



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

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D.C., veintiseis (26) de noviembre de dos mil quince (2015).

Radicación: 050012331000200506730 01
Número interno: 20021
Demandante: SEGUROS DE RIESGOS PROFESIONALES
SURAMERICANA S.A.
Demandado: MUNICIPIO DE MEDELLÍN
Asunto: Devolución - impuesto de industria y comercio

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 31 de octubre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por Seguros de Riesgos Profesionales Suramericana S.A., contra el municipio de Medellín, que negó las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES



El 27 de septiembre de 2004, la entonces Compañía Suramericana Administradora de Riesgos Profesionales y Seguros de Vida S.A. – SURATEP S.A., le solicitó a la Alcaldía de Medellín la devolución de \$824.332.377, correspondientes a las sumas pagadas con las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los periodos fiscales comprendidos entre el 1º de enero de 1996 y el 31 de diciembre del año 2002.

Mediante el oficio SRH-2870 del 15 de octubre de 2004, la Subsecretaría de Rentas Municipales de Medellín no accedió a lo solicitado, entre otras razones, por considerar que la devolución o compensación de los saldos a favor resultantes en las declaraciones tributarias, se debe solicitar dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar.

Contra el acto administrativo señalado, la sociedad interpuso el recurso de reconsideración, que fue resuelto desfavorablemente por la Resolución SH 17-46 del 11 de febrero de 2005.

LA DEMANDA

La demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó:

“PRIMERO.- Que ese Honorable Tribunal mediante el juicio respectivo proceda a declarar la nulidad, y por lo tanto a restablecer el derecho de mi representada, de la operación administrativa por medio de la cual la Administración Tributaria del Municipio de Medellín, Secretaría de Hacienda Municipal, negó la devolución de la suma de \$824.332.377.00 por concepto de Seguro de Riesgos profesionales ley



100 de 1.993 y Decreto 1295 de 1.994, sumas pagadas en su oportunidad a dicho municipio en forma equivocada por medio de las declaraciones de impuesto de industria y comercio y avisos por los periodos comprendidos entre el 1º de enero de 1.994 y el 31 de diciembre de 2002, y negó igualmente el pago de los correspondientes intereses de mora a partir del 27 de septiembre de 2.004 y hasta cuando se verifique la devolución, operación administrativa conformada por los siguientes actos administrativos:

a.- Oficio SRH-2870 de octubre 15 de 2004 de la Subsecretaría de Rentas de la Secretaría de Hacienda de Medellín, que deniega la solicitud de devolución.

b.- Resolución SH-17-46 de febrero 11 de 2005, notificada el 03 de marzo de 2005, por la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra el oficio anterior, confirmando la negativa y declarando agotada la vía gubernativa.

SEGUNDO.- Que en consecuencia ese Honorable Tribunal declare que la Sociedad que represento tiene derecho a la devolución de las sumas mencionadas, mas (sic) los intereses moratorios de ley desde el 27 de septiembre de 2.004 hasta cuando se verifique el pago del capital”.

Invocó como disposiciones violadas los artículos 48 y 49 de la Constitución Política; 111 de la Ley 788 de 2002; 2536 del Código Civil y 201 del Decreto 011 de la alcaldía de Medellín.

Concepto de la violación

Dijo que los artículos 48 y 49 de la Constitución Política establecen que la seguridad social es un servicio público obligatorio, y que los recursos de las



instituciones de seguridad social no pueden ser utilizados para fines diferentes a ella. Destacó que dentro de estos recursos se encuentran las primas de los seguros de pensiones, que no pueden ser gravadas.

Que las disposiciones constitucionales referidas fueron reglamentadas por la Ley 100 de 1993, que incluyó, como parte integrante de la seguridad social, la prestación del servicio de seguros de riesgos profesionales.

