

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



CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., doce (12) de diciembre de dos mil catorce (2014)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-27-000-2010-00104-01 (19292)
Demandante: PUBLICACIONES SEMANA S.A.
Demandado: DISTRITO CAPITAL- SECRETARÍA DE HACIENDA- DIRECCIÓN
DISTRITAL DE IMPUESTOS

Temas: Reconocimiento de Intereses por devolución de dinero pagado
en exceso en impuesto de Industria y Comercio.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, Publicaciones Semana S.A., contra la sentencia del 20 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. La sentencia decidió:

1. *Se declara la nulidad de la Resolución DDI 19425 y/o 2008EE428970 de 22 de octubre de 2008, proferida por la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario.*
2. *Se declara la nulidad de la Resolución DDI 468938 y/o 2009EE1195567 del 23 de noviembre de 2009, expedida por la Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Dirección Distrital de Impuestos.*
3. *A título de restablecimiento del derecho se ordena a la Secretaría Distrital de Hacienda reconocer y pagar a PUBLICACIONES SEMANA S.A., la suma de \$350.383.000, mas los intereses corrientes a partir del 7 de diciembre de 2009, día en que se notificó la Resolución No. D.D.I. 468938 de 23 de noviembre de 2009 hasta la ejecutoria de la providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.*
4. *Por no haberse causado no se condena en costas.*

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

La sociedad Publicaciones Semana S.A. presentó declaraciones del impuesto de Industria y Comercio, correspondientes a los bimestres primero a sexto del año 2005, por la prestación de servicios de publicación de revistas, libros y periódicos.

En virtud de la suspensión provisional del artículo 1º de la Resolución 219 de 2004 y con fundamento en la Liquidación Oficial de Corrección 669 DDI 064558, el 28 de agosto de 2007 la sociedad solicitó devolución por pago en exceso, en cuantía de trescientos cincuenta millones trescientos ochenta y tres mil pesos (\$350.383.000).

Con la Resolución No. D.D.I. 19425 de octubre 22 de 2008, la Oficina de Cuentas Corrientes de la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos negó la solicitud de devolución del pago en exceso.

Argumentó que se había iniciado un proceso de determinación, por la corrección previamente presentada por el contribuyente.

La demandante presentó recurso de reconsideración contra ese acto, que fue resuelto desfavorablemente por la Resolución No. D.D.I. 468938.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“PRIMERA.

Que son nulas las resoluciones No. D.D.I. 19425 y/o 2008EE428970 del 22 de octubre de 2008 y No. D.D.I. 468938 y/o 2009EE1195567 del 23 de noviembre de 2009, por haber sido expedidas con violación a las normas nacionales y distritales a las que hubieren tenido que sujetarse.

SEGUNDA

Que como consecuencia de la declaración de nulidad, se restablezca en su derecho a la sociedad PUBLICACIONES SEMANA S.A., ordenando la devolución del pago en exceso que se deriva de la Liquidación Oficial de Corrección contenida en la Resolución NO. 669 DDI 064558 del 2 de agosto de 2007 “Por medio de la cual se profiere una liquidación oficial de corrección por menor valor en la declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, correspondiente a los seis bimestres del año gravable 2005”, es decir, la suma de trescientos cincuenta millones trescientos ochenta y tres mil pesos (\$350.383.000), más los intereses corrientes respectivos”

3. Normas violadas y concepto de violación

La Sociedad demandante citó como normas violadas los artículos 148, 151 y 150 numeral 3 del Decreto 807 de 1993, así como los artículos 670, 829, 855, 857, 857-1 del Estatuto Tributario y los artículos 35 y 66 del Código Contencioso Administrativo. Alegó la indebida motivación de los actos demandados, la indebida aplicación y errónea interpretación de estas normas.

Expuso que los actos demandados habían sido indebidamente motivados, habida cuenta de que algunos de sus considerandos no contaban con fundamentos de hecho o de derecho que sustentaran la decisión.

En este sentido indicó, además, que la existencia de un procedimiento de determinación del impuesto, iniciado con el requerimiento especial que le fue formulado en virtud de la corrección de la liquidación privada del Impuesto de Industria y Comercio, no era argumento suficiente para negar la solicitud de devolución.

Dijo también, que la administración le dio al numeral 3 del artículo 150 del Decreto 807 de 1993 un alcance que no tiene, pues determinó que el rechazo de la solicitud de devolución era procedente, a raíz de la corrección presentada por la actora, ignorando que el supuesto que trae la disposición se refiere a la presentación de corrección después de haberse iniciado el proceso de determinación del tributo, el cual, aclaró, es distinto al caso concreto, toda vez que la declaración privada fue corregida antes de que se profiriera requerimiento especial.

En su sentir, los actos demandados desconocen las tarifas establecidas en el Acuerdo Distrital 65 de 2002 y prefieren dar aplicación a la Resolución 219 de 2004 (de rango inferior a aquel), que ya para la fecha de la solicitud de corrección, había sido incluso suspendida en forma provisional por el Consejo de Estado.

