



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

Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D. C., diecisiete (17) de marzo de dos mil dieciséis (2016)

Radicación No. 250002337000201200263 01 (20586)

**Actor: ALLIANZ SEGUROS DE VIDA S.A. (ANTES ASEGURADORA
DE VIDA COLSEGUROS S.A.)**

Demandado: SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL

**Referencia: EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS POR CONMUTACIÓN
PENSIONAL DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO**

FALLO

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 8 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”. La sentencia dispuso:

“1. Anúlense parcialmente las Resoluciones Nos. DDI-154752 de 21 de septiembre de 2011 y DDI 021441 del 18 de mayo de 2012, proferidas por la Oficina de Cuentas

Corrientes de la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario y la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, mediante las cuales negó a la ASEGURADORA DE VIDA COLSEGUROS S.A. hoy ALLIANZ SEGUROS DE VIDA S.A., identificada con NIT. 860.027.404-1, la solicitud de devolución por concepto de impuesto de industria y comercio, correspondiente a la vigencia 2008-1.

2. A título de restablecimiento del derecho, ordénase a la Alcaldía Mayor de Bogotá – Secretaría de Hacienda – Dirección de Distrital de Impuestos, devolver a la sociedad ALLIANZ SEGUROS DE VIDA S.A. identificada con NIT 860.027.404-1, la suma de ochocientos ocho millones doscientos veintiún mil ciento cuarenta y tres pesos m/cte. (808.221.143), más el interés legal del 6%, liquidado desde la fecha en que se realizó el pago (18 de marzo de 2010), hasta la fecha en que se efectúe la devolución.

3. No se condena en costas por cuanto no aparecen probadas.

4. En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte demandante, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias del caso.”

I) ANTECEDENTES

El 31 de enero de 2008, la sociedad Almacenes de Depósito de Café – ALMACAFÉ- celebró con la Aseguradora de Vida Colseguros S.A. – hoy Allianz Seguros de Vida S.A.- el contrato de seguros bajo el producto “renta de vitalicia inmediata – pensión por conmutación pensional”, en el que se acordó la conmutación pensional de 349 jubilados mediante una renta vitalicia, por la suma de \$67.194.572.872.

El 18 de marzo de 2008, ALLIANZ SEGUROS DE VIDA S.A. presentó y pagó la declaración del impuesto de industria y comercio por el bimestre 1 del año 2008, en la que incluyó en la base gravable los recursos obtenidos en el contrato de seguros por “rentas vitalicias inmediata – pensión con conmutación pensional”.

El 18 de marzo de 2010, la entidad corrigió la citada declaración en el sentido de aumentar la base gravable, lo que llevó a que se determinara un mayor impuesto a cargo, que fue pagado en esa misma fecha. En la corrección continúa la inclusión de las rentas obtenidas en el referido contrato de seguros.

El 22 de agosto de 2011, la entidad financiera radicó ante la Dirección de Impuestos Distritales, la solicitud de devolución del impuesto de industria y comercio pagado en la citada declaración por concepto del pago de lo no debido del tributo liquidado sobre los recursos obtenidos por la conmutación pensional que realizó la compañía mediante una renta vitalicia.

El 21 de septiembre de 2011, la Administración expidió la Resolución No. DDI154752, en la que negó la solicitud de devolución por considerar que la corrección de las declaraciones disminuyendo el saldo a pagar debía realizarse en los plazos señalados en el artículo 589 del Estatuto Tributario.

Contra la anterior decisión, la entidad interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Resolución No. DDI021441 del 18 de mayo de 2012, que confirmó el acto recurrido.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, ALLIANZ SEGUROS DE VIDA S.A., solicitó:

“Pretensiones principales:

1. Que se declare la nulidad del acto administrativo conformado por la resolución número DDI-154752 del 21 de septiembre de 2011 y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración número DDI-021441 del 18 de mayo de 2012.

2. Que, como consecuencia de la nulidad del acto demandado, y a título de restablecimiento del derecho, se ordene la devolución de la suma de ochocientos cincuenta y tres millones ciento dos mil doscientos noventa y siete pesos (\$853.102.297) más los intereses corrientes correspondientes, causados desde el 11 de octubre de 2011, fecha de la notificación de la resolución número DDI154752 del 21 de septiembre de 2011, mediante la cual se negó la solicitud de devolución de pago de lo no debido, hasta la fecha de ejecutoria de la providencia que ordena la devolución, y los intereses de mora desde esa fecha hasta el pago efectivo, de conformidad con lo establecido en el artículo 154 del Decreto 807 de 1993, en concordancia con el artículo 863 del Estatuto Tributario.

Pretensiones subsidiarias:

1. Que se declare la nulidad parcial del acto administrativo conformado por la resolución número DDI -154752 del 21 de septiembre de 2011 y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración número DDI-021441 del 18 de mayo de 2012.