Explicó que ante la prohibición de destinar o utilizar los recursos de la seguridad social para fines ajenos a ésta, la ley no puede gravar tales recursos, pues no se trata de una exención. Por lo mismo, anotó que no es dable entender que las declaraciones tributarias presentadas hubiesen arrojado saldos a favor, pues en estas se incluyeron las primas por seguros de riesgos profesionales, que como se mencionó, no pueden ser gravadas.

Se refirió a la prescripción como institución de derecho sustancial, y señaló que el término para su ocurrencia, en el caso de los pagos de lo no debido, como el efectuado a la Administración por un tributo inexistente, está establecido por el artículo 2536 del Código Civil o, en su defecto, ante la prohibición constitucional referida, debe ser devuelto en cualquier tiempo.

Rechazó que el acto administrativo que negó la devolución indicara que la prohibición de gravar las primas recaudadas se refiere sólo a impuestos del orden nacional, que no se aplica para el impuesto de industria y comercio y que el término para solicitar la devolución está vencido.



Señaló que la Administración no objetó las cuantías entregadas equivocadamente al fisco, por lo que en el proceso está demostrado que la compañía pagó un impuesto inexistente sobre las primas de seguros de riesgos profesionales, que no pertenecen al asegurador, sino al sistema de seguridad social en riesgos profesionales.

Argumentó que los actos demandados están falsamente motivados porque el artículo 201 del Decreto 011 de la alcaldía de Medellín (no indicó el año de expedición), no es aplicable al presente caso, pues no se trata de la devolución de saldos a favor sino del pago de lo no debido. Destacó, además, que los actos demandados aplicaron indebidamente la sentencia C-1040 de 2003, relativa al artículo 111 de la Ley 788 de 2002, que limitó el alcance de los artículos 48 y 49 de la Constitución Política en materia de seguridad social en salud, pero no en otros ramos.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda.

Concluyó que la actora no recibe ingresos por concepto de Unidad de Pago por Capitación–UPC, pues si bien es una empresa del sector salud, sus ingresos están *“determinados por la prestación de servicios de salud, y no por cuotas de afiliación de la población asistida”*.

En cuanto a la seguridad social, manifestó que sobre ésta solo se aplican los impuestos de carácter nacional, sin que exista una prohibición de gravar las



primas recaudadas y retenidas por concepto de seguros de pensiones y “*previsionales*” con el impuesto de industria y comercio, por lo que tales conceptos no deben excluirse de la base gravable de este último tributo.

Expuso que el artículo 201 del Decreto 011 de 2004 estableció que el contribuyente debe solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor originados en las declaraciones privadas, dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, lo que no ocurrió en el presente caso.

Afirmó que de la sentencia de la Corte Constitucional C-1040 de 2003, relacionada con la constitucionalidad del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, se extrae que en el caso de las instituciones prestadoras de salud, de la base gravable del impuesto de industria y comercio son deducibles, a partir del año 2004, los ingresos provenientes del POS, pues en el fallo no se dijo que la decisión se aplicaría retroactivamente; además, que los ingresos provenientes de la prestación de servicios de salud recibidos por otras entidades, como las compañías de medicina prepagada y las compañías de seguros en salud, entre otras, siguen siendo gravados en su totalidad con el impuesto de industria y comercio.

Agregó que en razón de los efectos, a futuro, de la sentencia señalada, las declaraciones tributarias y los pagos efectuados bajo la vigencia del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, no podrán ser objeto, de corrección para disminuir el valor a pagar, ni de devolución de pagos de lo no debido, porque el sustento legal de los mismos estuvo vigente.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia negó las súplicas de la demanda.

Hizo un recuento histórico sobre las normas que regulan el impuesto de industria y comercio, y resaltó que la Constitución Política establece que la ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales sobre los tributos de propiedad de las entidades territoriales.

Que en el caso del impuesto de industria y comercio, la Ley 14 de 1983 estableció como hecho generador la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios, en la jurisdicción municipal; que el sujeto activo es la entidad territorial y el pasivo, las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que ejerzan dichas actividades, y que la base gravable está conformada por los ingresos brutos obtenidos en el año inmediatamente anterior.

