



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C., Trece (13) de junio de dos mil trece (2013)

Radicación: 250002327000200800058 01
No. Interno: 17973
Demandante: SEGUROS DE VIDA COLPATRIA S.A.
Demandado: BOGOTÁ DISTRITO CAPITAL

F A L L O

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia del 3 de septiembre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 28 de septiembre de 2006, la parte actora presentó, ante el Distrito Capital de Bogotá, la solicitud de devolución del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros que liquidó y pagó sobre los aportes efectuados por los empleadores como cotizaciones para la Administración de Riesgos Profesionales, en las declaraciones presentadas durante los 6 bimestres correspondientes a los años los periodos 1997 a 2002.

- El 27 de noviembre de 2006, la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario de la Dirección Distrital del Impuestos de Bogotá, mediante la Resolución DDI 71249, negó la solicitud de devolución presentada.

- El 25 de octubre 2007, la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital del Impuestos de Bogotá, previa interposición del recurso de reconsideración, mediante la Resolución DDI 078019, confirmó el acto administrativo impugnado.

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

Seguros de Vida COLPATRIA S.A., mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“Suplico al Honorable Tribunal que, previos los trámites jurisdiccionales y la revisión de las pruebas que reposan en el expediente, la verificación de los hechos narrados, el análisis de las argumentaciones de Derecho y las normas que se señalan quebrantadas, de los documentos y pruebas que se anexan a esta demanda y las que se solicitan, adelante anunciadas, y las que reposan en los antecedentes administrativos, anule la totalidad de las actuación administrativa demandada y restablezca en su derecho a mi representada, ordenando al Distrito la devolución de la suma objeto del derecho de petición (\$1.054.279.000) junto con los intereses

moratorios correspondientes, tasados desde la fecha en que improcedentemente se negó la devolución de las sumas.”

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 4, 29, 48 inciso 4º, 95 numeral 9º y 228
- Decreto 807 de 1993: artículos 20, 34-1 y 147
- Estatuto Tributario Nacional: artículos 589, 594-2 y 683
- Código Contencioso Administrativo: artículos 3, 35 y 84 inciso 4º del
- Ley 100 de 1993: artículos 8º, 9º y 139
- Decreto 692 de 1994: artículo 1
- Decreto 1295 de 1994: artículos 1, 19 y 83
- Código Civil, artículo 669
- Ley 789 de 2002, artículo 50.

En síntesis, las causales de nulidad propuestas por la parte actora son las siguientes:

A. Procedencia de la devolución por pago de lo no debido.

Dijo que la Administración no resolvió favorablemente la solicitud de devolución del impuesto de Industria y Comercio que propuso, porque la demandante no corrigió, previamente, las declaraciones privadas en las que liquidó el impuesto solicitado en devolución.

Que, por lo tanto, los actos administrativos demandados eran nulos por indebida aplicación de los artículos 20 y 147 del Decreto 807 de 1993 y 589 del E.T., normas que regulaban la corrección de los denuncios rentísticos privados por errores imputables al contribuyente.

Que, en el caso concreto, la solicitud de devolución no se derivó de ningún error imputable al contribuyente, sino a raíz de que la Corte Constitucional dictó la sentencia C-1040 del 5 de noviembre de 2003¹, mediante la que declaró la inexecutable de ciertos apartes del artículo 111 de la ley 788 de 2002, que gravaban con el impuesto de industria y comercio parte de la unidad de pago por capitación, siendo que los recursos que conforman esa unidad sólo podían ser destinados a la salud y no al pago de ese impuesto.

Que, por lo anterior, a la fecha en que se dictó la sentencia C-1040, así hubiese querido corregir las declaraciones, el término de dos años previsto en el artículo 580 del E.T., para tal efecto, ya había transcurrido.

Alegó que los actos administrativos eran nulos por falta de aplicación de los artículos 4, 95 [9] y 228 de la Constitución Política y 638 del E.T., que regulan el principio de justicia tributaria.

Puso de presente que la doctrina judicial del Consejo de Estado, en casos análogos al analizado, habría dicho que es procedente la devolución y sin necesidad de corregir las declaraciones tributarias. Citó varias sentencias.

¹ El fallo se aprobó el 5 de noviembre de 2003, pero se comunicó el 14 de enero de 2004. El Edicto se fijó el 14 de enero de 2004 y se desfijó el 16 de enero de ese mismo año.

B. No existe una causa jurídica para el pago efectuado objeto de la petición. Falta de motivación

Señaló que la Administración no motivó los actos administrativos demandados, pues se limitó a despachar desfavorablemente la solicitud de devolución por razones de orden procesal, y omitió analizar el asunto de fondo. Que, por tanto, violó el derecho de defensa y al debido proceso pues le cercenó la posibilidad de controvertir el derecho a la devolución.

Explicó que, de conformidad con el inciso 5º del artículo 48 de la Constitución Política, no se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella.

Que, por tanto, tales recursos no se pueden afectar con el pago de impuestos, tal como lo ha reiterado la doctrina judicial de la Corte Constitucional.

Afirmó que los aportes de las ARP hacen parte del sistema general de la Seguridad Social y, por ende, se supeditan al artículo 48 de la Constitución Política.

Dijo que las instituciones públicas o privadas autorizadas para la Administración de Riesgos Profesionales forman parte del Sistema General de Seguridad Social Integral, por mandato expreso del artículo 8º de la Ley 100 de 1993, en concordancia con los artículos 1º del Decreto 692 de 1994 y 1º del Decreto 1295 de 1994.

Sostuvo que si las normas citadas prohíben a las instituciones pertenecientes al sistema de seguridad social destinar los recursos que captan para fines

ajenos a la propia seguridad social, no puede predicarse que esos recursos son de su propiedad.

Que, por eso, el artículo 19 de Decreto 1295 de 1994, reglamentario del artículo 139 de la Ley 100 de 1993, estableció el destino que las compañías administradoras de riesgos profesionales debía darle a los aportes parafiscales.

Añadió que el Consejo de Estado, en cierta providencia de la que transcribió los apartes pertinentes, decidió que el Instituto de Seguros Sociales (ISS) tenía derecho a no incluir dentro de la base gravable del ICA los aportes por ARP, por no constituir ingresos propios. Que, por tanto, esos recursos debían recibir el mismo tratamiento cuando sean administrados por una entidad privada, como era su caso.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital se opuso a las pretensiones de la demanda. Transcribió apartes de la sentencia C-1040 de 2003, expedida por la Corte Constitucional, para señalar que los recursos que hacen parte del sistema integral de seguridad social no están sujetos al impuesto de industria y comercio.

Luego, sostuvo que los efectos de las providencias de la Corte Constitucional solamente pueden ser fijados por ella misma, en virtud del mandato expreso de artículo 241 de la Constitución Política. Que, por tanto, y en razón a que en la sentencia citada no se dijo nada sobre el particular, era aplicable lo previsto en el artículo 45 de la Ley 270 de 2006, que señala que los efectos de

las sentencias proferidas por esa corporación rigen hacia futuro, salvo que la misma disponga otra cosa.

Que, por lo dicho, las actuaciones administrativas tributarias que desplegó el Distrito Capital desde la entrada en vigencia del artículo 111 de la Ley 788 de 2002 y hasta la ejecutoria de la sentencia C-1040 del 5 de noviembre de 2003, eran válidas. Que, por lo mismo, las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por los contribuyentes en vigencia de esa norma, no podían ser objeto de corrección, ni podían ser objeto de devolución los impuestos pagados.

De otra parte, alegó que, según la doctrina judicial del Consejo de Estado, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 66 del C.C.A., la declaratoria de inexecutable de la norma en que se funda un acto administrativo no producía la nulidad del mismo sino la pérdida de la ejecutoria. Que, consecuente con lo anterior, las actuaciones originadas en vigencia del artículo 111 de la Ley 788 de 2002 eran válidas y, por lo mismo, no había lugar a que fueran revocadas por la Administración.

Explicó que, el Decreto 271 de 2002 dispuso que los recursos de las Unidades de Pago por Captación no están sujetos a retención en la fuente, pero no porque estuvieran exentos del ICA sino para no obstaculizar el procedimiento del pago anticipado del impuesto.

Que, como el concepto de UPC, en principio, sólo cubre los ingresos obtenidos por las Empresas Promotoras de Salud y las Administradoras del Régimen subsidiado, sólo ellas estaban excluidas de esa obligación, lo que excluía los aportes efectuados a las ARP.

Por último, dijo que el Decreto Distrital 499 de 1999 reglamentó, en los artículos 9 a 11, los requisitos que deben cumplir las solicitudes de devolución. Que, por su parte, el artículo 174 del Decreto Distrital 807 de 1993 dispuso que tales solicitudes debían presentarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o de la fecha en que se pagó el impuesto. Y que cuando se modificara el saldo a favor mediante liquidación oficial de revisión, ese saldo sólo podía solicitarse dentro de los dos años siguientes a la ejecutoria de la liquidación oficial.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección B, denegó las pretensiones de la demanda.

Señaló que el problema jurídico a resolver se contraía a establecer si era procedente la devolución de la suma solicitada por la parte actora, pagada por concepto del impuesto de Industria y Comercio, por pago de lo no debido y si hubo falta de motivación en los actos acusados.

Sobre la falta de motivación, luego de transcribir los considerandos de los actos administrativos demandados, concluyó que estaban motivados.

En relación con la solicitud de devolución, sostuvo que era improcedente.

Dijo que el constituyente estableció los principios de legalidad, certeza, irretroactividad, equidad, eficiencia y progresividad con arreglo a los cuales debía regularse el sistema tributario [artículos 338 y 362 de la Constitución Política].