2. Que, como consecuencia de la nulidad parcial del acto demandado, y a título de restablecimiento del derecho, se ordene la devolución de la suma de ochocientos

ocho millones doscientos veinte un mil ciento cuarenta y tres pesos (\$808.221.143), más los intereses corrientes correspondientes, causados desde el 11 de octubre de 2011, fecha de la notificación de la resolución número DDI154752 del 21 de septiembre de 2011, mediante la cual se negó la solicitud de devolución de pago de lo no debido, hasta la fecha de ejecutoria de la providencia que ordena la devolución, y los intereses de mora desde esa fecha hasta el pago efectivo, de conformidad con lo establecido en el artículo 154 del Decreto 807 de 1993, en concordancia con el artículo 863 del Estatuto Tributario”.

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

Violación de los artículos 48 de la Constitución Política y 135 de la Ley 100 de 1993. Los ingresos declarados son recursos de la seguridad social que no se encuentran gravados

En la declaración de ICA del primer bimestre del año 2008, la entidad incluyó la totalidad de los recursos que obtuvo por la conmutación pensional mediante renta vitalicia por valor de \$67.194.572.872, tal y como consta en el certificado de revisor fiscal que se anexa a la demanda.

Esas rentas no pueden gravarse con ningún tributo en tanto están destinadas al pago de pensiones y, por ende, son recursos de la seguridad social que por mandato constitucional no son materia imponible.

La Corte Constitucional¹ y el Consejo de Estado² han sido enfáticos en señalar que no se pueden imponer gravámenes sobre los recursos de la seguridad social, por cuanto los mismos deben destinarse a los fines para los cuales fueron recaudados.

La conmutación pensional constituye una forma de novación de las obligaciones pensionales a cargo de un empleador. Se trata de trasladar la responsabilidad en el pago de las pensiones que se encuentran a cargo de un empleador, a una compañía de seguros, quien asume la obligación de aquel.

¹C-828 de 2001, C-1040 de 2003, C-655 de 2003, C-824 de 2004, C-90 de 2011.

² Sentencias del 29 de octubre de 2009, expediente No. 16610; y del 3 de diciembre de 2009, expediente No. 17122.

La totalidad de las sumas obtenidas por la entidad por este concepto constituyen un recurso de seguridad social en tanto están destinadas a garantizar el pago de pensiones. Por ello, todo el impuesto pagado sobre las mismas carece de fundamento legal y debe ser devuelto.

Violación de los artículos 144 y siguientes del Decreto 807 de 1993 y 589 del Estatuto Tributario. Improcedencia del rechazo de la devolución del pago de lo no debido

Se configura el pago de lo no debido porque está demostrado que la sociedad liquidó y pagó el impuesto de industria y comercio sobre recursos de la seguridad social que no se encuentran gravados.

Ello se debió a que en el momento en que se presentó la declaración –año 2008 y 2010- no estaba claro si los recursos derivados de conmutación pensional estaban sujetos al ICA. Sin embargo, en el año 2011, la Corte Constitucional³ precisó que los recursos de la seguridad social no se encuentran gravados con los impuestos territoriales.

Con ese pronunciamiento judicial quedó claro que no existe causa legal para el pago del impuesto sobre esos recursos y, por ello, el mismo fue solicitado en devolución.

El Consejo de Estado, en reiterados fallos⁴, ha señalado que no se requiere la corrección de las declaraciones para la devolución del pago de lo no debido.

Pretensión subsidiaria

³ Sentencia C-090 de 2011.

⁴ Sentencias del 16 de julio de 2009, expediente No. 16655; del 5 de noviembre de 2009, expediente No. 16591; del 20 de agosto de 2009, expediente No. 16142; del 23 de septiembre de 2010, expediente No. 17669; y del 30 de septiembre de 2010, expediente 16576.

La pretensión subsidiaria está dirigida a que sea devuelta la suma indebidamente pagada por el impuesto de industria y comercio sobre los recursos obtenidos por conmutación pensional, salvo en lo que corresponda al importe del ingreso que razonablemente se puede considerar remuneración de la entidad.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

Excepciones:

Inexistencia de configuración del pago de lo no debido

El impuesto de industria y comercio no está incluido en la relación taxativa de los tributos a los que se encuentran exentos los recursos de la seguridad social, dispuesta en el artículo 135 de la Ley 100 de 1993.

Las declaraciones de la entidad son inmodificables toda vez que respecto de las mismas operó el término de firmeza previsto en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993.

Además, para que se pudiera resolver la solicitud de devolución sobre dichas sumas era necesario que el contribuyente corrigiera la declaración privada.

Caducidad de la acción.



De conformidad con el artículo 138 del CPACA, la oportunidad para iniciar la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, es de cuatro meses contados a partir de la notificación del acto acusado.

Prescripción.

Si la entidad consideró que debía modificar el valor a pagar del tributo, debió agotar el procedimiento de corrección dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar. Como esa situación no ocurrió, las declaraciones tributarias se encuentran en firme.

IV) AUDIENCIA INICIAL – DECISIÓN SOBRE EXCEPCIONES

El 25 de abril de 2013, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, practicó audiencia inicial en la que resolvió las excepciones propuestas por la demandada, en los siguientes términos:

Las excepciones de inexistencia de configuración del pago de lo no debido y prescripción discuten el fondo del asunto, por lo que deben resolverse en la sentencia.