Afirmó que el Consejo de Estado precisó que para recuperar pagos de lo no debido, es menester elevar la solicitud de corrección de la declaración tributaria, por lo que dicho trámite es obligatorio en el caso *sub-examine*.

Se refirió a las pruebas obrantes en el proceso y consideró que la actora no cumplió con las exigencias normativas y jurisprudenciales para lograr la devolución del pago solicitado, pues no se aplicó el artículo 589 del Estatuto



Tributario. Así mismo, precisó que las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas se presumen ciertas, por lo que no se puede hablar de un pago de lo no debido, máxime si no fueron corregidas en su oportunidad, de lo que se deriva que no hay actos administrativos en los que conste una suma a devolver.

Anotó que la demandante no elevó la solicitud de devolución en los términos establecidos por la normativa municipal, esto es, dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia de primera instancia.

Indicó que la sociedad está debidamente autorizada para la administración de seguros de riesgos profesionales, cuyos recursos pertenecen a la seguridad social y no pueden ser utilizados para fines diferentes a ésta, en los términos establecidos por los artículos 48 y 49 de la Constitución Política, por lo que ninguna autoridad puede establecer gravámenes que afecten tales recursos.

Reiteró que los aportes por riesgos profesionales, a cargo de los empleadores, son administrados por las sociedades aseguradoras de vida y no pueden ser gravados; que no se trata de un hecho sujeto a exención, sino de una prohibición de gravamen de rango constitucional.



Explicó que los errores en las declaraciones privadas, generados por la afectación de los recursos mencionados, no significan que la Administración pueda apropiarse de esos dineros por el transcurso del tiempo, en virtud de la prohibición establecida en la Constitución Política, toda vez que las entidades que administran los recursos del sistema de salud no son contribuyentes.

Alegó que el municipio demandado admitió que los aportes de los empleadores, para los riesgos profesionales, son recursos de la seguridad social, circunstancia establecida por la Constitución Política con anterioridad a la sentencia C-1040 de 2003.

Recabó que la norma aplicada por el municipio para negar la devolución, se refiere a los pagos en exceso y no a los dineros cuya apropiación está prohibida por la Constitución Política.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

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

La demandada no presentó alegatos de conclusión.

El Ministerio Público no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA



En los términos del recurso de apelación, la Sala decide la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la Secretaría de Hacienda del municipio de Medellín negó la solicitud de devolución de las sumas declaradas y pagadas por la sociedad actora por concepto del impuesto de industria y comercio de los años gravables comprendidos entre 1996 y 2002.

Para esto, debe determinar la naturaleza de los ingresos que conforman la base gravable registrada en las declaraciones tributarias presentadas por la actora por los periodos en discusión y precisar si era menester adelantar el procedimiento de corrección de las declaraciones para obtener la devolución de los pagos que realizó por concepto del impuesto de impuesto y comercio.

Marco general

El artículo 48 de la Constitución Política señaló que *“No se podrán destinar ni utilizar los recursos de la Seguridad Social para fines diferentes a ella”*.

Como desarrollo de la disposición aludida, la Ley 100 de 1993 en el artículo 8^o¹, dijo que el Sistema de Seguridad Social Integral es el conjunto de entidades públicas y privadas, así como de normas y procedimientos, conformado, entre otros, por los regímenes generales de riesgos profesionales, circunstancia corroborada por el artículo 1^o del Decreto 692 de

¹“Art. 8^o. Conformación del Sistema de Seguridad Social Integral. El Sistema de Seguridad Social Integral es el conjunto armónico de entidades públicas y privadas, normas y procedimientos y está conformado por los regímenes generales establecidos para pensiones, salud, riesgos profesionales y los servicios sociales complementarios que se definen en la presente ley”.



1992, al indicar que de dicho sistema hace parte el “*Sistema General de Riesgos Profesionales*”.