Puso de presente que la sentencia C-1040 del 5 de noviembre de 2003 declaró inexecutable las expresiones “*en el porcentaje de la Unidad de Pago por Captación, UPC, destinado obligatoriamente a la prestación del servicio de salud*” y “*Este porcentaje será para estos efectos, del ochenta por ciento (80%) en el régimen contributivo y del 80% en el régimen subsidiado.*”

Sostuvo que, como por regla general, los efectos de los fallos de inexecutable de la Corte Constitucional son hacia futuro, a menos que en la sentencia se señale lo contrario, tal como lo prevé el artículo 45 de la Ley 270 de 1996, la declaratoria de inexecutable contenida en la sentencia C-1040 de 2003 rigió a partir de su notificación, que tuvo lugar el 14 de enero de 2004, y que sólo desde entonces, los recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud no podían ser objeto de ningún gravamen. En consecuencia, denegó las pretensiones de la demanda.

EL RECURSO DE APELACIÓN.

La parte actora interpuso recurso de apelación contra la sentencia del *a quo*. Dijo que la situación que dio lugar a la decisión impugnada era idéntica a la resuelta por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en providencia del 16 mayo de 2007, que negó las pretensiones de la demanda y que luego fue revocada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado mediante proveído del 16 de junio de 2009, dentro del expediente 16655 en la que se ordenó la devolución del ICA liquidado sin causa legal sobre los recursos de la Unidad de Pago por Captación percibido por una EPS.

Dijo, además que, el Tribunal no se refirió expresamente a la argumentación expuesta en la demanda. Que, por ejemplo, no indicó por qué razón no

procedía la devolución por pago de lo no debido y tampoco se refirió a la ausencia de causa jurídica del pago de las sumas solicitadas en devolución.

Puso de presente que la Sección Cuarta del Consejo de Estado, mediante sentencia del 11 de noviembre de 2009, expedida dentro proceso 16567, aclaró que para devolver mayores valores retenidos por concepto del ICA, no era necesario corregir las declaraciones privadas como lo exige el artículo 20 del Decreto 807 de 1993.

De igual modo, señaló que mediante providencia de la misma corporación, proferida dentro del proceso 171224 el 4 de diciembre de 2009, el Consejo de Estado habría afirmado que los recursos institucionales de la seguridad social no pueden ser gravados con el impuesto de industria y comercio.

Por último, sobre el término de prescripción de la solicitud de devolución por pago de lo no debido, se remitió al fallo del 19 de noviembre de 2004, proferido de igual modo por esta corporación en el proceso 11604, en el que se habría señalado que dichas solicitudes deben presentarse en el término de prescripción de la acción ejecutiva establecida en el artículo 2536 del Código Civil.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **Distrito Capital** explicó los elementos del Impuesto de Industria y Comercio e hizo referencia a algunas normas del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

La parte actora reiteró los argumentos expuestos con ocasión del recurso de apelación. Señaló que conforme con la doctrina judicial del Consejo de

Estado, al resolver las solicitudes devolución, debe primar el derecho sustancial sobre el formal y el espíritu de justicia.

Que, de igual forma, sí se configuró el pago de lo no debido del impuesto de industria y comercio liquidado sobre los recursos de la seguridad social, incluso respecto de las sumas pagadas antes de la sentencia C-1040 de 2003, porque es la Constitución la que prohíbe destinar los recursos de la seguridad social en salud a fines distintos al sistema. Y que, para el efecto, no se requiere corregir las declaraciones privadas.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara la sentencia apelada. Dijo que en la sentencia C-1040 de 2003, la Corte Constitucional no examinó si los recursos que manejaban las administradoras de riesgos profesionales (ARP), provenientes de los aportes que reciben de los empleadores, no podían ser objeto de gravamen, pues la norma demandada no se refería a ellos. Que, por tanto, no era correcto inferir que a partir del mencionado fallo, los ingresos que reciben las ARP por concepto de aportes, no se pueden gravar.

CONSIDERACIONES DE LA SALA.

En los términos del recurso de apelación, la Sala decidirá si son nulas las Resoluciones DDI 71249 del 27 de noviembre de 2006 y DDI 07819 del 25 de octubre de 2007, mediante las que el Distrito Capital resolvió de manera desfavorable la solicitud de devolución del impuesto de industria y comercio que la parte actora liquidó sobre los aportes para los riesgos profesionales.

Concretamente, la Sala resolverá: *i)* si las administradoras de riesgos profesionales (ARP) pertenecen al sistema de seguridad social y, por tanto, si los aportes que hacen los empleadores a esas administradoras están sometidos a la restricción prevista en el artículo 48 de la Carta Política. Dado que la Sala anticipa una respuesta afirmativa al primer planteamiento hecho, resolverá *ii)* si se puede tener como pago de lo no debido el impuesto de industria y comercio liquidado sobre los aportes hechos a la ARP en los denuncios privados, y, *(iii)* si para su devolución, era indispensable que se corrigieran tales denuncios privados. Precisado lo anterior, *(iv)* se resolverá el problema jurídico del caso concreto, consiste en si era procedente la devolución del impuesto pagado y el reconocimiento de los intereses moratorios como lo pretendió la empresa demandante

1. De las cotizaciones efectuadas a las Administradoras de Riesgos Profesionales.

El artículo 48 de la Constitución Política dispone:

“ARTÍCULO 48. La Seguridad Social es un servicio público de carácter obligatorio que se prestará bajo la dirección, coordinación y control del Estado, en sujeción a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad, en los términos que establezca la Ley.

(...)

No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella.

(...)” (negrilla fuera de texto)

El artículo 8 de la Ley 100 de 1993 define el Sistema de Seguridad Social Integral así:

“ARTÍCULO 8º. 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.” (negrilla fuera de texto).

Conforme con el artículo 1º de Decreto 692 de 1992, el Sistema de Seguridad Social Integral está conformado así:

“ARTICULO 1o. SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL. El Sistema de Seguridad Social Integral, está conformado por:

- El Sistema General de Pensiones
- El Sistema de Seguridad Social en salud
- **El Sistema General de Riesgos Profesionales.**

(...)” (negrilla fuera de texto)

El sistema General de Riesgos Profesionales, de conformidad con el artículo 1º del Decreto 1295 de 1994, se define en los siguientes términos:

“ARTICULO 1o. DEFINICIÓN. El Sistema General de Riesgos Profesionales es 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.

El Sistema General de Riesgos Profesionales establecido en este decreto forma parte del Sistema de Seguridad Social Integral, establecido por la Ley 100 de 1993.

Las disposiciones vigentes de salud ocupacional relacionadas con la prevención de los accidentes trabajo y enfermedades profesionales y el mejoramiento de las condiciones de trabajo, con las modificaciones previstas en este decreto, hacen parte integrante del Sistema General de Riesgos Profesionales.” (negrilla fuera de texto)

De conformidad con el artículo 8 del Decreto 1295 de 1994 “Son 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.” Por eso, el artículo 18 ibídem impone la obligación a los empleadores de cotizar² al Sistema General de Riesgos Profesionales durante la vigencia de la relación laboral.

Las Administradoras de Riesgos profesionales, por su parte deben destinar los aportes que hacen los empleadores al Sistema General de riesgos profesionales, tal y como lo disponen los artículos 19 y 83 del Decreto 1265 de 1994, así:

“ARTÍCULO 19. Distribución de las cotizaciones. La cotización para el 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% administrado 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 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.”

ARTÍCULO 83. Garantía a las prestaciones económicas reconocidas por este decreto.

Sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones a cargo de los reaseguradores, la Nación, a través del Fondo de Garantías de Instituciones Financieras -FOGAFIN-, garantiza el pago de las pensiones en caso de menoscabo patrimonial o suspensiones de pago de la entidad administradora de riesgos profesionales de acuerdo con la reglamentación que para tal efecto se expida.

² De conformidad con el artículo 17 del Decreto 1295 de 1994, la base para calcular las cotizaciones del Sistema General de Riesgos Profesionales, 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.

El Fondo de Garantías de Instituciones Financieras señalará las primas correspondientes a esta garantía y su costo será asumido por las entidades administradoras de riesgos profesionales. En todo caso las administradoras de riesgos profesionales responderán en primera instancia con sus propios recursos.

Para todos los efectos, los aportes al Sistema General de Riesgos Profesionales tienen el carácter de dineros públicos.”

La Corte Constitucional, en relación con el Sistema de Riesgos Profesionales y, en particular, sobre su finalidad, ha dicho:

“Actualmente la Ley con el propósito de proteger a los trabajadores de las contingencias o daños que sufran como consecuencia de la relación laboral, ha impuesto la obligación a los empleadores de trasladar ese riesgo a entidades especializadas en su administración, mediando una cotización a cargo exclusivamente del empleador^[22] y ha determinado claramente las prestaciones a las que tendrán derecho los trabajadores que se vean afectados por una contingencia de origen profesional^[23].

En ese orden de ideas las entidades Administradoras de Riesgos Profesionales, bajo un esquema de aseguramiento,- en el que las cotizaciones o primas, que el empleador entrega al sistema por cada uno de los trabajadores afiliados, generan una mutualidad o fondo común, con el cual se financian las prestaciones anotadas-, deben ocuparse de brindar a los trabajadores la prestación de los servicios de salud que requieran, así como asumir el reconocimiento y pago oportuno de las prestaciones económicas establecidas en el Decreto Ley 1295 de 1994 –incapacidad temporal, incapacidad permanente parcial, pensión de invalidez, pensión de sobrevivientes, auxilio funerario-, al tiempo que deben realizar actividades de prevención, asesoría y evaluación de riesgos profesionales, y promover y divulgar programas de medicina laboral, higiene industrial, salud ocupacional y seguridad industrial^[24].”³

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

³ CORTE CONSTITUCIONAL, SALA PLENA. Sentencia C-453 del 12 de junio de 2002. M.P. ÁLVARO TAFUR GALVIS.

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.

2. Del pago de lo no debido y de si el impuesto de industria y comercio liquidado sobre los aportes hechos por los empleadores por concepto de cotizaciones al sistema de riesgos profesionales constituye pago de lo no debido.