No se configura la excepción de caducidad de la acción toda vez que la demanda fue presentada en el término legal el 28 de septiembre de 2012, habida consideración de que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se notificó de forma personal el 31 de mayo de 2012 y, por ende, el término de cuatro meses para interponer la demanda, vencía el 1 de octubre de 2012.

V) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, mediante providencia del 8 de agosto de 2013, anuló parcialmente los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Mediante el mecanismo de la conmutación pensional, el empleador transfiere un capital a una aseguradora o entidad del sistema de seguridad social para que estas últimas asuman la responsabilidad del pasivo pensional.

Dichas rentas constituyen recursos de la seguridad social en tanto garantizan el pago de las pensiones de jubilación. Por tanto, no se pueden destinar a otros fines, tales como el pago de impuestos.

En este caso, está probado que la entidad demandante suscribió con ALMACAFÉ un contrato en el que acordó llevar a cabo la conmutación pensional de 349 personas que conforman la totalidad del pasivo pensional de dicho empleador.

Las sumas percibidas por dicho concepto fueron determinadas mediante un dictamen pericial aportado en la demanda y que fue decretado como prueba en este proceso.

Si bien contra esa experticia la parte demandada interpuso objeción por error grave por el hecho de que tuvo en cuenta información reportada por terceros, ese argumento no desvirtúa ni lleva a concluir que el dictamen contiene datos erróneos o falsos, máxime cuando el artículo 237 del CPC permite que los peritos puedan recibir información de terceros. Por tanto, no procede la objeción por error grave.

En el dictamen se concluyó que la sociedad recibió \$67.194.572.872 para efectos de la conmutación pensional, de los cuales se constituyó reserva matemática por \$60.948.657.742, efectuó pago pensionales por \$695.015.444 y detrajo gastos administrativos y comerciales por \$2.015.837.186, con lo cual estimó un ingreso contable para la sociedad de \$3.535.062.500.

La suma de \$61.643.673.186, correspondiente a la reserva matemática y lo pagado por pensiones, constituye un recurso de la seguridad social afectado para ese fin. De ahí que no pueda ser objeto del impuesto y, deba ordenarse la devolución del tributo pagado sobre esos recursos en cuantía de \$808.221.143, con los intereses legales.

La petición del pago de lo no debido sobre esos recursos fue presentada por el contribuyente oportunamente el 22 de agosto de 2011, es decir, dentro de los 5 años siguientes contados a partir de la fecha en que se realizó el pago del impuesto liquidado por el demandante -18 de marzo de 2008-.

Para que proceda la devolución de esos pagos, no se requiere la corrección de las declaraciones tributarias, tal y como lo ha señalado el Consejo de Estado⁵ en varias oportunidades.

VI) LOS RECURSOS DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

No es procedente el reconocimiento de intereses legales, toda vez que el artículo 154 del Decreto 807 de 1993 dispone que en los casos de pago de lo no debido y en exceso se deben liquidar intereses corrientes y moratorios en la forma prevista en el artículo 863 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, debe ordenarse la liquidación de intereses corrientes, desde la fecha del acto que negó la devolución y hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor y, moratorios, desde la fecha de la ejecutoria de la sentencia o acto administrativo que confirma el saldo a favor discutido y hasta la fecha de pago.

⁵ Sentencias del 16 de julio de 2009, expediente No. 16655 y del 23 de septiembre de 2010, expediente No. 17669.



Adicionalmente, la tasa a la cual deben liquidarse los intereses es la equivalente al interés bancario corriente certificado por la Superintendencia Financiera.

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

No todos los recursos dispuestos para la seguridad social en pensiones se encuentran exentos de los tributos.

De conformidad con el artículo 135 de la Ley 100 de 1993 las conmutaciones pensionales están exentas de los impuestos nacionales, pero no de los de orden territorial.

Es improcedente la devolución solicitada porque las declaraciones en las que se originó el pago de lo no debido no fueron corregidas antes de que adquirieran firmeza.

Para la devolución de pagos de lo no debido, únicamente proceden los intereses corrientes y moratorios establecidos en el artículo 863 del Estatuto Tributario y, no los intereses legales decretados por el Tribunal.

VII) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

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

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



El **Ministerio Público** no rindió concepto.

VIII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por la parte demandante y demandada contra la sentencia del 8 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que declaró la nulidad parcial de los actos demandados.

1. Problema jurídico

1.1. Le corresponde a la Sala establecer si la entidad Allianz Seguros de Vida S.A. – antes Aseguradora de Vida Colseguros S.A. tiene derecho a la devolución del impuesto de industria y comercio que pagó respecto de la conmutación pensional que realizó bajo la modalidad de renta vitalicia por el bimestre 1 del año 2008.

1.2. Para tal efecto resolverá.

- Si el impuesto pagado sobre la conmutación pensional mediante renta vitalicia constituye un pago de lo no debido.

- Si para su devolución, era necesario la corrección de las declaraciones tributarias en las que se originó el pago de lo no debido.

