que la DIAN debía devolver los saldos a favor en el término de los 30 días siguientes a la fecha de la solicitud presentada oportunamente y en debida forma.

⁷ ARTICULO 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá 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, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor. (...)

⁸ Ver: Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 13 de agosto De 2009. C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Radicación: 250002327000200401786 01 (16392) y del 28 de febrero de 2008, M.P.; Ligia López Díaz. Exp. 15924.

⁹ Derogado por el art. 27, Decreto 2277 de 2012.

¹⁰ ARTÍCULO 855 La Administración de Impuestos deberá devolver, previa las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma.



Por su parte, el artículo 863 del ET¹¹ establecía que cuando hubiera un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resultara un saldo a favor del contribuyente, solo se causaba intereses corrientes y moratorios en los siguientes casos:

Intereses corrientes, cuando se presentara la solicitud de devolución y estuviera en discusión el saldo a favor, desde la notificación del requerimiento especial o el acto que negaba la devolución, según el caso, hasta cuando se dictara el acto o la providencia que confirmara total o parcialmente el saldo.

Intereses de mora una vez vencido el plazo para efectuar la devolución sin que la Administración la hubiera ordenado, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

En el asunto que convoca la presente controversia, la demandante presentó la solicitud de devolución del mayor valor registrado en la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre de año 1997 el 9 de abril de 2001. La DIAN, por su parte, ordenó la devolución el 22 de mayo de 2001

¹¹ ARTÍCULO 863. Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos:

Se causan intereses corrientes, 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 del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.

Se causan intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

Lo dispuesto en este artículo sólo se aplicará a las solicitudes de devolución que se presenten a partir de la vigencia de esta ley.



mediante resolución 02018, es decir dentro de los 30 días previstos en el artículo 855 del ET.

En esas condiciones, la Sala considera que el pago de los \$7.268.000, además de no ser objeto de discusión, fue oportuno, en tanto que se realizó en el término de 30 días estipulado en el artículo 855 del ET para efectuar la devolución y, por tanto, no se generaron intereses de corrientes ni de mora sobre dicha suma.

Ahora bien, en la sentencia apelada se condenó a la DIAN a pagar intereses legales, con fundamento en el Código Civil ante el presunto vacío legislativo que existiría, pues el ET no regula los intereses que se deben reconocer en el período comprendido desde la fecha en que se pagó el impuesto hasta la fecha en que se negó la devolución. El tribunal se fundamentó en la sentencia del 9 de julio de 2009 (Expediente 15293), dictada por el Consejo de Estado.

Sea lo primero precisar que la sentencia del 9 de julio de 2009 no es aplicable a casos como el ahora estudiado porque los supuestos fácticos que se analizaron en esa sentencia, aunque tienen que ver con la devolución de impuestos, la controversia se suscitó originariamente por el reconocimiento del régimen de estabilidad tributaria y el restablecimiento del derecho derivado de ese reconocimiento, restablecimiento que se concretó en la devolución de impuestos.



Dado que fueron varios los pronunciamientos que profirió la Sección Cuarta sobre la procedencia de la devolución de los impuestos pagados en el período del régimen de estabilidad tributaria, pero disímiles las soluciones que se concretaron respecto del reconocimiento de intereses, la Sala, en sentencia del 4 de febrero de 2016¹², unificó el criterio respecto de los intereses que habían que reconocerse en los casos ya referidos y, por tanto, concluyó que lo procedente era reconocer los intereses derivados de una sentencia condenatoria.

Habida cuenta de que el asunto que ahora se analiza no es análogo al que se analizó en la sentencia del 9 de julio de 2009, no es procedente aplicar ese precedente a este caso particular, con mayor razón si esa sentencia ya fue objeto de rectificación.

De manera que, en casos como el ahora analizado la norma aplicable es el artículo 863 del ET que dispone el reconocimiento de intereses corrientes y moratorios, exclusivamente, pues así lo dispuso el legislador dentro de la libertad de configuración legislativa que le es propia. El Estatuto Tributario regula de manera íntegra el reconocimiento de intereses, razón por la que es innecesario acudir a otros ordenamientos como la legislación civil.

¹² CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrado sustanciador: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, cuatro (4) de febrero de dos mil dieciséis (2016). Radicación: 250002327000200900233 01. 250002327000200900235 01. 250002327000200900278 01. 250002327000200900275 01. (Acumulados). Número interno: 18551 – 18962 – 19045. DEMANDANTE: BANCO COLPATRIA RED MULTIBANCA COLPATRIA S.A. DEMANDADOS: U.A.E. DIAN



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

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, **NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