Ha dicho la Sala⁴ sobre el pago de lo no debido, que el artículo 2313 del C.C. dispone que si el que por error ha hecho un pago, prueba que no lo debía, tiene derecho de repetir lo pagado.

El derecho de repetir lo pagado tiene fundamento en la prohibición del enriquecimiento sin causa.

En materia tributaria, la jurisprudencia de la Sección Cuarta ha retomado los fundamentos de la noción de enriquecimiento sin justa del derecho civil para fundamentar las decisiones de nulidad de actos administrativos que negaron el derecho a la devolución de tributos nacionales, tributos territoriales o tributos aduaneros. Así, ha dicho la Sala que *“La Corte Suprema de Justicia (...) ha señalado como requisitos para que se configure el enriquecimiento sin causa los siguientes: 1) Que haya un enriquecimiento o aumento patrimonial; 2) Que haya un empobrecimiento correlativo y, 3) Que el enriquecimiento se realice sin causa o lo que es lo mismo, sin fundamento legal.”*⁵

⁴ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., cuatro (4) de noviembre de dos mil diez (2010). Radicación: 760012331000200405315-01. No Interno: 17243. Demandante: CONSTRUCTORA NORBERTO ODEBRECHT DE COLOMBIA LTDA. Demandado: U.A.E. DIAN.

⁵ Entre otras, ver CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejera ponente: MARIA INÉS ORTIZ BARBOSA. Bogotá, D.C., veinte (20) de febrero de dos mil ocho (2008). Radicación número: 25000-23-27-000-2002-01201-01(16026). Actor: CORPORACIÓN GRANCOLOMBIANA DE

Retomando una sentencia de la Sección Tercera del Consejo de Estado, la sección cuarta precisó lo siguiente:

“En relación con el enriquecimiento sin causa como fuente de obligaciones, vale la pena traer a colación la Sentencia de la Sección Tercera de esta Corporación en la que se manifestó lo siguiente:”En el caso particular, el llamado “principio” del no enriquecimiento sin causa, es una regla general de derecho que, incluso, está consagrada positivamente en el art. 831 del Código de Comercio, de la siguiente manera: “Nadie podrá enriquecerse sin justa causa a expensas de otro”. Siendo, como es, un principio general, su inserción en un código de aplicación restringida (artículos 1º. y 22 del Código de Comercio), no puede generar el efecto de disminuir su generalidad o de restringir su campo de aplicación; no tendría ninguna lógica sostener que en las relaciones comerciales está prohibido el enriquecimiento injusto pero que dicha prohibición no rige en otros campos relacionales de naturaleza civil o administrativa... Existe, pues, todo un complejo normativo integrado por principios y por preceptos constitucionales de los cuales, emerge - como uno de sus fundamentos - una regla jurídica de justicia natural: la prohibición para enriquecerse injustamente a expensas de otro”. Esta Sección también ha reconocido que el enriquecimiento sin causa del fisco puede ser fuente de obligaciones a su cargo y a favor del contribuyente que resulta empobrecido con ocasión del actuar estatal indebido. Es así como acogiendo el criterio de la Corte Suprema de Justicia al respecto, se han señalado como requisitos para que se configure el enriquecimiento sin causa, los siguientes: 1- Que haya un enriquecimiento o aumento patrimonial; 2) Que haya un empobrecimiento correlativo y 3) Que el enriquecimiento se realice sin causa, o lo que es lo mismo, sin fundamento legal.”⁶

Refiriéndose en concreto al pago de lo no debido, la Sección Cuarta también precisó que es el pago que se hace por error, esto es, sin causa legal que lo justifique, pero, además, con desconocimiento de esa causa.

Por eso, la Sala⁷ dijo que en materia tributaria no es pertinente presumir que el contribuyente paga más de lo que le corresponde por error, puesto que,

AHORRO Y VIVIENDA – GRANAHORRAR BANCO COMERCIAL S.A. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN.
Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ. Bogotá, D. C. diecinueve (19) de mayo de dos mil once (2011). Radicación número: 25000-23-27-000-2007-90200-01(17266). Actor: FIDEICOMISO No. 3-1-0321 ALMADECO LIQUIDACIÓN. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

⁶ Consejera Ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ. Bogotá, D.C., seis (6) de diciembre de dos mil seis (2006). Referencia: 25000-23-27-000-2002-01203-01(14954). Actor: CORPORACIÓN GRANCOLOMBIANA DE AHORRO Y VIVIENDA – GRANAHORRAR. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN. Referencia: RETENCIÓN EN LA FUENTE

⁷ Idem 4

tanto la imposición del tributo como su exclusión, exención, su no generación o cualquier otro beneficio o tratamiento tributario, están previstos en la ley, cuya promulgación es obligatoria y su conocimiento también⁸. De ahí que, para la Sala, los profesionales de actividades económicas pasibles de impuestos no podrían alegar, en principio, que incurrieron en error de derecho por desconocimiento de las leyes.

La Sala hizo hincapié en que el artículo 768 del C.C.⁹ dispone que se presume la mala fe cuando se incurre en error en materia de derecho,

⁸ La ignorancia de la ley no sirve de excusa. Artículo 9 del C.C.

⁹ Artículo 768. La buena fe es la conciencia de haberse adquirido el dominio de la cosa por medios legítimos, exentos de fraudes y de todo otro vicio.

Así, en los títulos traslativos de dominio, la buena fe supone la persuasión de haberse recibido la cosa de quien tenía la facultad de enajenarla y de no haber habido fraude ni otro vicio en el acto o contrato.

Un justo error en materia de hecho, no se opone a la buena fe.

Pero el error, en materia de derecho, constituye una presunción de mala fe, que no admite prueba en contrario.

Sobre la constitucionalidad de esta disposición, la Corte Constitucional, mediante sentencia C-544 del 1 de diciembre de 1994, C.P. Jorge Arango Mejía, dijo:

“¿En qué consiste la alegación del error de derecho? En general, en invocar la ignorancia de la ley como excusa para su incumplimiento. El error de derecho, en consecuencia, tiene una relación directa con una de las bases del orden jurídico, plasmada en el artículo 9o. del Código Civil: "La ignorancia de las leyes no sirve de excusa". La vigencia del orden jurídico implica la exigencia de que nadie eluda el cumplimiento de la ley so pretexto de ignorarla. Con razón escribió G. del Vecchio: "El ordenamiento jurídico no podría fundarse sobre una base tan precaria cual sería el conocimiento de la ley, cuya demostración se tuviera que aportar de caso singular en caso singular para cada ciudadano". (Filosofía del Derecho, tomo I, pág. 256, ed. UTEHA, México, 1946).

En armonía con el principio consagrado en el Código Civil, el artículo 4o. de la Constitución impone a los nacionales y extranjeros residentes en Colombia, el deber de "acatar la Constitución y las leyes".

El error de derecho recae sobre la existencia, contenido y alcance de las normas jurídicas. La ley puede, en ciertos casos, darle relevancia jurídica. En todo caso, sin embargo, salvo que la ley disponga lo contrario, ésta se aplica con prescindencia del conocimiento que sobre la misma tengan sus destinatarios.

En síntesis: alegar el error de derecho, equivale a invocar como excusa la ignorancia de la ley. Y en el caso concreto de la persuasión que prevé el artículo 768, aceptar que ella puede basarse en la afirmación de la ignorancia de la ley.

Por el contrario, el "justo error en materia de hecho", que no se opone a la buena fe, es el error excusable.

En punto al régimen de posesión, la ley establece el principio general que prevalece en el ordenamiento jurídico y que consiste en no admitir, por razones de seguridad jurídica y en virtud del atributo de coactividad inherente a la norma jurídica, la procedencia del error de derecho.

Allí donde no sea posible alegar error de derecho, no cabe invertir ni modificar las consecuencias jurídicas que se derivan de esa situación, recurriendo a los principios de la buena fe, pues, se entiende que se tiene por parte de la persona el deber y la carga inexcusables de conocer la ley.

En conclusión: al prohibir invocar el error de derecho, es decir, la ignorancia de la ley, como elemento de la buena fe, la norma demandada se limita a afirmar uno de los supuestos del orden jurídico: que la ley es conocida por todos y rige para todos. En consecuencia, en nada contraría la Constitución, y así lo declarará la Corte.

La norma demandada, interpretada a la luz de la Constitución, y despojada del efecto estigmatizante de la mala fe, significa que el legislador, simplemente, ha querido reiterar, en esta materia, la negativa general a admitir el error de derecho. La alusión a la mala fe es un recurso técnico para ratificar el anotado principio y, en este sentido, no puede ser inconstitucional.

Es bueno advertir que la presunción de mala fe consagrada en esta norma no tiene una connotación denigrante ni implica un juicio de carácter psicológico. Apenas significa, en relación con la posesión, que "la

presunción que, además, no admite prueba en contrario. Que, así mismo, se presume que alguien ha recibido un pago de buena fe cuando lo recibe con la firme convicción de haber adquirido el dominio de la cosa por medios legítimos, exentos de fraudes y de todo otro vicio. Y que, por tanto, de conformidad con el artículo 2319 del C.C., el que recibe el pago de buena fe, adquiere las obligaciones del poseedor de mala fe, sólo a partir del momento en que se entera de que recibió un pago no debido y, en consecuencia, se obliga a restituir el capital y los intereses del mismo (Arts. 961, 964 y 717 del C.C.)¹⁰

En esta oportunidad la Sala aclara que, en realidad, tratándose de obligaciones dinerarias, se aplica el artículo 2318 del C.C., que prescribe que *“El que ha recibido dinero o cosa fungible que no se le debía, es obligado a la restitución de otro tanto del mismo género y calidad.*

Si ha recibido de mala fe debe también los intereses corrientes.”

conciencia de haberse adquirido el dominio de la cosa por medios legítimos, exentos de fraude y de todo otro vicio”, no puede basarse en un error de derecho, es decir, en alegar la ignorancia de la ley. Dicho en otras palabras, la buena fe no puede partir del desconocimiento de la ley.