- Los intereses que proceden en las devoluciones del pago de lo no debido.

2. Precisión previa

Previo a resolver sobre la procedencia de la solicitud devolución presentada, la Sala precisa que el análisis se circunscribirá a las rentas ordenadas en devolución por el Tribunal en cuantía de \$808.221.143 en tanto esa decisión no fue discutida por la demandante en el recurso de apelación.

Dicho valor corresponde al impuesto pagado por la demandante respecto de las sumas percibidas por la aseguradora por concepto de la conmutación pensional, excluidas las concernientes a la utilidad que obtiene la entidad y los gastos por publicidad y comerciales.

Adicionalmente, ese valor fue solicitado en devolución como pretensión subsidiaria de la demanda, por lo que se entiende que la demandante está conforme con la decisión del *a quo*.

3. Pago de lo no debido sobre recursos pertenecientes al Sistema General de Seguridad Social. Conmutación pensional mediante renta vitalicia.

3.1. La conmutación pensional, por tratarse de rentas que financian las pensiones, hace parte de los recursos del Sistema de Seguridad Social, que por mandato constitucional son de destinación específica.

3.1.1. La conmutación pensional tiene antecedentes en los Decretos 2677 de 1971 y 1572 de 1973, en los que fue contemplada como un mecanismo excepcional que permitía al ISS sustituir a las empresas que se encontraban en proceso de cierre o liquidación, en el pago de pensiones legales y convencionales.

Posteriormente, la Ley 550 de 1999, que tuvo por objeto establecer un régimen para promover y facilitar la reactivación empresarial y la reestructuración de los entes

territoriales, extendió la conmutación total o parcial a todos los casos en que se requiriera la normalización del pasivo pensional, para lograr el pago oportuno de las obligaciones pensionales, sin importar si la empresa estaba en un acuerdo de reestructuración⁶. Adicionalmente, permitió que la sustitución se realizará mediante compañías de seguros de vida, fondos de pensiones y patrimonios autónomos, y le otorgó al Gobierno Nacional facultades para reglamentar esta figura⁷.

En ejercicio de esa potestad, el ejecutivo expidió el Decreto 1260 de 2000 que en su artículo 4 estableció las distintas formas en que se podía hacer **la conmutación pensional total** y señaló que ésta se podría hacer con el (i) Instituto de Seguros Sociales; (ii) **con una compañía de seguros a través de una renta vitalicia**⁸; (iii) como un retiro programado administrado por una administradora de fondos de pensiones, y (iv) por los demás mecanismos que señale el Gobierno Nacional de acuerdo con la ley.

Luego, con el Decreto 941 de 2002 reguló **la conmutación parcial** y señaló que ésta se podría realizar a través de la constitución de patrimonios autónomos pensionales⁹.

⁶ **ARTICULO 41. NORMALIZACION DE LOS PASIVOS PENSIONALES.** Los acuerdos de reestructuración en que el empleador deba atender o prever el pago de pasivos pensionales, deben incluir las cláusulas sobre normalización de pasivos pensionales de conformidad con la reglamentación que para tal efecto expida el Gobierno Nacional, a la cual deben ajustarse también los actos y contratos que se celebren y ejecuten con base en tales cláusulas.

Para tal fin, se acudirá a mecanismos tales como la constitución de reservas adecuadas dentro de un plazo determinado, conciliación, negociación y pago de pasivos, **conmutación pensional total** o parcial y constitución de patrimonios autónomos. **Estos mecanismos podrán aplicarse en todos los casos en que se proceda a la normalización del pasivo pensional, aún cuando ésta no haga parte de un acuerdo de reestructuración.**

⁷ *Ibídem.* Parágrafo 2. La conmutación pensional podrá realizarse con el Instituto de Seguros Sociales, y las compañías de seguros de vida; la conmutación pensional podrá también realizarse total o parcialmente a través de los fondos de pensiones y los patrimonios autónomos pensionales administrados por sociedades fiduciarias o administradoras de fondos de pensiones. El Gobierno reglamentará el alcance de la conmutación, total o parcial, los casos, condiciones, formas de pago y garantías que deban aplicarse en cada caso para el efecto, de tal manera que se proteja adecuadamente a los pensionados.

⁸ Las rentas vitalicias son una modalidad de pensión para los cotizantes del régimen de ahorro individual, en la cual “el afiliado o beneficiario contrata directa e irrevocablemente con la aseguradora de su elección, el pago de una renta mensual hasta su fallecimiento y el pago de pensiones de sobrevivientes en favor de sus beneficiarios por el tiempo a que ellos tengan derecho”.

⁹ Este decreto se refirió expresamente a los aspectos tributarios de esta figura al señalar que en el artículo 17 que “*los patrimonios autónomos pensionales y los patrimonios autónomos de garantía tienen el carácter de fondos para efectos del artículo 135*”.

3.1.2. En ese contexto, la conmutación pensional se presenta cuando el empleador, particular o estatal, adquiere obligaciones de índole pensional respecto de sus empleados y las sustituye a una entidad del sistema de seguridad social o a una aseguradora para que ésta la asuma, previo el pago de un capital.