4. Oposición

La Secretaría de Hacienda Distrital, obrando a través de apoderado judicial idóneo, contestó la demanda. Manifestó en su defensa que la devolución del saldo pretendida por Publicaciones Semana S.A. era improcedente, pues, la diferencia a su favor aún no se había determinado en forma definitiva, porque estaba en curso un proceso de fiscalización en virtud del cual, incluso, ya existía requerimiento especial.

En todo caso-afirmó-, ésta no tiene derecho al reintegro de la suma solicitada, ya que la actividad que desarrolla es de tipo industrial, gravada con una tarifa del 11.04 por mil. Ello, en consideración a que la edición de libros, revistas y publicaciones en general, la hace por cuenta propia, a través de la transformación de materia prima y los procesos de redacción, preparación, confección, impresión, publicación y reproducción de textos.

Por el contrario, sería una actividad de servicio si se realizara como encargo para un tercero, *“bien para la edición e impresión de una obra suya o para su reproducción.”*

En cuanto a la sanción por inexactitud, afirmó que la misma se originó a raíz de la declaración de un menor valor al que realmente debía pagarse por concepto de impuesto y descartó que se originara en una diferencia de criterios, pues la posición del ente territorial sobre la interpretación de la norma aplicable, era clara desde el principio.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 20 de octubre de 2011, accedió a las súplicas de la demanda. Argumentó lo siguiente:

1. La solicitud de devolución no debió ser negada bajo el argumento de la expedición de un requerimiento especial, pues ello, a la luz del parágrafo 2 del artículo 150 del Decreto 807 de 1993, sólo podría ser causal de rechazo provisional de la petición.
2. Las declaraciones privadas en las que se había establecido un menor impuesto a pagar, se encontraban en firme, en virtud de la declaratoria de nulidad de los actos que reliquidaron en forma oficial el impuesto.

En consecuencia, ordenó la devolución de la suma de trescientos cincuenta millones trescientos ochenta y tres mil pesos (\$350.383.000), junto con los intereses corrientes que se hubieren generado entre la fecha de notificación de la Resolución DDI 468938, que confirmó la negativa a la solicitud de devolución, hasta la ejecutoria de la providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.

Sin embargo, decidió negar el reconocimiento de intereses para el período anterior al acto denegatorio, así como los de naturaleza moratoria, argumentando que éstos no fueron solicitados en la demanda.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandante interpone recurso de apelación, con los siguientes argumentos:

1.- La nulidad de los actos administrativos demandados debió aparejar el restablecimiento integral del derecho, pues ese precisamente es el resultado de las sentencias de nulidad de actos de carácter particular, por los efectos *ex tunc* de este tipo de providencias.

2.- El no reconocimiento de la pérdida de poder adquisitivo del dinero a devolver, y el lucro que éste habría generado en el patrimonio de la demandante, genera un enriquecimiento sin justa causa a favor del ente accionado, quien finalmente dispuso de los recursos durante el tiempo en el que se ha discutido el derecho a la devolución.

3.- Con la negativa del *a quo*, se da un alcance equivocado al artículo 863 del E.T., habida cuenta de que *“el procedimiento judicial iniciado (...) hace parte del debate que resuelve la procedencia de la devolución y por lo mismo no es impropio el reconocimiento de intereses corrientes desde el momento en el cual mi representada realizó el pago en exceso a favor del Distrito hasta el acto administrativo en el cual se decidió sobre la negativa de la solicitud de devolución”*.

Por lo tanto, solicitó que se modificara la decisión de primera instancia, y se reconocieran intereses durante todo el tiempo transcurrido desde el pago en exceso, hasta que se verifique el pago de la obligación.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La sociedad demandante presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La demandada allegó escrito de conclusión, e indicó que la sentencia apelada atendió razonadamente al principio de congruencia y al carácter rogado de la jurisdicción contenciosa, pues fue clara al negar derechos que no fueron expresamente pretendidos en la demanda y que, por lo tanto, escapaban del ámbito de pronunciamiento del *a quo*.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, y de acuerdo al marco de competencia del *ad quem*, le corresponde a la Sección determinar, si la sociedad actora tiene derecho al pago de i) intereses remuneratorios respecto de las sumas dinerarias pagadas en exceso por concepto de impuesto de Industria y Comercio por el año gravable 2005, por el período comprendido entre la fecha del pago y la notificación del acto administrativo que negó su solicitud de devolución y de ii) intereses moratorios.

Para resolver la apelación, la Sala parte de la base no discutida por el demandado, pues no apeló el fallo, de que el impuesto pagado constituye un pago en exceso y que el capital a devolver asciende a \$350.383.000.

2. Análisis del caso concreto: Términos en que debe restablecerse el derecho de la demandante.

Habida cuenta de que el motivo de inconformidad del recurrente se contrae al reconocimiento de intereses desde el momento en que efectuó el pago en exceso, se anota:

2.1 El restablecimiento del derecho por la devolución de pagos en exceso, o lo que es lo mismo, su reparación, está determinado por el artículo 863 del E. T¹. La reparación, en ese caso, la fija el legislador dentro de la libertad de configuración legislativa que le es propia. Señala la disposición:

¹ Norma que se aplica al Distrito Capital en virtud de la remisión hecha por el artículo 154 del Decreto 807 de 1993.