De otra parte, conviene dejar en claro lo siguiente:

a) La regla general es la presunción de la buena fe, según el artículo 769 del Código Civil: “La buena fe se presume, excepto en los casos en que la ley establece la presunción contraria.

“En todos los otros casos, la mala fe deberá probarse”.

b) La ley no permite invocar el error de derecho como excusa, como consecuencia del principio consagrado en el artículo 9o. del Código Civil.

c) Pero, excepcionalmente puede alegarse el error de derecho, como ocurre en el pago de lo no debido, según el artículo 2315; y en el caso del que “da lo que no debe”, previsto por el artículo 2317.”

¹⁰ ARTICULO 961. <RESTITUCIÓN>. Si es vencido el poseedor, restituirá la cosa en el plazo fijado por la ley o por el juez, de acuerdo con ella; y si la cosa fue secuestrada, pagará el actor al secuestre los gastos de custodia y conservación, y tendrá derecho para que el poseedor de mala fe se los reembolse.

ARTICULO 964. <RESTITUCIÓN DE FRUTOS>. El poseedor de mala fe es obligado a restituir los frutos naturales y civiles de la cosa, y no solamente los percibidos sino los que el dueño hubiera podido percibir con mediana inteligencia y actividad, teniendo la cosa en su poder.

Si no existen los frutos, deberá el valor que tenían o hubieran tenido al tiempo de la percepción; se considerarán como no existentes lo que se hayan deteriorado en su poder.

El poseedor de buena fe no es obligado a la restitución de los frutos percibidos antes de la contestación de la demanda; en cuanto a los percibidos después, estará sujeto a las reglas de los dos incisos anteriores.

ARTICULO 717. <FRUTOS CIVILES>. Se llaman frutos civiles los precios, pensiones o cánones de arrendamiento o censo, y los intereses de capitales exigibles, o impuestos a fondo perdido.

Los frutos civiles se llaman pendientes mientras se deben; y percibidos desde que se cobran.

Por último, la Sala precisó que el artículo 2316 *ibídem* dispone que si el demandado confiesa el pago, el demandante debe probar que no era debido. Pero, que si el demandado niega el pago, le toca al demandante probarlo; y probado, se presumirá indebido.¹¹

En el contexto jurídico descrito, se analiza si el impuesto de industria y comercio autoliquidado por el sujeto responsable sobre los aportes hechos por los empleadores por concepto de cotizaciones al sistema de riesgos profesionales constituye pago de lo no debido.

La Sala considera que sí, por las siguientes razones:

El impuesto de industria y comercio está regulado en la Ley 14 de 1983 y esa ley constituye, en general, el título o la fuente de la obligación tributaria.

En ese orden, los contribuyentes tienen el deber de liquidar el impuesto sobre la base gravable que dispone la ley, esto es, sobre el promedio mensual de los ingresos brutos del año inmediatamente anterior percibidos en ejercicio de la actividad industrial, comercial o de servicio.¹²

Sin embargo, en el contexto de la época en que se expidió la Ley 14 de 1983 y hasta antes de la entrada en vigencia de la Carta Política de 1991, el

¹¹ El Código Civil impone, además, otras reglas relacionadas con el pago de lo no debido, así: El artículo 2317 establece una presunción de hecho que admite prueba en contrario, en el siguiente sentido: “Del que da lo que no debe *no se presume que lo dona, a menos de probarse que tuvo perfecto conocimiento de lo que hacía, tanto en el hecho como en el derecho.*”

Por otra parte, el artículo 2318 estipula que “El que ha recibido dinero o cosa fungible que no se le debía, es *obligado a la restitución de otro tanto del mismo género y calidad.*” El inciso segundo de esta norma, dispone incluso, que si “*ha recibido de mala fe debe también los intereses corrientes.*”

Las reglas a que se sujeta el que ha recibido de buena, están reguladas en el artículo 2319. Según esta disposición “El que ha recibido de buena fe no es responsable de los deterioros o pérdidas de la especie que se le dio en el falso concepto de debérsele, aunque hayan sobrevenido por negligencia suya; salvo en cuanto le hayan hecho más rico.

Pero desde que sabe que la cosa fue pagada indebidamente, contrae todas las obligaciones del poseedor de mala fe.”

¹² Artículo 33 de la Ley 14 de 1983.

sistema de seguridad social en Colombia y de riesgos profesionales era diametralmente distinto al que se adoptó a partir de la Ley 100 de 1993.

En efecto, la modificación implicó que la seguridad social pasara de ser una mera “función pública” o “servicio público”¹³ a cargo del Estado a ser una actividad económica vinculada a la función social desarrollada por entidades públicas y privadas y bajo la coordinación y control del Estado, dentro de un esquema de libre competencia y libertad económica. Es decir, una actividad de servicio público, pero no propiamente estatal.

De manera que, en el contexto de “función pública” o “servicio público estatal”, los ingresos percibidos por los sujetos que formaban parte del sistema nacional de salud¹⁴ no estaban gravados con el impuesto de industria y comercio por la sencilla razón de que tales ingresos no tenían origen en una actividad mercantil propiamente dicha, así en algunos casos la actividad fuera desarrollada por fundaciones o asociaciones sin ánimo de lucro de tipo hospitalario.

En cambio, cuando la actividad mutó a una actividad que tiene visos tanto de servicio público como de actividad mercantil y, por lo mismo, regulada por normas especiales, surgió la duda razonable de si era procedente incluir

¹³ El servicio público era entendido conforme la noción subjetiva, según la cual, los servicios públicos eran los “prestados” o “realizados” por la Administración Pública” [“La concepción subjetiva, en su inspiración original, Alberto Montaña Plata *“El concepto de servicio público en el derecho administrativo”*. Universidad Externado de Colombia. Segunda Edición. Mayo 2005. Bogotá- Colombia.]

En efecto, antes de la Constitución de 1991, tanto desde el punto de vista orgánico, material o formal¹³ el servicio público era función pública. Desde el punto de vista material: el servicio público es función pública porque atañe a la actividad del Estado ejecutada para satisfacer necesidades de interés público, y sujeta al derecho público. Desde el punto de vista orgánico: el servicio público es función pública en virtud de los órganos públicos que cumplen las tareas de interés general sujetas al derecho público. Y, desde el punto de vista formal: el servicio público es función pública, porque el derecho público tiende a regular toda actividad orientada a la satisfacción de necesidades públicas.

¹⁴ El sistema nacional de salud que se adoptó en el año 1975¹⁴ se gestó, precisamente, a raíz del proceso de fortalecimiento de las instituciones públicas y privadas dedicadas a la prestación de los servicios de asistencia pública y de servicios de salud.

En virtud de ese proceso de fortalecimiento, desde la Ley 12 de 1963 se creó el Plan Hospitalario Nacional, y en 1973, mediante la Ley 12, el Congreso le concedió facultades extraordinarias al ejecutivo para que reorganizara el sistema nacional de salud que había sido definido inicialmente por el Decreto 2470 de 1968.¹⁴

dentro de la base gravable del impuesto de industria y comercio los ingresos de la seguridad social, pues el artículo 48 de la Carta Política dispuso que *“No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella.”*

Para dar claridad sobre el particular, pero en concreto sobre los ingresos derivados de la unidad de pago por capitación (UPC) que recaudan las empresas promotoras de salud (E.P.S), en el año 2002, esto es, once años después de la entrada en vigencia del artículo 48 de la Carta Política y nueve años después de la entrada en vigencia de la Ley 100 de 1993, se expidió la Ley 788¹⁵, cuyo artículo 111¹⁶ dispuso que parte de la UPC estaría gravada con el impuesto de industria y comercio en el entendido de que esa unidad contenía el margen de utilidad que percibían las E.P.S. por la prestación del servicio de salud.

Sin embargo, mediante la sentencia C-1040 del 5 de noviembre de 2003, la Corte Constitucional declaró inexecutable parcialmente el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, y, con fundamento en el artículo 48 de la Carta Política, aclaró que el 100% de los ingresos que perciben las entidades promotoras de salud por concepto de UPC deben estar destinados a satisfacer el servicio obligatorio de seguridad social en salud.

¹⁵ Entró a regir el 27 de diciembre de 2002, para los períodos 2003 en adelante.

¹⁶ **ARTÍCULO 111.** <Apartes tachados INEXEQUIBLES> En su condición de recursos de la seguridad social, no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, ~~en el porcentaje de la Unidad de Pago Por Capitación, UPC, destinado obligatoriamente a la prestación de servicios de salud~~, conforme a su destinación específica, como lo prevé el artículo 48 de la Constitución Política.

Lo mismo dijo la Corte respecto de los recursos que perciben las instituciones prestadoras de salud, que se pagan con cargo a los recursos de la UPC.¹⁷

Pero la Corte Constitucional también dejó en claro que las empresas promotoras de salud podían ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio cuando realizaran otras actividades, estas sí, gravadas con ese impuesto.

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

¹⁷ En ese sentido se pronunció la Corte Constitucional en sentencia C-1040 de 2003 “17. Las anteriores consideraciones deben hacerse extensivas a las Instituciones Prestadoras de Salud -IPS-, pues en su condición de integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, están encargadas de la prestación de los servicios de salud a los afiliados con base en los recursos del POS que reciben de las EPS. En consecuencia, dichas entidades tampoco están obligadas a cancelar el impuesto de industria y comercio sobre las actividades comerciales y de servicios que comprometan recursos del POS, por tratarse de rentas parafiscales, y solamente lo harán sobre los recursos que no están destinados al POS.”

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.¹⁸

Ahora bien, respecto de los pagos hechos en vigencia de la Ley 788 de 2002, es menester precisar que fueron pagos de lo debido, pues la causa legal del pago fue esa propia ley. Cosa distinta es que, en virtud de la sentencia C-1040 de 2003 —que rige a futuro—¹⁹ los contribuyentes del impuesto de

¹⁸ **ARTICULO 2536. PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN EJECUTIVA Y ORDINARIA.** Artículo modificado por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002, que entró a regir el 27 de diciembre de 2002 (D.O. No 45.046). El nuevo texto es el siguiente:

La acción ejecutiva se prescribe por cinco (5) años. Y la ordinaria por diez (10).