El Sistema General de Riesgos Profesionales, por su parte, consiste en el “...*conjunto de entidades públicas y privadas, normas y procedimientos, destinados a prevenir, proteger y atender a los trabajadores de los efectos de las enfermedades y los accidentes que puedan ocurrirles con ocasión o como consecuencias del trabajo que desarrollan*”². En el mismo sentido, se entiende por “*Riesgos Profesionales el accidente que se produce como consecuencia directa del trabajo o labor desempeñada, y la enfermedad que haya sido catalogada como profesional por el Gobierno Nacional*”³

En cuanto a las cotizaciones al Sistema General de Riesgos Profesionales, el artículo 16 del Decreto 1295 de 1994 estableció que los empleadores estaban obligados a realizarlas durante la vigencia de la relación laboral; asimismo, el artículo 17 *ibídem* indicó que la base de cotización es “...*la misma determinada para el Sistema General de Pensiones, establecida en los artículos 18 y 19 de la Ley 100 de 1993 y sus decretos reglamentarios*” y el artículo 19 señaló que las Administradoras de Riesgos Profesionales deben distribuir las cotizaciones en la forma allí prevista⁴.

² Artículo 1º del Decreto 1295 de 1994.

³ Artículo 8º del Decreto 1295 de 1994.

⁴ “Art. 19. *Distribución de las cotizaciones. La cotización al Sistema General de Riesgos Profesionales se distribuirá de la siguiente manera: a. El 94% para la cobertura de las contingencias derivadas de los riesgos profesionales, o para atender las prestaciones económicas y de salud previstas en este decreto, para el desarrollo de programas regulares de prevención y control de riesgos profesionales, de rehabilitación integral, y para la administración del sistema; b. El 5% administrados en forma autónoma por la entidad administradora de riesgos profesionales, para el desarrollo de programas, campañas y acciones de educación, prevención e investigación de los accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de los afiliados, que deben desarrollar, directamente o a través de*



Las anteriores consideraciones, que ahora se reiteran, fueron expuestas por la Sala⁵ para indicar que los aportes realizados a las Administradoras de Riesgos Profesionales cuentan con una destinación específica, cual es formar parte del Sistema Integral de Seguridad Social. Al respecto señaló que:

“Por lo expuesto, es claro que las cotizaciones o aportes efectuados a las administradoras de riesgos profesionales (ARP) forman parte del Sistema Integral de Seguridad Social y, por tanto, su destinación es restringida. Deben utilizarse, exclusivamente, para los efectos del sistema, tal como lo demanda el inciso 5º artículo 48 de la Constitución Política. En esa medida, tales aportes no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio porque no devienen de una actividad industrial, comercial o de servicios, sino que son recursos públicos destinados a cubrir los riesgos profesionales de los trabajadores”. (Se subraya).

Nótese, además, como la providencia es clara al afirmar que los aportes realizados a las administradoras de riesgos profesionales no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio pues, como se trata de recursos públicos pertenecientes al Sistema de Seguridad Social Integral, no se generan en desarrollo de actividades industriales, comerciales o de servicios propiamente dichas.

contrato, las entidades administradoras de riesgos profesionales, y c. El 1% para el Fondo de Riesgos Profesionales de que trata el artículo 94 de este decreto”.

⁵Sentencia 17973 del 13 de junio de 2013. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



En esa misma providencia se precisó que el impuesto de industria y comercio pagado sobre los aportes practicados por los empleadores, a título de cotizaciones al Sistema de Riesgos Profesionales, constituye un pago de lo no debido.

Para esto, explicó que con la entrada en vigencia de la Constitución de 1991 y de la Ley 100 de 1993, la seguridad social pasó de ser una simple función pública o servicio público, que a la luz de la Ley 14 de 1983 no estaba gravada con el impuesto de industria y comercio porque no se originaba en una actividad industrial, comercial o de servicios, a ser una actividad económica vinculada a la función social desarrollada por entes públicos y privados bajo la coordinación y control del Estado, por lo cual no era claro si los ingresos derivados de dicha actividad, al contar con un carácter mercantil, hacían parte o no de la base gravable del tributo anotado.