La conmutación es total y definitiva cuando el empleador se libera integralmente de toda responsabilidad del pago de los pasivos pensionales, y parcial, cuando éste conserva responsabilidad por el pasivo transferido.

Para ello, el empleador traslada a una compañía de seguros, o administradoras de pensiones, o al ISS, cierto capital que representa el valor de las obligaciones pensionales, con la finalidad de que dichas entidades se encarguen del pago de la pensión.

De esta manera, los recursos que reciben las aseguradoras por este concepto tienen por objeto garantizar el reconocimiento y pago de la pensión.

3.1.3. Síguese de lo expuesto que la conmutación pensional es financiada por el empleador en cumplimiento de su obligación de pago de las pensiones de sus trabajadores en el régimen de seguridad social, por tanto, esas rentas constituyen *cotizaciones*, que además, tienen la connotación de una *contribución parafiscal*.

Las cotizaciones son recursos que provienen de un gravamen obligatorio que deben hacer tanto los trabajadores dependientes e independientes como los empleadores, con un fin específico que no es otro que beneficiar al grupo de trabajadores para quienes después del cumplimiento de los requisitos fijados por el legislador, pueden obtener una pensión.

De tal manera que, son rentas de carácter parafiscal¹⁰ en tanto comportan contribuciones obligatorias de naturaleza pública, fruto de la soberanía fiscal

¹⁰Ha dicho la Corte Constitucional que las rentas parafiscales constituyen un instrumento para la generación de ingresos públicos, representadas en aquella forma de gravamen que se establece con carácter impositivo por la ley para afectar a un determinado y único grupo

del Estado, que no ingresan al presupuesto nacional, que tienen como sujeto pasivo un sector específico de la población, y que deben ser utilizadas para financiar globalmente los servicios que se prestan y para ampliar su cobertura.

De hecho, el Sistema de Seguridad Social Integral, consagrado en la Ley 100 de 1993 y en otras disposiciones complementarias, se ocupó de regular todos los elementos que definen una renta parafiscal, señalando quiénes son los destinatarios de los servicios de la seguridad social, cuáles sus beneficiarios, las prestaciones económicas, de salud y de servicios complementarios que se ofrecen, y principalmente, identificando la fuente de los recursos que se destinan para obtener las finalidades propuestas¹¹.

Ese carácter parafiscal en los términos de la jurisprudencia constitucional¹² implica que tales recursos no pertenecen ni a la Nación, ni a los entes territoriales, ni a las entidades administradoras, ni al empleador.

En tal sentido, los recursos con que se financian la conmutación pensional son de naturaleza parafiscal, en tanto están dispuestos para garantizar el servicio de seguridad social de pensiones.

3.1.4. No obstante lo dicho, la Sala precisa que si bien las rentas analizadas se financian con recursos de naturaleza parafiscal, no se desconoce que las aseguradoras obtienen cierta utilidad por prestar el servicio de cubrimiento del riesgo asegurado, frente a los cuales podría discutirse su naturaleza jurídica.

social o económico, y que debe utilizarse en beneficio del propio grupo gravado. De acuerdo con la concepción jurídica de este tipo de tributo, son características de los recursos parafiscales su obligatoriedad, en cuanto se exigen como los demás tributos en ejercicio del poder coercitivo del Estado; **su determinación o singularidad, en cuanto sólo grava a un grupo, sector o gremio económico o social; su destinación específica, en cuanto redunda en beneficio exclusivo del grupo, sector o gremio que los tributa;** su condición de contribución, teniendo en cuenta que no comportan una contraprestación equivalente al monto de la tarifa fijada, su naturaleza pública, en la medida en que pertenecen al Estado aun cuando no comportan ingresos de la Nación y por ello no ingresan al presupuesto nacional; su regulación excepcional, en cuanto a sí lo consagra el numeral 12 del artículo 150 de la Carta; y su sometimiento al control fiscal, ya que por tratarse de recursos públicos, la Contraloría General de la República, directamente o a través de las contralorías territoriales, debe verificar que los mismos se inviertan de acuerdo con lo dispuesto en las normas que los crean. Cfr. C-655 de 2003.

¹¹ *Ibídem*.

¹² C-655 de 2003 y C-090 de 2011, entre otras.

Sin embargo, se repite, no es el punto entrar a analizar dicha circunstancia, toda vez que sobre la misma se pronunció el Tribunal en el sentido de excluir de la condición de recursos de la seguridad social en la conmutación pensional, las rentas concernientes a la utilidad y los gastos de publicidad y comerciales, sin que dicha decisión hubiere sido objeto del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante¹³.

3.1.5. Claro lo anterior, la Sala considera que los recursos de la conmutación pensional que tengan por destino garantizar la cobertura de las pensiones, mediante la protección de las contingencias que afectan a las personas afiliadas o beneficiarias, hacen parte del Sistema de Seguridad Social¹⁴.