La acción ejecutiva se convierte en ordinaria por el lapso de cinco (5) años, y convertida en ordinaria durará solamente otros cinco (5).

Una vez interrumpida o renunciada una prescripción, comenzará a contarse nuevamente el respectivo término.”

En la sentencia del 16 de julio de 2009 (Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, Radicación: 25000-23-27-000-2005-00326-01(16655)), reiterando la jurisprudencia de la Sección, se dijo que “(...) *está claro que tratándose de ejercer el derecho a devolución de pagos en exceso o de lo no debido, si bien no existe en la normatividad tributaria nacional disposición alguna que señale el término dentro del cual debe formularse la solicitud respectiva, se ha entendido que dicho término es el previsto para la prescripción de la acción ejecutiva de que tratan los artículos 2535 y 2536 del Código Civil; y precisamente por ello el Decreto 1000 de 1997 “por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de las devoluciones y compensaciones”, dispuso en sus artículos 11 y 21, que las solicitudes de devolución o compensación por pagos en exceso o de lo no debido “deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil”, esto es dentro del término de diez años.* (pero por virtud de la Ley 791 de 2002 ahora el término de prescripción de la acción ejecutiva es de 5 años.

¹⁹ Ley 270 de 1995, artículo 45:

ARTÍCULO 45. REGLAS SOBRE LOS EFECTOS DE LAS SENTENCIAS PROFERIDAS EN DESARROLLO DEL CONTROL JUDICIAL DE CONSTITUCIONALIDAD. Las sentencias que profiera la Corte Constitucional sobre los actos sujetos a su control en los términos del artículo 241 de la Constitución Política, tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario.

industria y comercio puedan pedir en devolución los pagos hechos, mientras la situación jurídica no esté consolidada. En otras palabras, si el derecho del Estado a percibir el pago por el impuesto de industria y comercio no se ha consolidado, debido a los efectos a futuro de la sentencia de inexecutable de la Corte Constitucional, es procedente que la jurisdicción ordene devolver lo pagado. Consolidada la situación jurídica, no es procedente la devolución del impuesto pagado²⁰.

En efecto, la Sección Cuarta del Consejo de Estado es de la tesis de que los efectos de las sentencias de nulidad de los actos administrativos de carácter general (normativos) son a futuro, y de efecto inmediato respecto de las situaciones jurídicas **no** consolidadas. Por ende, tales sentencias no afectan las situaciones jurídicas consolidadas, esto es, aquellas que resultan de la ejecutoria y ejecutividad de actos administrativos particulares y concretos, porque ya están vencidos los plazos para demandarlos judicialmente, y también cuando ha prescrito el derecho a pedir la devolución, por vencimiento del término establecido en la ley para ese efecto. Para la Sección Cuarta del Consejo de Estado, la seguridad jurídica se fundamenta precisamente en la consolidación de las situaciones jurídicas, situaciones

²⁰ Sobre efectos ex nunc de las sentencias de nulidad de actos administrativos de carácter general, ver:

- Sentencia del diecisiete (17) de octubre de mil novecientos sesenta y nueve (1969). Sección Cuarta.
- Sentencia del 26 de abril de 1973. Sección primera
- Sentencia del 9 de marzo de 1989. Sección Primera.
- Sentencia del 4 de junio de 2009. Expediente 16086. Sección Cuarta

Sobre efectos ex tunc de las sentencias de nulidad de actos administrativos de carácter general, ver:

- Sentencia del 19 de abril de 1991. Expediente N3151. Sección Cuarta;
- Sentencia del 6 de mayo de 1999, Exp. 5260, Sección Primera.
- Sentencia del 5 de mayo de 2003;
- Sentencia del 1º de abril de 2004. Expediente 13503. Sección Cuarta

Sentencia que precisó sobre los efectos “prospectivos” de las sentencias de nulidad de actos administrativos de carácter general.

- Sentencia del 21 de mayo de 2009. Exp. 2003-119. Sección Primera

que, además pueden ser favorables o desfavorables. Así, si un particular, bajo determinada ley o determinados actos administrativos generales, que son leyes en sentido lato, ganó o consiguió determinado derecho, quiere decir que consolidó una situación jurídica favorable que incluso pudo haber entrado a su patrimonio económico o moral. Y una sentencia que derribe esa ley no puede afectar esa situación. Ahora bien, si, bajo determinada ley, un particular debió atender una obligación o desprenderse definitivamente de cierto derecho, eso significa que hubo a su vez un derecho en favor de otro (acreedor, que puede ser el Estado), que bien pudo consolidar una situación favorable para aquel pero desfavorable para el deudor (contribuyente). En este último caso también hubo situaciones jurídicas consolidadas para ambos sujetos jurídicos.

Ni la inexecutable de la ley ni la nulidad del acto administrativo normativo o general pueden implicar *ope legis* que se deshagan las situaciones que se consolidaron para sostener absurdamente que nunca existieron y que las cosas volverían al estado en que se encontraban antes, lo cual suele resultar incluso imposible.

Por lo tanto, cuando proceda la devolución porque la situación jurídica no se ha consolidado a favor del Estado, esa devolución de tributos, como en el caso de la devolución de saldos a favor, se someterá a las reglas generales previstas en las normas tributarias pertinentes nacionales o territoriales, o ambas, según el caso, referidas a la corrección de las declaraciones tributarias y a los plazos de firmeza de esas declaraciones.²¹

²¹ A título de enunciativo, se entendería consolidada la situación jurídica que se derivaría del ejercicio del derecho para obtener la devolución de tributos, en casos como los siguientes:

- Cuando venza el término de un año previsto para corregir la declaración tributaria para disminuir el impuesto a pagar o aumentar el saldo a favor. (art. 589 E.T.)

3. De si es necesario corregir las declaraciones para efectos de la devolución

Conforme con lo dicho, la Sala reitera²² que en los casos de pago de lo no debido, no es necesario que el contribuyente corrija las declaraciones del impuesto de industria y comercio para liquidarse un menor impuesto a pagar. También reitera que, en estos casos, la petición de devolución puede presentarse dentro de los plazos de prescripción de la acción ejecutiva prevista en el artículo 2536 del Código Civil²³, antes por disposición de los artículos 11²⁴ y 21²⁵ del Decreto 1000 de 1997, hoy por disposición del artículo 11²⁶ y 16²⁷ del Decreto 2277 de 2012²⁸.

-
- Cuando venza el término de dos años previsto para solicitar la devolución o compensación de saldos a favor (Antes art. 4 Decreto 1000 de 1997. Actualmente, Artículo 7 del Decreto 2277 de 2012)
 - Cuando venza el término de cinco años previsto para solicitar la devolución de pagos en exceso (Actualmente, Artículo 11 del Decreto 2277 de 2012)

²² CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Bogotá, D.C., 16 de julio de 2009. C.P. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Número de radicación: 25000-23-27-000-2005-00326-01. Número interno: 16655. Actor: SALUD TOTAL S.A. E.P.S. Demandado: SECRETARÍA DE HACIENDA - DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS. CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. Bogotá D.C. 11 de noviembre de 2009. M.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Numero de radicación: 250002327000200501939-1. Número interno: 16567. Actor: COOMEVA E.P.S. Demandado: Bogotá Distrito Capital.- Secretaría de Hacienda.

²³ [ARTICULO 2536. PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN EJECUTIVA Y ORDINARIA](#). Artículo modificado por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002. El nuevo texto es el siguiente: La acción ejecutiva se prescribe por cinco (5) años. Y la ordinaria por diez (10).

La acción ejecutiva se convierte en ordinaria por el lapso de cinco (5) años, y convertida en ordinaria durará solamente otros cinco (5).

Una vez interrumpida o renunciada una prescripción, comenzará a contarse nuevamente el respectivo término. En las sentencias citadas en el pie de página 9 se dijo que "(...) *esta claro que tratándose de ejercer el derecho a devolución de pagos en exceso o de lo no debido, si bien no existe en la normatividad tributaria nacional disposición alguna que señale el término dentro del cual debe formularse la solicitud respectiva, se ha entendido que dicho término es el previsto para la prescripción de la acción ejecutiva de que tratan los artículos 2535 y 2536 del Código Civil; y precisamente por ello el Decreto 1000 de 1997 "por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de las devoluciones y compensaciones", dispuso en sus artículos 11 y 21, que las solicitudes de devolución o compensación por pagos en exceso o de lo no debido "deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil", esto es dentro del término de diez años*".

²⁴ ARTÍCULO 11. TÉRMINO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN POR PAGOS EN EXCESO. Las solicitudes

4. Del caso concreto

Para resolver los cargos propuestos son relevantes los siguientes hechos probados:

1. La parte actora presentó y pagó las siguientes declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros en Bogotá D.C.²⁹

Periodo	Años	Impuesto a Cargo declarado
1	2002	213.135.000
2	2002	246.273.000
3	2002	278.337.000
4	2002	353.258.000
5	2002	384.790.000
6	2002	370.598.000

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.

²⁵ ARTÍCULO 21. TÉRMINO PARA SOLICITAR Y EFECTUAR LA DEVOLUCIÓN DE PAGOS DE LO NO DEBIDO. Habrá lugar a la 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.

²⁶ ARTÍCULO 11. TÉRMINO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN POR 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.

²⁷ ARTÍCULO 21. TÉRMINO PARA SOLICITAR Y EFECTUAR LA DEVOLUCIÓN DE PAGOS DE LO NO DEBIDO. Habrá lugar a la 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.

²⁸ Artículo 11. Término para solicitar la devolución por pagos en exceso. Las solicitudes devolución y/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. (...)