“Artículo 863. Intereses a favor del contribuyente. Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, solo 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 ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.

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

En todos los casos en que el saldo a favor hubiere sido discutido, se causan intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación”.

2.2 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.

2.3 De esta manera, el derecho a recibir intereses corrientes por una suma pagada en exceso a la administración tributaria, se oficializa; cuando dicha circunstancia –la del pago en exceso–, es reconocida a través de un acto administrativo o providencia judicial ejecutoriados, producto de una discusión previa.

Los moratorios, por su parte, requieren además, del vencimiento del término otorgado para efectuar la devolución del capital.

2.4 En relación con los intereses moratorios no existe discusión sobre el momento de su causación, como quiera que por su naturaleza sancionatoria, es claro que se generan desde que la administración se encuentra en mora en la devolución del dinero, esto es, desde que la obligación se hace exigible, lo que ocurre, cuando el caso está en sede jurisdiccional, desde la ejecutoria de la sentencia que declara el pago en exceso.

2.5 Contrario a lo afirmado por el Tribunal, la demandante sí solicitó el pago de intereses corrientes por todo el tiempo que fue privada del dinero pagado en exceso a la Dirección Distrital de Impuestos, pues así se colige fácilmente de la demanda, en la que, al pedirse el restablecimiento del derecho, se exige el reconocimiento de *“los intereses corrientes respectivos”*.

Distinto es que el fundamento legal para el reconocimiento de esos intereses corrientes está determinado en el artículo 863 del E.T., como lo invocó el actor en el recurso de apelación, y fue el legislador *-dentro de la libertad de configuración legislativa que le es propia-*, el que fijó que estos solo pueden causarse a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que en principio negó la solicitud de devolución, de acuerdo con el texto legal, siempre que medie acto o providencia que reconozca el derecho del contribuyente.

2.6 Entonces, la reparación, en lo que compete a la obligación dineraria propiamente dicha, que subyace en la pretensión de devolución del pago en exceso de PUBLICACIONES SEMANA S.A., está fijada en forma clara por el legislador en el artículo 863 citado, lo que impone estarse a lo que dispone dicha norma.

2.7 La Sala precisa que el *a quo* reconoció los intereses remuneratorios, en su modalidad de corrientes, a partir del 7 de diciembre de 2009, fecha en que se notificó la Resolución No. DDI 468938 que decidió en reconsideración confirmar la decisión negativa a la solicitud de devolución, cuando estos se causan por mandato del legislador, a partir de la fecha de notificación del acto que en un principio negó la solicitud de devolución+.

Luego, se deben reconocer los intereses corrientes del E.T desde la fecha de notificación de la Resolución No. D.D.I. 19425 de octubre 22 de 2008, expedida por la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos, hasta la fecha de ejecutoria de esta sentencia, y en este sentido se modificará la sentencia.

2.8 Ahora, frente a la causación de intereses moratorios² al tenor de lo dispuesto en el artículo 863 del E. T., no cabe duda de que éstos se generan a partir del día siguiente a la ejecutoria de la providencia que confirma en su totalidad el saldo a favor del contribuyente.

Desde esa perspectiva, su naturaleza punitiva impide que se reconozcan cuando aun la entidad no ha incurrido en mora. Pero como estos operan por imperio de la ley, en caso de que la demandada incumpla la obligación de devolver las sumas pagadas en exceso, se generarán en forma automática, sin necesidad de pronunciamiento expreso que así lo diga.

2.9 Por los argumentos expuestos, la Sala modificará la sentencia apelada, pero por las razones contenidas en esta providencia.

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

FALLA

1.- MODIFÍQUESE el numeral 3 de la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B el 20 de octubre de 2011, el cual quedará así:

A título de restablecimiento del derecho se ordena a la Secretaría Distrital de Hacienda reconocer y pagar a PUBLICACIONES SEMANA S.A., la suma de \$350.383.000, mas los intereses corrientes a partir del 29 de octubre de 2008, día en que se notificó la Resolución No. D.D.I. 19425 hasta la fecha de ejecutoria de esta sentencia.

2.- Se RECONOCE personería para actuar a la abogada Gloria Marcela Cortés Jaramillo, como apoderada judicial del Distrito de Bogotá- Secretaría de Hacienda, en los términos del poder conferido, que obra a folio 396 del cuaderno 1.

² La Sala considera que una interpretación racional, acorde con la naturaleza de la obligación, con los principios de justicia material, impone concluir que, en el caso concreto, no era necesario que la actora los solicitara, toda vez que es una consecuencia lógica de la anulación del acto y de la exigibilidad del crédito deducido en la sentencia, a cargo de la administración.

3.- DEVUÉLVASE el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