3.2. Al tener tal naturaleza *–recursos de seguridad social–*, las primas de conmutación pensional bajo la modalidad de renta vitalicia son de **destinación específica**, esto es, no pueden ser empleados para fines diferentes a la seguridad social. Así lo establece expresamente el artículo 48 de la Constitución Política al disponer “no se podrán destinar o utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ellas”.

Lo anterior porque tales recursos son indispensables para el funcionamiento del sistema de seguridad social, y en esta medida están todos articulados para la consecución del fin propuesto por el Constituyente de garantizar a todos los habitantes el derecho irrenunciable a la seguridad social.

¹³ El recurso de apelación de la parte demandante se circunscribió a discutir los intereses aplicables a la devolución de los pagos de lo no debido.

¹⁴ Ley 100 de 1993. **ARTICULO. 1º- Sistema de seguridad social integral.** El sistema de seguridad social integral **tiene por objeto garantizar los derechos irrenunciables de la persona y la comunidad para obtener la calidad de vida acorde con la dignidad humana, mediante la protección de las contingencias que la afecten.**

El sistema comprende las obligaciones del Estado y la sociedad, las instituciones y los recursos destinados a garantizar la cobertura de las prestaciones de carácter económico, de salud y servicios complementarios, materia de esta ley, u otras que se incorporen normativamente en el futuro.

3.3. Sobre el alcance de este mandato constitucional, la Sala ha señalado que los recursos del sistema tanto en salud como en pensiones no pueden ser destinados a un objeto diferente dentro del sistema, **lo que incluye la prohibición para el Estado de imponer tributos sobre tales recursos**¹⁵.

Primero, porque en razón de su carácter parafiscal, no le pertenecen ni a la Nación ni a los entes territoriales y, como tal, estos últimos no tienen facultad impositiva sobre ellos.

Segundo, dada la destinación específica que frente a los recursos de la seguridad social estableció el artículo 48 constitucional, cuyo propósito no es otro que procurar que los recursos se destinen totalmente a la satisfacción de la seguridad social en pensiones sin que se vean afectados por impuestos.

De tal manera que, los recursos del sistema de seguridad social, como los analizados, no son materia imponible, razón por la cual no pueden ser gravados por ninguna autoridad que detente la facultad impositiva, incluidos, los entes territoriales.

Es importante precisar que la Corte Constitucional, en sentencia C-090 de 2011, señaló que el hecho de que el legislador en el artículo 135 de la Ley 100 de 1993¹⁶

¹⁵ En la misma línea se ha pronunciado la Sala en sentencias del 13 de junio de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17973 y del 26 de noviembre de 2015, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 20021.

¹⁶ **ARTÍCULO 135. TRATAMIENTO TRIBUTARIO.** Los recursos de los fondos de pensiones del régimen de ahorro individual con solidaridad, los recursos de los fondos de reparto del Régimen de Prima Media con Prestación Definida, los recursos de los fondos para el pago de los bonos y cuotas partes de bonos pensionales y los recursos del fondo de solidaridad pensional, gozan de exención de toda clase de impuestos, tasas y contribuciones de cualquier origen, del orden nacional. Estarán exentos del impuesto sobre la renta y complementarios:

1. El Instituto de Seguros Sociales.
2. La Caja Nacional de Previsión y las demás cajas y fondos de previsión o seguridad social del sector público, mientras subsistan.
3. Las sumas abonadas en las cuentas individuales de ahorro pensional del régimen de ahorro individual con solidaridad y sus respectivos rendimientos.

no fijara expresamente que los entes territoriales no podían gravar los recursos de la seguridad social, no es esencial o indispensable para entender que dichos recursos no pueden ser objeto de gravámenes territoriales, toda vez que esos dineros no pueden dar origen a un obligación tributaria¹⁷.

4. Las sumas destinadas al pago de los seguros de invalidez y de sobrevivientes dentro del mismo régimen de ahorro individual con solidaridad.

5. <Ver Notas del Editor> <Ajuste de salarios mínimos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006. Aparte subrayado modificado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Las pensiones estarán exentas del impuesto sobre la renta. A partir del 1o. de Enero de 1.998 estarán gravadas solo en la parte que exceda de 1.000 UVT.

Estarán exentos del impuesto a las ventas:

1. Los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de Prima Media con Prestación Definida.

2. Los servicios de seguros y reaseguros que prestan las compañías de seguros, para invalidez y sobrevivientes contemplados dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad.

Estarán exentos del impuesto de timbre los actos o documentos relacionados con la administración del Sistema General de Pensiones.

PARÁGRAFO 1o. <Parágrafo modificado por el artículo 5 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Los aportes obligatorios y voluntarios que se efectúen al sistema general de pensiones no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente por salarios y serán considerados como una renta exenta. Los aportes a cargo del empleador serán deducibles de su renta

PARÁGRAFO 2o. Las disposiciones a que se refieren el presente artículo y el artículo anterior, serán aplicables, en lo pertinente, a los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987 y a los seguros privados de pensiones.

PARÁGRAFO 3o. En ningún caso los pagos efectuados por concepto de cesantía serán sujetos de retención en la fuente

¹⁷ En esa providencia se dijo “que al no ser los recursos de la seguridad social materia imponible por disposición del artículo 48 constitucional, no se pueden establecer frente a ellos exenciones como erradamente lo hizo el legislador en el artículo 135 acusado.