Artículo 16. Término para solicitar y efectuar la devolución por pagos de lo no debido. Habrá lugar a la devolución y/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 Dirección Seccional de Impuestos o de Impuestos y Aduanas donde se efectuó el pago, dentro del término establecido en el artículo 11 del presente Decreto. (...)

²⁹ Folio 15 al 51 del C.A.A.

1	2002	131.560.000
2	2001	160.530.000
3	2001	156.753.000
4	2001	163.656.000
5	2001	161.740.000
6	2001	196.354.000
1	2000	82.480.000
2	2000	90.145.000
3	2000	100.810.000
4	2000	105.489.000
5	2000	67.479.000
6	2000	152.917.000
1	1999	87.613.000
2	1999	85.836.000
3	1999	98.620.000
4	1999	86.032.000
5	1999	84.885.000
6	1999	118.682.000
1	1998	62.861.000
2	1998	66.791.000
3	1998	78.010.000
4	1998	73.083.000
5	1998	64.309.000
6	1998	101.259.000
1	1997	61.822.000
2	1997	67.304.000
3	1997	53.206.000
4	1997	62.783.000
5	1997	63.254.500
6	1997	59.596.000
Total		4.792.710.000

2. El 28 de septiembre de 2006³⁰, la demandante presentó la solicitud de devolución de la suma de \$1.054.279.000 por pago de lo no debido, sobre las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas en los años 1997 a 2002, en las que, según dijo, incluyó,

³⁰ Folios 1 al 57 del C.A.A.

como parte de la base gravable, cotizaciones obligatorias de riesgos profesionales ARP así:

Año gravable	Primas y cotizaciones ARP Retenidas Bogotá	Cotizaciones ARP	Impuesto a Cargo Total	Impuesto a Cargo por Cotizaciones ARP
1997	39.803.056.000	11.286.321.000	367.961.000	103.834.000
1998	48.337.720.000	10.824.881.000	446.313.000	99.754.000
1999	60.893.567.000	16.060.536.000	561.668.000	147.757.000
2000	65.021.461.000	20.020.966.000	599.320.000	184.195.000
2001	105.400.137.000	24.225.990.000	970.89.000	225.344.000
2002	180.499.598.000	28.993.809.000	1.846.546.000	293.395.000
Total	499.955.537.000	111.430.503.000	4.792.701.000	1.054.279.000

- El 27 de noviembre de 2006, la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, mediante la Resolución DDI 71249³¹, negó la solicitud de devolución presentada por la demandante.

Para decidir en este sentido, el Distrito Capital señaló que la parte actora en calidad sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y de agente retenedor, según lo previsto en el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993, debió elevar dentro de la oportunidad legal, una solicitud de corrección ante la Dirección Distrital de Impuestos, para lo cual debía incluir en la casilla “*Deducciones, exenciones y actividades no sujetas*”, los ingresos por las actividades no sujetas.

³¹ Folios 64 y 64 del C.P.

Que, así mismo, ese despacho no podía devolver o compensar saldos a favor originados en las declaraciones privadas sin que mediara una liquidación oficial de revisión que determine el saldo a favor.

4. El 27 de febrero de 2006, la parte actora interpuso recurso de reconsideración³² contra la Resolución DDI 71249.

Puso de presente que las solicitudes de devolución del impuesto de industria y comercio por pago de lo no debido no se instrumentan mediante correcciones de las declaraciones. Que, además, el sustento de las solicitudes de devolución era la restricción de rango constitucional de someter a gravamen los recursos del sistema de seguridad social.

5. El 25 de octubre de 2007, la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos expidió la Resolución DDI 078019³³, mediante la que confirmó en todas sus partes el acto administrativo recurrido. Insistió en que la parte actora no atendió las normas procedimentales en virtud de las cuales se generaba el pago de lo no debido.

Se aprecia, entonces, que es un hecho no controvertido por el Distrito Capital que la parte actora liquidó el impuesto de industria y comercio sobre los ingresos que, según dijo, correspondían a cotizaciones obligatorias para el sistema de riesgos profesionales.

³² Folios 102 al 106 del C.A.A.

³³ Folios 54 al 63 del C.P.

También es un hecho probado que el 28 de septiembre de 2006, la demandante presentó la solicitud de devolución de la suma de \$1.054.279.000 por pago de lo no debido, y que el Distrito Capital despachó desfavorablemente porque consideró que la petición era extemporánea. Se estableció que esa decisión fue errada pues se fundamentó en el inciso primero del artículo 147 del Decreto 807 de 1993, norma que había sido declarada nula parcialmente.³⁴

De acuerdo con lo anterior, en tanto que las declaraciones en las que se liquidó de manera indebida el impuesto de industria y comercio se presentaron en el periodo comprendido entre los años 1997 y 2002, el plazo de prescripción para solicitar la devolución era de 10 años, al tenor literal del artículo 2536 del Código Civil, sin la modificación introducida por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002, que redujo el tiempo de prescripción de 10 a 5 años, y de conformidad con el artículo 41 de la Ley 153 de 1887³⁵. Por tanto, respecto de las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por esos años, el plazo de prescripción vencía en los años 2007 a 2012. Dado que la petición de devolución se presentó el 28 de septiembre de 2006, está probado que el derecho a la devolución se ejerció en tiempo.

En consecuencia, son nulos los actos administrativos demandados que negaron el derecho a la devolución del impuesto de industria y comercio que pagó la demandante por los años 1997 a 2002, por violación de los artículos

³⁴ El Consejo de Estado anuló la siguiente expresión: "o al momento del pago en exceso o de lo no debido, según el caso."

³⁵ *"la prescripción iniciada bajo el imperio de una ley, y que no se hubiere completado aún al tiempo de promulgarse otra que la modifique, podrá ser regida por la primera ó la segunda, á voluntad del prescribiente; pero eligiéndose la última, la prescripción no empezará á contarse sino desde la fecha en que la ley nueva hubiere empezado á regir.*

48, inciso 4^o³⁶ y 95 [9]³⁷ de la Carta Política, 638 E.T³⁸; 8³⁹ y 9⁴⁰ de la Ley 100 de 1993, por falta de aplicación; y de los artículos 20⁴¹ y 147⁴² del Decreto 807 de 1993 y 589⁴³ E.T., por aplicación indebida.

³⁶ “**ARTICULO 48.** La Seguridad Social es un servicio público de carácter obligatorio que se prestará bajo la dirección, coordinación y control del Estado, en sujeción a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad, en los términos que establezca la Ley.

(...)

No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella.

(...)”

³⁷ “**ARTICULO 95.** La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.

Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.

Son deberes de la persona y del ciudadano: (...)

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.”

³⁸ “**ARTICULO 683. ESPÍRITU DE JUSTICIA.** <Fuente original compilada: L. 52/77 Art. 31> Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.

³⁹ **ARTÍCULO 8o. 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.

⁴⁰ **ARTÍCULO 9o. DESTINACIÓN DE LOS RECURSOS.** No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella.

⁴¹ Artículo 20^o.- Modificado Artículo 14 [Decreto 401 de 1999 Modificado por el art. 5 Decreto Distrital 362 de 2002](#) decía así: *Correcciones que implican Disminución del Valor a Pagar o Aumento del Saldo a Favor.* Cuando la corrección a las declaraciones tributarias implique la disminución del valor a pagar o el aumento del saldo a favor, serán aplicables los tres primeros incisos del artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional.

⁴² Artículo 147^o.- *Término para Solicitar la Devolución o Compensación de Saldos a Favor.* La solicitud de devolución o compensación de tributos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, deberá presentarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o al momento del pago en exceso o de lo no debido, según el caso. (...)” NOTA: Texto subrayado declarado NULO por la Sección Cuarta del Consejo de Estado mediante Fallo [11604](#) de 2003.

⁴³ **ARTICULO 589. CORRECCIONES QUE DISMINUYAN EL VALOR A PAGAR O AUMENTEN EL SALDO A FAVOR.** Modificado por el artículo [161](#) de la Ley 223 de 1995. Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando al saldo a favor, se elevará solicitud a la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente, dentro de los dos* años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración.

La Administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contara a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso.

<Inciso CONDICIONALMENTE EXEQUIBLE> Cuando no sea procedente la corrección solicitada, el contribuyente será objeto de una sanción equivalente al 20% del pretendido menor valor a pagar o mayor saldo a favor, la cual será aplicada en el mismo acto mediante el cual se produzca el rechazo de la solicitud por improcedente. Esta sanción se disminuirá a la mitad, en el caso de que con ocasión del recurso correspondiente sea aceptada y pagada.

La oportunidad para presentar la solicitud se contará desde la fecha de la presentación, cuando se trate de una declaración de corrección.

PARÁGRAFO. <Parágrafo adicionado por el artículo [161](#) de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> El procedimiento previsto en el presente artículo, se aplicará igualmente a las correcciones que impliquen incrementos

5. Del restablecimiento del derecho.

A título de restablecimiento del derecho, la parte actora propuso:

*“(...) y restablezca en su derecho a mi representada, ordenando al Distrito la devolución de la suma objeto del derecho de petición (\$1.054.279.000) **junto con los intereses moratorios** correspondientes, tasados desde la fecha en que improcedentemente se negó la devolución de las sumas.”*

La devolución del dinero pagado de manera indebida y el reconocimiento de los intereses, es el restablecimiento que corresponde, como consecuencia lógica de la nulidad de los actos administrativos que negaron ese derecho.

La devolución del dinero se fundamenta en el artículo 850 E.T. que dispone que *“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.”*

Los intereses legales por su parte, están previstos en el artículo 863 del E.T., norma que se aplica al Distrito Capital en virtud de la remisión hecha por el artículo 154 del Decreto 807 de 1993. Esta norma dispone lo siguiente:

“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.

en los anticipos del impuesto, para ser aplicados a las declaraciones de los ejercicios siguientes, salvo que la corrección del anticipo se derive de una corrección que incrementa el impuesto por el correspondiente ejercicio.

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. (...)"