Que tal situación fue aclarada por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-1040 del 5 de noviembre de 2003, en la que se declaró parcialmente inexecutable el artículo 111 de la Ley 788 de 2002⁶, según el cual, una parte de los ingresos derivados de la unidad de pago por capitación UPC, estaría gravada con el impuesto de industria y comercio, al señalar que el cien por ciento de tales ingresos, percibidos por las entidades promotoras de salud E.P.S., y demás entidades integrantes del Sistema General de

⁶ La Ley 788 de 2002 entró en vigencia el 27 de diciembre del año de su promulgación, para los periodos 2003 y siguientes.



Seguridad Social en Salud, debe destinarse a las necesidades del servicio obligatorio de seguridad social en salud⁷. Sobre este punto, concluyó:

“Siguiendo la misma línea argumental de la Corte Constitucional, y tal como se dijo en el acápite anterior, la Sala reitera que las cotizaciones o aportes que los empleadores hacen al sistema general de riesgos profesionales, y que administran las administradoras de riesgos profesionales, tienen destinación específica y, por lo mismo, no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

En esa medida, los contribuyentes que liquidaron el impuesto de industria y comercio sobre los ingresos destinados al sistema general de riesgos profesionales antes de que se promulgara la Ley 788 de 2002, sí incurrieron en un pago de lo no debido porque cuando liquidaron el impuesto no existía un título o fuente de donde emanara la obligación de liquidar el impuesto de industria y comercio sobre tales ingresos. Además, para la Sala, los contribuyentes, como responsables del impuesto, como las entidades territoriales, como sujetos activos, con fundamento en la nueva noción de servicio público que se adoptó en la Carta Política de 1991 y en la reforma que se hizo al sistema general de seguridad social, interpretaron equivocadamente que la ley 14 de 1983 era la fuente de la cual dimanaba la obligación tributaria. Ese errado convencimiento los indujo a liquidar, pagar o exigir el pago del impuesto de industria y comercio sobre ingresos que tenían destinación específica y, por tanto, a pagar más impuestos de los que realmente debían. Por lo tanto, sí se configuró el pago de lo no debido y, por ende, el derecho a solicitar la devolución de lo que se pagó por concepto de impuestos, siempre que la situación jurídica del contribuyente no se encuentre consolidada, esto es, siempre que no haya prescrito el derecho a pedir la devolución”. (Se subraya).

⁷ Cabe anotar que la Corte aclaró que las empresas promotoras de salud, al realizar otro tipo de actividades carácter industrial, comercial o de servicios, pueden ser sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio.



Así las cosas, los pagos del impuesto de industria y comercio realizados sobre los ingresos destinados al Sistema General de Riesgos Profesionales, antes de la vigencia de la Ley 788 de 2002, constituyen pagos de lo no debido, pues no existía causa legal que los soportara, lo que no ocurre con los efectuados con posterioridad a la mencionada ley 788 de 2002, pues, en ese caso, dicha disposición constituía la causa legal que los justificaba, pero con ocasión de la Sentencia C-1040 de 2003⁸ se hizo procedente su devolución, siempre que la situación jurídica no estuviera consolidada por la prescripción del derecho para pedirla.

Para el caso de los pagos de lo no debido y de los pagos en exceso, la Sala⁹ ha considerado que su devolución debe pedirse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil, que antes de la expedición de la Ley 791 de 2002 era de diez años (plazo aplicable al presente caso) y a partir de su promulgación pasó a ser de cinco años. Esto, por cuanto el Decreto 1000 de 1997 en los artículos 11¹⁰ y 21¹¹, dispuso que las solicitudes de devolución o compensación por los

⁸ Los efectos de la sentencia son hacia futuro, porque la Corte Constitucional no estableció un momento diferente.