Las exenciones son un beneficio que presupone la existencia de unos sujetos u objetos que son susceptibles de materia impositiva y frente a los cuales, pese a existir la obligación tributaria, se les exonera de ella. Así entendida la exención, es evidente que los recursos del sistema de seguridad social no pueden ser objeto de ella, porque por disposición del Constituyente, artículo 48 constitucional, no son materia imponible.

En consecuencia, se puede concluir que el legislador usó antitécnicamente el término **exención** en el inciso primero del artículo 135 acusado y como tal podía válidamente hacer referencia con fundamento en el artículo 48 constitucional a la prohibición de gravar los

Entender lo contrario, desconocería la prohibición contenida en el artículo 48 superior de destinar y utilizar los recursos de la seguridad social para fines distintos a ella.

En el caso particular de la conmutación pensional, señaló que el hecho de que el artículo 135 *ibídem* no mencione los recursos destinados a cubrir la conmutación pensional, no constituye una omisión legislativa en tanto el legislador no estaba obligado a contemplar en la Ley 100 de 1993 dicha figura ni su tratamiento tributario, dado que estaba diseñando un nuevo sistema sin que necesariamente estuviera obligado a regular un aspecto excepcional con lo es el mecanismo analizado.

En este sentido carece de fundamento la afirmación hecha por el Distrito Capital, que considera viable la imposición de tributos a los recursos de la seguridad social.

3.4. En esa medida, no existe causa legal para pagar tributos sobre los recursos de seguridad social.

En igual sentido, se pronunció la Sala¹⁸ al declarar la procedencia del pago de lo no debido del impuesto de industria y comercio pagado sobre recursos destinados al sistema general de riesgos profesionales -antes y durante la vigencia de la Ley 788 de 2002-, norma que gravaba con el tributo la citada renta y que fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-1040 de 2003, dada la destinación específica de las rentas del sistema de seguridad social.

3.5. Así las cosas, los pagos del impuesto de industria y comercio realizados sobre las primas por conmutación pensional bajo la modalidad de renta

recursos de esos fondos de toda clase de impuestos, tasas y contribuciones de cualquier origen”.

¹⁸ Sentencia del 13 de junio de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17973.

vitalicia, **constituyen pagos de lo no debido, pues no existe un título o fuente de donde emanara la obligación de liquidar y pagar dicho tributo**, pues como se explicó, por mandato constitucional esos recursos no son materia imponible.

3.6. En consecuencia, 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, como pasa analizarse a continuación.

4. Devolución del pago de lo no debido. La corrección de las declaraciones no es un requisito.

4.1. La Sala ha considerado¹⁹ que la normatividad tributaria ha establecido la figura del pago de lo no debido a favor de los contribuyentes y para ello ha señalado las reglas para su procedencia, sin que dentro de ellas se prevea como requisito previo e indispensable la corrección de la declaración privada.

4.2. Así mismo, ha indicado²⁰ que la devolución debe pedirse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil, que antes de la expedición de la Ley 791 de 2002 era de diez años y a partir de su promulgación pasó a ser de cinco años.

A esa misma conclusión llegó esta Sección cuando declaró la nulidad del artículo 147 del Decreto 807 de 1993, que disponía un término diferente para solicitar la devolución en el Distrito Capital²¹.

¹⁹ Sentencias del 16 de julio de 2009, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 16655; del 11 de noviembre de 2009 y del 13 de junio de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expedientes Nos. 16567 y 17973, respectivamente.

²⁰ Sentencias del 13 de junio de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17973 y, del 26 de noviembre de 2015, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 20021; del 26 de noviembre de 2015, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 20122.

²¹ Sentencia del 12 de noviembre de 2003, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, expediente No. 11604.

4.3. A partir de las anteriores consideraciones, en el caso concreto se observa lo siguiente:

4.3.1. El 18 de marzo de 2008, la sociedad presentó y pagó la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al bimestre 1 del año 2008²².

Posteriormente, el 18 de marzo de 2010, corrigió la citada declaración en el sentido de aumentar el impuesto a cargo, mayor valor que fue pagado con la presentación en bancos²³.

4.3.2. El 22 de agosto de 2011, la entidad solicitó la devolución del impuesto pagado indebidamente sobre la conmutación pensional bajo la modalidad de renta vitalicia en las citadas declaraciones, por valor de \$853.102.297²⁴.

Para fundamentar su afirmación allegó certificado del revisor fiscal, en el que se relacionan las sumas que por ese concepto hicieron parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio²⁵.

4.3.3. Mediante las Resoluciones Nos. DDI154752 2011EE281870 del 21 de septiembre de 2011, y DDI 021441 2012EE122604 del 18 de mayo de 2012, el Distrito Capital negó la solicitud de devolución porque el contribuyente no había corregido las declaraciones antes de que adquirieran firmeza²⁶.

4.4. 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

²² FI 42 c.p.

²³ FI 43 c.p.