Como se puede apreciar, conforme con la lectura gramatical del artículo 863 E.T. los intereses corrientes y de mora se causan, únicamente, cuando resulte de un pago en exceso o un saldo a favor en las declaraciones tributarias. Sin embargo, interpretado el artículo 863 E.T. de manera sistemática con el artículo 850 del E.T.⁴⁴ que prevé que la devolución también puede tener origen en los pagos de lo no debido, se colige que los intereses corrientes del E.T. también se causan cuando se configura el pago de lo no debido.

Adicionalmente, de la interpretación gramatical del artículo 863 del E.T. podría inferirse que regula únicamente el caso en el que el contribuyente presenta la declaración y pide en devolución el saldo a favor que arroja el denuncia tributario. Sin embargo, conforme con una interpretación finalista, es pertinente interpretar que este es tan solo uno de los tantos casos en que se puede controvertir el derecho a la devolución. Por tanto, es razonable interpretar que el artículo 863 del E.T. fija las reglas de causación de los intereses corrientes cuando media cualquier acto administrativo de la autoridad tributaria que niega el derecho a la devolución ora porque no se

⁴⁴ "ARTICULO 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. Modificado por el artículo 49 de la Ley 223 de 1995. 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.

reconoce el saldo a favor, ora porque no se reconoce el pago en exceso o de lo no debido.

De ahí que el artículo 863 E.T. reconozca a favor de los contribuyentes los intereses corrientes y moratorios conforme con las siguientes reglas:

Los intereses corrientes se reconocen a partir de la notificación del requerimiento especial, cuando la autoridad tributaria decide cuestionar el denuncia privado que arrojó el saldo a favor y hasta la notificación del acto o providencia que confirma total o parcialmente el saldo a favor. O a partir de la notificación del acto administrativo que niega la devolución, en circunstancias distintas a la anteriormente aludida hasta la notificación del acto que confirma total o parcialmente el derecho a la devolución por pago en exceso o de lo no debido. O hasta la notificación de la providencia cuando se ha controvertido el derecho a la devolución en las instancias judiciales.

El artículo 855 del E.T.⁴⁵, vigente para la fecha de ocurrencia de los hechos que ahora se analizan, reguló el término para efectuar la devolución así:

“ARTICULO 855. TÉRMINO PARA EFECTUAR LA DEVOLUCIÓN.

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.

El término previsto en el presente artículo aplica igualmente para la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso.

PARÁGRAFO 1o. Modificado por el artículo 41 de la Ley 49 de 1990. En el evento de que la Contraloría General de la República efectúe algún control previo en relación con el pago de las devoluciones, el término para tal control no podrá ser superior a dos (2) días, en el caso de las devoluciones con garantía, o a cinco (5)

⁴⁵ Esta norma se aplica a las actuaciones del Distrito Capital toda vez que mediante sentencia del 12 de noviembre de 2003 (exp. 11604) declaró nulo el artículo 147 del Decreto 807 de 1993.

días en los demás casos, términos estos que se entienden comprendidos dentro del término para devolver.

PARÁGRAFO 2o. La Contraloría General de la República no podrá objetar las resoluciones de la Administración de Impuestos Nacionales, por medio de las cuales se ordenen las devoluciones de impuestos, sino por errores aritméticos o por falta de comprobantes de pago de los gravámenes cuya devolución se ordene.

PARÁGRAFO 3o. Modificado por el artículo 140 de la Ley 223 de 1995. Cuando la solicitud de devolución se formule dentro de los dos (2) meses siguientes a la presentación de la declaración o de su corrección, la Administración Tributaria dispondrá de un término adicional de un (1) mes para devolver.”

Como se ve, la norma otorga un plazo de treinta días, siguientes a la solicitud de devolución, para que la autoridad tributaria la resuelva. Ese plazo no se interrumpe por la intervención de la Contraloría, pero sí se adiciona en un mes más, en el caso específico previsto en el parágrafo 3º de la norma transcrita.

El artículo 860 E.T. también contempla un plazo especial para cuando el contribuyente o responsable presente con la solicitud de devolución una garantía a favor de la Nación, otorgada por entidades bancarias o de compañías de seguros, por valor equivalente al monto objeto de devolución. En estos casos, el plazo para devolver los impuestos era de diez (10) días⁴⁶. Hoy ese plazo es de veinte (20) días⁴⁷

⁴⁶ ARTÍCULO 860. Modificado por la Ley 223 de 1995. Cuando el contribuyente o responsable presente con la solicitud de devolución una garantía a favor de la Nación, otorgada por entidades bancarias o de compañías de seguros, por valor equivalente al monto objeto de devolución, la Administración de Impuestos, dentro de los diez (10) días siguientes deberá hacer entrega del cheque, título o giro.

⁴⁷ ARTÍCULO 860. DEVOLUCIÓN CON PRESENTACIÓN DE GARANTÍA. <Aparte tachado INEXEQUIBLE> <Artículo modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando el contribuyente o responsable presente con la solicitud de devolución una garantía a favor de la Nación, otorgada por entidades bancarias o de compañías de seguros, por valor equivalente al monto objeto de devolución, ~~más las sanciones de que trata el artículo 670 de este Estatuto siempre que estas últimas no superen diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes~~, la Administración de Impuestos, dentro de los veinte (20) días siguientes deberá hacer entrega del cheque, título o giro.

Ahora bien, el plazo a que alude el artículo 855 E.T. para decidir la devolución también se puede suspender por noventa (90) días en las siguientes condiciones previstas en el artículo 857-1 E.T.⁴⁸:

“ARTICULO 857-1. INVESTIGACIÓN PREVIA A LA DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN. Modificado por el artículo 142 de la Ley 223 de 1995. El término para devolver o compensar se podrá suspender hasta por un máximo de noventa (90) días, para que la División de Fiscalización adelante la correspondiente investigación, cuando se produzca alguno de los siguientes hechos:

1. Cuando se verifique que alguna de las retenciones o pagos en exceso denunciados por el solicitante son inexistentes, ya sea porque la retención no fue practicada, o porque el agente retenedor no existe, o porque el pago en exceso que manifiesta haber realizado el contribuyente, distinto de retenciones, no fue recibido por la administración.

2. Cuando se verifique que alguno de los impuestos descontables denunciados por el solicitante no cumple los requisitos legales para su aceptación, o cuando sean inexistentes, ya sea porque el impuesto no fue liquidado, o porque el proveedor o la operación no existe por ser ficticios.

3. Cuando a juicio del administrador exista un indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor, en cuyo caso se dejará constancia escrita de las razones en que se fundamenta el indicio, o cuando no fuere posible confirmar la identidad, residencia o domicilio del contribuyente.

Terminada la investigación, si no se produce requerimiento especial, se procederá a la devolución o compensación del saldo a favor. Si se produjere requerimiento especial, sólo procederá la devolución o compensación sobre el saldo a favor que se plantee en el mismo, sin que se requiera de una nueva solicitud de devolución o compensación por parte del contribuyente. Este mismo tratamiento se aplicará en las demás etapas del proceso de determinación y discusión tanto en la vía gubernativa como jurisdiccional, en cuyo caso bastará con que el contribuyente presente la copia del acto o providencia respectiva.

⁴⁸ El artículo 151 del Decreto 807 de 1993, modificado por el Decreto 422 de 1996 del Distrito Capital regula en similares términos lo concerniente a la investigación previa a la devolución o compensación. Dispone la norma:

Artículo 151º.- *Investigación Previa a la Devolución o Compensación.* El término para devolver o compensar se podrá suspender hasta por un máximo de noventa (90) días, para que la dependencia de la Fiscalización adelante la correspondiente investigación, cuando se produzca alguno de los siguientes hechos:

1. Cuando se verifique que alguna de las retenciones o pagos en exceso denunciados por el solicitante son inexistentes, ya sea porque la retención no fue practicada, o porque el agente retenedor no existe, o porque el pago en exceso que manifiesta haber realizado el contribuyente, distinto de retenciones, no fue recibido por la administración.
2. Cuando no fuere posible confirmar la identidad, residencia o domicilio del contribuyente.
3. Cuando a juicio del Director Distrital de impuesto, exista un indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor, en cuyo caso se dejará constancia escrita de las razones en que se fundamenta el indicio.

Terminada la investigación, si no se produce requerimiento especial, se procederá a la devolución o compensación del saldo a favor. Si se produjere requerimiento especial, sólo procederá la devolución o compensación sobre el saldo a favor que se plantee en el mismo, sin que se requiera de una nueva solicitud de devolución o compensación por parte del contribuyente. Este mismo tratamiento se aplicará en las demás etapas del proceso de determinación y discusión tanto en la vía gubernativa como jurisdiccional, en cuyo caso bastará con que el contribuyente presente la copia del acto o providencia respectiva.

Parágrafo.- Tratándose de solicitudes de devolución con presentación de garantía a favor del Distrito, no procederá a la suspensión prevista en este artículo.”

PARÁGRAFO. Tratándose de solicitudes de devolución con presentación de garantía a favor de la Nación, no procederá a la suspensión prevista en este artículo.”

Como se puede apreciar, la suspensión del término para decidir la devolución está previsto, únicamente, para cuando media una declaración que arroje un saldo a favor.