⁹ Sentencia del 16 de julio de 2009, expediente 16655, Consejera Ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁰ “Art. 11. Término para solicitar la devolución de los pagos en exceso. Las solicitudes devolución o compensación por pagos en exceso, deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil. Para el trámite de estas solicitudes, en los aspectos no regulados especialmente, se aplicará el mismo procedimiento establecido para la devolución de los saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias. En todo caso, el término para resolver la solicitud, será el establecido en el artículo 855 del Estatuto Tributario”.

¹¹ “Art. 21. Término para solicitar y efectuar la devolución de pagos de lo no debido. Habrá lugar a la



conceptos referidos, “*deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil*”.

Ahora bien, en cuanto a la forma en que se debe restablecer el derecho, en la sentencia que se viene reiterando se dijo que lo procedente era ordenar la devolución y reconocer intereses legales del 6% e intereses corrientes del estatuto Tributario. En esta oportunidad la Sala decide no otorgar los intereses legales del 6% por las razones que pasan a exponerse y que ya fueron adoptadas en la sentencia 20122 de la fecha¹².

Caso particular

A partir de las anteriores consideraciones y para el caso particular, la Sala observa que según las declaraciones tributarias obrantes en el proceso¹³ y el certificado del revisor fiscal¹⁴ que señaló¹⁵: “*La sociedad incluyó dentro de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio de la Ciudad de Medellín por concepto de Primas por Cotizaciones al Sistema de Riesgos Profesionales y liquidó como impuesto por pagar (...)*”, la sociedad demandante pagó los siguientes valores durante los periodos en discusión:

devolución o compensación de los pagos efectuados a favor de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento, para lo cual deberá presentarse solicitud ante la Administración de Impuestos y Aduanas donde se efectuó el pago, dentro del término establecido en el artículo 11 del presente Decreto. La Administración para resolver la solicitud contará con el término establecido en el mismo artículo”.

¹² Constructora Conconcreto S.A. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

¹³ Visibles de folio 60 a folio 68 del C.P.

¹⁴ Visible en el folio 17 del cuaderno principal.

¹⁵ Visible en el folio 17 del cuaderno principal.

Año gravable	Base gravable declarada	Concepto	Impuesto a cargo declarado	Fecha de presentación
1996	\$7.997.058.000	" <i>Primas retenidas</i> " casilla 31 de la declaración	\$46.003.858	6 de mayo de 1997
1997	\$12.699.295.362	" <i>Primas retenidas</i> " casilla 26 de la declaración	\$73.307.629	16 de mayo de 1998
1998	\$17.811.080.000	" <i>Seguros (Administración de riesgos profesionales)</i> " casilla 21 de la declaración	\$102.809.000	15 de mayo de 1999
1999	\$19.995.459.000	" <i>Seguros (Administración de riesgos profesionales)</i> " casilla 21 de la declaración	\$115.406.000	17 de mayo de 2000
2000	\$24.767.794.000	" <i>Seguros (Admón de riesgos profesionales)</i> " casilla 21 de la declaración	\$142.886.000	30 de abril de 2001
2001	\$28.078.713.000	" <i>Seguros (Admón de riesgos profesionales)</i> " casilla 21 de la declaración	\$161.963.000	30 de abril de 2002
2002	\$31.550.761.000		\$181.958.181	No obra la declaración en el expediente
Total impuesto declarado y pagado			\$824.333.668	

Sobre los pagos referidos es menester precisar los siguientes puntos: i) si bien en las declaraciones de los periodos 1996 y 1997 se indicó el concepto "*Primas retenidas*", el certificado del revisor fiscal aclaró que se trataba de Primas por Cotizaciones al Sistema de Riesgos Profesionales y; ii) para el



caso del año gravable 2002, a pesar de que la declaración del impuesto no obra en el expediente, según el certificado de revisor fiscal referido, la sociedad demandante liquidó un impuesto a cargo por la suma de \$181.958.181, por concepto de primas por cotizaciones al Sistema de Riesgos Profesionales, certificado que en los términos del artículo 777 del Estatuto Tributario constituye una prueba contable suficiente, que no fue objetada por la Administración.

Ahora bien, el 27 de septiembre de 2004 el contribuyente solicitó la devolución de la suma de \$824.332.377¹⁶, correspondiente a las cifras señaladas, devolución que fue negada por la Administración¹⁷ porque el artículo 201 del Acuerdo 021 de 2004¹⁸ señaló que los contribuyentes de los impuestos administrados por el municipio podrán solicitar los saldos a favor originados en las declaraciones tributarias, dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar.

¹⁶ Visible en los folios 10 a 16 del C.P.

¹⁷ Visible en los folios 18 y 19 del C. P.

¹⁸“Devoluciones Art. 201.- Definición. Los contribuyentes de los impuestos administrados por la Subsecretaría de Rentas Municipales, podrán solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor originados por la declaración privada, cuando esté firmada por contador público o revisor fiscal, cualquiera sea el impuesto liquidado, siempre y cuando informe llevar libros de contabilidad, se haya dado por presentada la declaración privada y previo cumplimiento a los siguientes requisitos. A) Solicitud escrita firmada por el contribuyente, representante legal o apoderado, ante el Subsecretario (a) de Rentas, dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar en tiempo oportuno o extemporáneo (...).”



Contra el acto administrativo señalado, el contribuyente presentó el recurso de reconsideración¹⁹, resuelto desfavorablemente por el municipio demandado²⁰.

De los hechos anotados se extrae que los pagos realizados por la actora, por concepto de las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los periodos en discusión, corresponden a ingresos derivados de las cotizaciones al Sistema de Riesgos Profesionales que, como se mencionó, son recursos públicos destinados a cubrir los riesgos profesionales de los trabajadores, ingresos que no hacen parte de la base gravable del tributo y que, por lo tanto, constituyen pagos de lo no debido, esto es, sin fundamento legal para hacer exigible su cumplimiento²¹, por lo que la sociedad tiene el derecho a solicitar su devolución.

Así mismo, la solicitud de devolución presentada el 27 de septiembre de 2004 es oportuna, pues fue presentada dentro de los diez años fijados como término de prescripción de la acción ejecutiva en el artículo 2536 del Código Civil, vigente en el momento de la presentación y pago de las declaraciones discutidas, razón por la que se ordenará su devolución.

Se dijo en la sentencia 20122 de la fecha:

¹⁹ Visible en los folios 20 y 21 del C. P.

²⁰ Visible en los folios 23 a 25 del C. P.

²¹ Artículo 21 del Decreto Reglamentario 1000 de 1997.

“En lo que tiene que ver con el **restablecimiento del derecho por la devolución de pagos de lo no debido**, o lo que es lo mismo, su reparación, la fijó el legislador dentro de la libertad de configuración legislativa que le es propia, en los siguientes términos:

“Art. 863.- Intereses a favor del contribuyente. Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resultare 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 causarán 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”. (Se subraya).

Es decir, la reparación, en lo que compete a la obligación dineraria propiamente dicha, que subyace en la pretensión de devolución del pago de lo no debido a favor de la sociedad demandante, está fijada en forma clara por el legislador en el artículo 863 citado, lo que impone estarse a lo que dispone dicha norma.

Aplicando esta norma al caso concreto, se tiene que, de acuerdo con los incisos primero y segundo del artículo 863 del Estatuto Tributario, en

*concordancia con los artículos 850 y 855 ibídem, **la devolución del pago en exceso o de lo no debido genera intereses corrientes y de mora.***

*Los intereses **corrientes** se causan desde la fecha de la notificación del acto administrativo que negó la devolución, hasta la notificación del acto que confirma total o parcialmente el derecho a la devolución, y en caso de ser sometido a control de legalidad ante la jurisdicción, hasta la notificación de la providencia que reconozca el derecho de devolución²².*

Entonces, el derecho a recibir intereses corrientes por una suma pagada en exceso o no debida a la administración tributaria se oficializa cuando dicha circunstancia –la del pago en exceso o de lo no debido-, es reconocida mediante un acto administrativo o providencia judicial ejecutoriados, producto de una discusión previa.

*Los **intereses de mora** se causan desde el vencimiento del término para devolver la suma pagada en exceso o no debida, hasta la fecha del pago, porque por su naturaleza sancionatoria, se generan desde que la administración se encuentra en mora en la devolución del dinero, esto es, desde que la obligación se hace exigible, lo que ocurre, cuando el caso está en sede jurisdiccional, desde la ejecutoria de la sentencia que declara el pago en exceso o de lo no debido.*

²² Consejo de Estado, sentencia del 13 de junio de 2013, radicado 17973, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en la sentencia del 12 de diciembre de 2014, radicado No. 20000, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y en la sentencia del 12 de diciembre de 2014, radicado No. 19292, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

La Sala, en oportunidad anterior precisó que en la devolución de pagos en exceso o de lo no debido “se causarán intereses de mora a partir de que la obligación sea exigible”, exigibilidad que para el caso de que se anule el acto administrativo que rechaza la devolución, como es este, se presenta “a partir del día siguiente de la ejecutoria de la sentencia que declaró nulo el acto que negó la devolución”²³.

Igualmente, afirmó que para pagos de lo no debido los intereses de mora no concurren con otros intereses, pues tienen carácter punitivo y resarcitorio, dado que “representan la indemnización de perjuicios por la mora” en la que se incurre cuando la obligación de devolución se torna exigible, esto es, con la ejecutoria de la sentencia que anula el acto que niega la devolución²⁴.

Y concluyó que cuando la Administración rechaza la solicitud de devolución de pago de lo no debido y se demandan los actos de rechazo, se causan intereses corrientes desde la notificación del acto que niega la devolución hasta la ejecutoria de la sentencia que anula tales actos. Y se causan intereses de mora, a partir del día siguiente a la ejecutoria del mismo fallo²⁵.

Con base en las anteriores precisiones, en el caso concreto la Sala ordenará a la parte demandada devolver a la sociedad SEGUROS DE RIESGOS

²³ *Ibídem.*

²⁴ *Ibídem.*

²⁵ Cfr. la sentencia del 12 de diciembre de 2014, radicado No. 20000, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



PROFESIONALES la suma de \$824.332.377, que corresponde a la suma pagada por concepto del impuesto de industria y comercio pagado al presentar las declaraciones correspondientes a los periodos gravables de los años 1996 a 2002, con los intereses corrientes a la tasa señalada en el artículo 864 del Estatuto Tributario, desde 15 de octubre de 2004, (fecha de notificación del acto que rechazó la devolución) hasta la ejecutoria de esta providencia e intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de esta sentencia hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, también a la tasa prevista en el artículo 864 del Estatuto Tributario.

En este orden de ideas, lo procedente es revocar la sentencia apelada y, en su lugar, declarar la nulidad de los actos administrativos demandados.

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia del 31 de octubre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, objeto de apelación. En su lugar, **ANÚLANSE** el oficio SRH-2870 del 15 de octubre de 2004, expedido por la Subsecretaría de Rentas Municipales de Medellín y la Resolución SH 17-46 del 11 de febrero de 2005, confirmatoria del anterior.



A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** a la entidad demandada devolver a la actora la suma de \$824.332.377, con los intereses corrientes a la tasa señalada en el artículo 864 del Estatuto Tributario, desde 15 de octubre de 2004, (fecha de notificación del acto que rechazó la devolución) hasta la ejecutoria de esta providencia, e intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de esta sentencia hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, también a la tasa prevista en el artículo 864 del Estatuto Tributario.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, cúmplase y devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