²⁴ FI 30-33 c.a.

²⁵ FI 48 c.p.

²⁶ FIs 44-48 c.p.

que, según dijo, correspondían a la conmutación pensional bajo la modalidad de renta vitalicia.

Sumas, que constan en el certificado del revisor fiscal, que en los términos del artículo 777 del Estatuto Tributario constituye prueba contable suficiente, en tanto no es objetada por la Administración ni en sede administrativa ni judicial.

Adicionalmente, en esta instancia judicial, la parte demandante allegó un dictamen pericial, que fue decretado como prueba por el *a quo*²⁷ en el cual con fundamento en los libros de contabilidad de la compañía y los respectivos soportes externos e internos, se verificó que en la declaración tributaria se incluyeron rentas provenientes de la conmutación pensional.

Con todo, debe precisarse que el Distrito Capital no controvertió el hecho de que la entidad hubiere pagado el impuesto de industria y comercio por las cuantías señaladas en la demanda, y que están soportadas en el certificado del revisor fiscal y en el dictamen pericial.

En consecuencia, se encuentra probado que la sociedad pagó de forma indebida la suma de \$808.221.143 por concepto del impuesto de industria y comercio liquidado y pagado sobre la conmutación pensional en el bimestre 1 del año 2008.

4.5. Ahora bien, es importante precisar que los pagos fueron realizados en los años 2008 y 2010 y, por tanto, debían solicitarse en devolución en el término de 5 años, por cuanto para dicha época se encontraba vigente la Ley 791 de 2002, que redujo el término de prescripción de la acción ejecutiva.

Teniendo en cuenta que el impuesto del 1 bimestre del año 2008, fue declarado y pagado en el año 2008 y 2010, el plazo de prescripción vencía en los años 2013 y 2015, respectivamente. Dado que la petición de devolución se presentó el 22 de agosto de 2011, la devolución se presentó en el término legal.

²⁷ El dictamen fue decretado como prueba en la audiencia inicial celebrada el 25 de abril de 2013. FI 217-218 c.p.

4.6. En consecuencia, la actora tiene derecho a obtener la devolución del impuesto de industria y comercio pagado por concepto de la conmutación pensional bajo la modalidad de renta vitalicia por el bimestre 1 del año 2008, en la suma de **\$808.221.143.**

5. Del restablecimiento del derecho

5.1. De acuerdo con las consideraciones expuestas, la Sala ordena la devolución de las sumas pagadas por la entidad por concepto del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros pagado sobre la conmutación pensional en el bimestre 1 del año 2008 por la suma de **\$808.221.143.**

5.2. En relación con los intereses que proceden sobre los impuestos devueltos, la Sala ha señalado²⁸ que son los intereses corrientes y de mora establecidos en el artículo 863 del Estatuto Tributario, aplicable a los pagos en exceso o de lo no debido por remisión de los artículos 850 y 855 ibídem²⁹.

²⁸ Sentencias del 13 de junio de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17973 y, del 26 de noviembre de 2015, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 20021; del 26 de noviembre de 2015, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 20122.

²⁹ “**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.

“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 estos hayan efectuado

En casos similares al estudiado –devolución de pago de lo no debido- ha reconocido **intereses corrientes** desde la fecha de la notificación del acto administrativo que negó la devolución, hasta la notificación del acto que confirma total o parcialmente el derecho a la devolución, y en caso de ser sometido a control de legalidad ante la jurisdicción, hasta la notificación de la providencia que reconozca el derecho de devolución³⁰.

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

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

5.3. Con base en las anteriores precisiones, en el caso concreto la Sala ordenará a la parte demandada devolver a la entidad Allianz Seguros de Vida S.A. la suma de **\$808.221.143**, con los intereses corrientes a la tasa señalada en el artículo 864 del Estatuto Tributario, desde la fecha de notificación del acto que rechazó la devolución hasta la ejecutoria de esta providencia, e intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de esta sentencia hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, también a la tasa prevista en el artículo 864 del Estatuto Tributario.

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.**

³⁰ Consejo de Estado, sentencia del 13 de junio de 2013, radicado 17973, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en la sentencia del 12 de diciembre de 2014, radicado No. 20000, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y en la sentencia del 12 de diciembre de 2014, radicado No. 19292, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

6. En consecuencia, se modificará la sentencia del Tribunal en el sentido de reconocer los intereses establecidos el artículo 863 del Estatuto Tributario, en la forma señalada en esta providencia.

En lo demás, se confirmará la sentencia apelada.

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

PRIMERO. CONFÍRMASE el numeral primero de la sentencia del 8 de agosto de 2013, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”.

SEGUNDO: MODIFÍQUESE el numeral segundo de la sentencia apelada, el cual quedará así:

2. A título de restablecimiento del derecho, se ordena al Distrito Capital devolver a la entidad Allianz Seguros de Vida S.A. la suma de \$808.221.143, junto con los intereses corrientes y moratorios dispuestos en el artículo 863 del Estatuto Tributario, que deben liquidarse en la forma señalada en esta providencia.

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

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



MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente

Salvo el voto parcialmente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