En ese contexto, el reconocimiento de los intereses moratorios depende, tanto del vencimiento del plazo para devolver, como de las circunstancias especiales que pueden ocurrir con ocasión de la petición de devolución, y, en todo caso, de que se tenga la certeza de que la obligación de devolver a cargo del Estado es exigible, así:

1. Si la petición de devolución se resuelve a favor del contribuyente, los intereses de mora se causarán si la devolución se resuelve por fuera del plazo de los treinta (30)⁴⁹ o veinte (20)⁵⁰ días, según corresponda, que tiene la administración para devolver. En este caso, entonces, los intereses corren a partir del día siguiente al vencimiento de los 30 o 20 días, según corresponda.
2. Si la petición de devolución es por el saldo a favor, y la administración decide suspender el término de 30 días que tiene para devolver, por noventa (90) días, mientras se surte la investigación:
 - a. No se causarán intereses moratorios si la autoridad tributaria decide devolver al cabo de los noventa (90) días.
 - b. Se causarán intereses corrientes al tenor del artículo 863 del E.T., en virtud de que se controvertió el saldo a favor, a partir de la notificación del requerimiento especial y hasta la ejecutoria del acto administrativo que resuelve favorablemente la petición de devolución.
En caso de que ese acto administrativo se demande en acción de

⁴⁹ Cuando se pide la devolución sin presentación de garantía

⁵⁰ Cuando se pide la devolución con presentación de garantía.

nulidad, los intereses corrientes se reconocerán hasta la ejecutoria de la sentencia que declaró nulo el acto que negó la devolución.

- c. Se causarán intereses de mora a partir del momento en que la obligación sea exigible. Y es exigible la obligación cuando mediante acto administrativo ejecutoriado se reconozca el derecho a la devolución del saldo a favor. En caso de que el acto administrativo no reconozca el derecho a la devolución y se demande en acción de nulidad, los intereses moratorios se reconocerán a partir del día siguiente de la ejecutoria de la sentencia que declaró nulo el acto que negó la devolución.

3. Si la petición de devolución es por pago en exceso o de lo no debido

- a. No se causarán intereses moratorios si la autoridad tributaria decide devolver al cabo de los treinta (30) días o veinte (20), según corresponda, que tiene la administración para devolver.
- b. Se causarán intereses corrientes al tenor del artículo 863 del E.T. a partir de la notificación del acto administrativo que negó la devolución y hasta la ejecutoria del acto administrativo o que resuelve favorablemente la petición de devolución. En caso de que ese acto administrativo se demande en acción de nulidad, los intereses corrientes se reconocerán hasta la ejecutoria de la sentencia que declaró nulo el acto que negó la devolución.
- c. Se causarán intereses de mora a partir de que obligación sea exigible. Y es exigible la obligación cuando mediante acto administrativo que reconozca el derecho a la devolución del pago en exceso o de lo no debido. En caso de que el acto administrativo no reconozca el derecho a la devolución y se demande en acción de nulidad, los intereses moratorios se reconocerán a partir del día siguiente de la ejecutoria de la sentencia que declaró nulo el acto que negó la devolución.

Teniendo en cuenta lo expuesto, la Sala vuelve a poner de presente que la demandante pretendió el reconocimiento de intereses moratorios a partir de la fecha en que el Distrito Capital le negó la devolución.

La Sala ha sido del criterio⁵¹ de que cuando la devolución se originó en un pago de lo no debido, es procedente reconocer los intereses legales del Código Civil y los intereses corrientes del artículo 863 del E.T., posición que ahora se reitera porque considera que tales intereses tienen naturaleza compensatoria.⁵²

En ese mismo orden de ideas, no hay lugar a reconocer intereses moratorios derivados del pago de lo no debido a partir del momento en que se negó la devolución, y mucho menos de manera concurrente con los intereses legales del C.C. o corrientes del E.T., pues los intereses moratorios tienen un carácter eminentemente punitivo y resarcitorio, representan la indemnización de perjuicios por la mora, mora en la que no ha incurrido la entidad demandada pues, como se precisó, la obligación de devolución se tornará exigible sólo con la ejecutoria de esta sentencia.

En consecuencia, la Sala reconocerá los intereses legales del Código Civil y los corrientes del Estatuto Tributario conforme se pasa a precisar.

⁵¹ Ver entre otras sentencias: CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Sentencia del 9 de julio de 2009, Exp. 15923, C.P. Héctor J. Romero Díaz; sentencia del 23 de julio de 2009, Exp. 16785, C.P. Doctor William Giraldo Giraldo; sentencia del 10 de septiembre de dos mil nueve. Expediente 15987, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

⁵² La Sección tercera del Consejo de Estado, es del criterio de que la *actio in rem verso* derivada de la teoría del enriquecimiento sin causa tiene naturaleza eminentemente compensatoria y no indemnizatoria “*pues no se trata de pretender la reparación de un perjuicio o daño sino de restablecer el equilibrio del patrimonio que se vio afectado o empobrecido, para el demandante, en el mismo monto en que se enriqueció, sin causa jurídica, el patrimonio del demandado, razón para que el restablecimiento tan solo genere la compensación del empobrecido, (...)*” Sin embargo, para la sección tercera, no es procedente el reconocimiento de los frutos civiles del capital pues, en su criterio, “ello conllevaría a desnaturalizar la teoría del enriquecimiento sin causa y a dar a la *actio de in rem verso* un alcance que desborda las pretensiones que le son propias.” Este criterio no lo comparte la Sala. Ver la sentencia de la sección tercera del Consejo de Estado del veintinueve (29) de enero de dos mil nueve (2009). Radicación número: 07001-23-31-000-1997-00705-01(15662). Actor: DROGUERÍA SANTA FE DE ARAUCA. Consejera ponente: MYRIAM GUERRERO DE ESCOBAR

En el caso concreto está probado que mediante la Resolución No. DDI-71249 del 27 de noviembre de 2006, notificada el 26 de diciembre de 2006⁵³, el Distrito Capital negó la devolución. En consecuencia, la Sala precisa que hay lugar al reconocimiento de los intereses legales del Código Civil a partir de la fecha en que se hizo el pago, conforme consta en las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por los respectivos bimestres de los años 1997 y 2002, y hasta el día anterior a la fecha de notificación de la Resolución No. DDI-71249, esto es, hasta el 25 de diciembre de 2006. Y de los intereses corrientes del E.T. desde la fecha de notificación de la Resolución No. DDI-71249, esto es, desde el 26 de diciembre de 2006 hasta la fecha de ejecutoria de esta sentencia.

En cuanto la tasa de los intereses corrientes del E.T. se deberá aplicar la prevista en el artículo 864 del E.T.

En cuanto a la tarifa de los intereses legales es la prevista en el artículo 2232 del Código Civil, esto es, el 6%. La liquidación se hace conforme con la siguiente fórmula:

$$\text{Fórmula: } I = Vh \times N \times 05\%$$

Donde:

- I =** Interes Legal
- Vh =** Impuesto pagado
- N =** Número de meses a indemnizar
- 0.5 % =** Interes legal mensual (6% / 12)

⁵³ Según lo manifestó el demandante en el recurso de reconsideración contra la Resolución DDI-71249 (Folio 101 cuaderno de antecedentes administrativos). Y como consta en los sellos de recibido por la demandante, impuestos en la Resolución DDI-71249 (Folio 99 cuaderno de antecedentes administrativos).

Ahora bien, para la liquidación de los intereses, el demandante pide que se tenga como base la suma de \$1.054.279.000 que, según dijo, corresponde a los ingresos que obtuvo por concepto de aportes de riesgos profesionales.

Aportó como prueba de esos ingresos las declaraciones del impuesto de industria y comercio bimestrales presentadas por cada año y el certificado del revisor fiscal de la empresa en el que calculó el monto a devolver conforme con los siguientes datos: (i) discriminó por año el total de primas y cotizaciones ARP retenidas en Bogotá y las cotizaciones ARP (ii) liquidó el impuesto total a cargo y (iii) liquidó el impuesto a cargo por cotizaciones ARP. El resultado de la liquidación denominada “impuesto a cargo por cotizaciones ARP” corresponde, según el revisor fiscal, al monto a devolver.

La Sala considera que no es pertinente liquidar los intereses legales y corrientes sobre la base sugerida por el demandante puesto que no es pertinente tomar periodos anuales, sino los periodos bimestrales en que se efectuaron los pagos no debidos por concepto del impuesto de industria y comercio.

El certificado del revisor fiscal⁵⁴, que aportó la demandante como prueba de la cuantía que a su juicio se le debe devolver, da cuenta de las sumas que habría pagado por concepto del impuesto de industria y comercio tasado sobre los aportes de los riesgos profesionales pero totalizado año por año, siendo pertinente que aporte la prueba del pago bimestral a efectos de hacer los cruces correspondientes con las liquidaciones del impuesto aportadas como prueba.

⁵⁴ Folio 7 del c.a.a.

Por lo tanto, la Sala condenará *in genere* al Distrito Capital para que mediante incidente se calcule el monto objeto de devolución, que será a la vez, la base para la liquidación de los intereses que la Sala ordena reconocer.

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

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia del 3 de septiembre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección B, en su lugar.

SEGUNDO: ANÚLANSE las resoluciones DDI 71249 del 27 de noviembre de 2006 y DDI 078019 del 25 de octubre de 2007.

TERCERO. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que SEGUROS DE VIDA COLPATRIA S.A. pagó de manera indebida al Distrito Capital la cantidad líquida de dinero que por trámite incidental se determinará.

CUARTO: CONDÉNASE en abstracto al Distrito Capital, y en consecuencia, (i) se le **ORDENA** devolver, las sumas efectivamente pagadas de manera indebida por SEGUROS DE VIDA COLPATRIA S.A. por los años 1997 a 2002. (ii) pagar los intereses legales y corrientes liquidados conforme se

ordenó en la parte considerativa de la sentencia (página 31), sin perjuicio de las compensaciones a que haya lugar.

Para el efecto, SEGUROS DE VIDA COLPATRIA S.A deberá promover incidente ante el *a quo* conforme con lo dispuesto en el artículo 172 del C.C.A.

QUINTO. RECONÓCESE personería a la abogada Nohora Carolina Garzón García como apoderada del Distrito Capital.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

HOJA DE FIRMAS DE LA SENTENCIA DEL 13 DE JUNIO DE 2013 PROFERIDA DENTRO DEL PROCESO EXPEDIENTE: 250002327000200800058 01(17973). DEMANDANTE: SEGUROS DE VIDA COLPATRIA S.A. DEMANDADO: BOGOTÁ DISTRITO CAPITAL. ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO