

DEVOLUCION O COMPENSACION DE IVA – Tiene derecho a solicitarlo quienes adquieren materiales para la construcción de vivienda de interés social / INTERESES A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE – Se aplica a los procedimientos relacionados con el reintegro del iva por la adquisición de materiales para la construcción de vivienda de interés social

Sea lo primero precisar que, de acuerdo con el artículo 850 del E.T., tienen derecho a la devolución o compensación del impuesto al valor agregado IVA, quienes adquieren materiales para la construcción de vivienda de interés social, en planes debidamente aprobados por el INURBE, o por quien este organismo delegue. El Gobierno Nacional, mediante el Decreto 1288 de 1996, reglamentó el procedimiento de devoluciones y compensaciones del impuesto sobre las ventas en materiales de construcción. En lo que interesa al caso, el artículo 6 del decreto indicaba que el término para la devolución era el previsto por el artículo 855 del E.T., a saber, 30 días, contados a partir del día siguiente a la solicitud presentada en debida forma ante la Administración. Y, el artículo 15 ejusdem, en lo no previsto por el decreto, remitía al Estatuto Tributario y demás normas concordantes para las devoluciones o compensaciones de saldos a favor. En ese orden de ideas, contrario a lo que sostiene la DIAN, el artículo 863 del Estatuto Tributario, que integra la normativa en materia de devoluciones, sí se aplica a los procedimientos relacionados con el reintegro del IVA por la adquisición de materiales para la construcción de VIS, en la medida en que así lo dispuso la norma remisoria del Decreto 1288 de 1996, reglamentario de la devolución; aunado a la consideración de que la existencia de un procedimiento especial para obtener la devolución no es suficiente motivo para entender que la figura pierde su naturaleza ni que se aparta de las previsiones del aludido estatuto. Si bien es cierto, como en efecto lo es, que el artículo 863 del E.T. se aplica a las devoluciones originadas por la adquisición de materiales para la construcción de VIS; también, lo es que cuando la Administración incumple el plazo que tiene para devolver el IVA por el referido concepto, necesariamente se causan intereses moratorios a favor del contribuyente desde el vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 850 / Decreto 1288 de 1996 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 863

JURISDICCION DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – Es rogada / DEMANDA – Límite para que el juez falle. Requisitos / SENTENCIA – Motivación. Aplicación del principio de congruencia / FALLO EXTRA PETITA – Violación al debido proceso y derecho de defensa

Como principio se tiene que la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo es de carácter rogado, esto es, que el ámbito de decisión del juez se enmarca por lo que pide quien ejerce la respectiva acción, por el ordenamiento legal que se invoca vulnerado por el acto administrativo impugnado, si es que se persigue su nulidad en cualquiera de las modalidades, y por los argumentos encaminados a demostrar dicha vulneración. De allí que el artículo 137 [2 y 4] del C.C.A. prevé que la demanda presentada ante el juez de lo contencioso administrativo debe dar cuenta, entre otras cosas, de lo que se demanda, de los fundamentos de derecho de las pretensiones y, si se controvierte un acto administrativo, es necesario indicar las normas violadas y explicar el concepto de su violación. Y, de manera coherente con lo anterior, el artículo 170 del mismo código establece que la sentencia tiene que motivarse y debe analizar los hechos en que se funda la controversia, las pruebas, las normas jurídicas pertinentes, los argumentos de las partes y las excepciones con el objeto de resolver todas las peticiones. Estas previsiones van de la mano

con el principio de congruencia de las sentencias, previsto por el artículo 305 del Código de Procedimiento Civil, conforme al cual la resolución judicial tiene que estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las otras oportunidades procesales, así como en las excepciones que aparezcan probadas en la actuación y hubieren sido alegadas si así lo exige la ley.

INTERESES MORATORIOS – En su reconocimiento no es procedente la actualización de las sumas debidas /

En varios pronunciamientos, entre otros, la sentencia del 3 de julio de 2003, expediente 13355, la Sala ha sostenido que no es procedente el reconocimiento de intereses moratorios junto con la actualización de las sumas debidas, porque el artículo 863 del E.T. no establece otro mecanismo, distinto de la causación de los intereses moratorios y los corrientes, si es del caso, “(...) para determinar y compensar el perjuicio sufrido por los contribuyentes (...)” ante el retardo de la Administración en la devolución de saldos a favor. Y, aun en el evento propuesto por la demandada, a saber, que los intereses moratorios se causaron hasta determinada fecha, lo cierto es que no existe norma que permita que aquéllos puedan ser objeto de corrección monetaria alguna, por lo que es forzoso realizar su cálculo en los precisos términos del artículo 864 del E.T., que remite al artículo 635 del mismo estatuto. Aunado a lo anterior, el artículo 178 del C.C.A., precepto con el que la demandante funda su solicitud de indexación, no obliga al juez a actualizar los valores reconocidos en la sentencia; lo que dicha norma prevé es la forma de ajustarlos si es que así se ordena. En consecuencia, se debe revocar el fallo apelado en cuanto ordenó la actualización de los intereses moratorios, de acuerdo con el criterio expuesto.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 864 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 635

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C., veintitrés (23) de febrero de dos mil doce (2012).

Radicación Número: 05001-23-31-000-2001-00557-01(18185)

Actor: ORGANIZACIÓN CONINSA & RAMON HACHE S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación propuesto por la DIAN contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Antioquia del 27 de octubre de 2009, que decidió:

“Primero: Anular la Resolución No. 071 del 10 de octubre de 2000 proferida por el Jefe de Grupo Vía Gubernativa de la Unidad Administrativa Espacial DIAN, correspondiente al no reconocimiento de intereses moratorios.

Segundo: En consecuencia se le reconoce la causación de intereses corrientes y moratorios, de conformidad con la parte motiva de la presente providencia así: intereses corrientes en la suma de SETENTA Y CINCO MILLONES QUINIENTOS CINCUENTA Y OCHO MIL CIENTO VEINTIOCHO PESOS (\$75'558.128) e intereses moratorios en la suma de DIECINUEVE MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS OCHENTA PESOS (\$19'996.480), para un total de NOVENTA Y CINCO MILLONES QUINIENTOS CINCUENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS OCHO PESOS (\$95'554.608), liquidados a junio 10 de 1999, fecha en que fue girado el cheque por concepto de la Devolución del Saldo a Favor, suma que indexada arroja un valor de **CIENTO SETENTA Y CINCO MILLONES SEISCIENTOS OCHENTA Y SIETE MIL TRESCIENTOS DIECISIETE PESOS (\$175'687.317) (...)**”.

ANTECEDENTES

El 23 de julio de 1998 la Organización Coninsa & Ramón Hache S.A. (en adelante C. & R.H. S.A.) solicitó a la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín –DIAN- la devolución del impuesto sobre las ventas que pagó por la adquisición de materiales de construcción para vivienda de interés social, en planes aprobados por el INURBE¹, de conformidad con el artículo 850 del Estatuto Tributario.

La causa de esta petición fue la ejecución del proyecto de vivienda de interés social “Manzana 37” que el INURBE aprobó a la Caja Colombiana de Subsidio Familiar (Colsubsidio), mediante Resolución 0142 de 1998. Dado que la caja de compensación no es constructora, contrató la ejecución de la obra con la empresa C. & R.H. S.A., negocio jurídico en el que se acordó que la constructora estaba obligada a la compra de los materiales de construcción, como consta en las facturas que se allegaron con la solicitud de devolución mencionada.

La División de Devoluciones de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín realizó la diligencia de verificación del cumplimiento de los requisitos legales para la devolución; empero, por Resolución 053 del 23 de septiembre de 1998 la rechazó, comoquiera que el INURBE aprobó el proyecto de construcción de vivienda de interés social (en adelante VIS) a Colsubsidio y no a C. & R.H. S.A., razón por la que no era posible acceder a la petición, en cumplimiento del artículo 850 del E.T., el Decreto 1288 de 1996 y el Concepto DIAN 9447 de 1997.

C. & R.H. S.A. formuló recurso de reconsideración contra el acto que rechazó la devolución. Por Resolución 0014 del 27 de abril de 1999, la División Jurídico Tributaria de la Administración de Impuestos de Medellín estimó el recurso y ordenó el reintegro del saldo; en consecuencia, el 10 de junio de 1999 la División de Devoluciones giró el respectivo cheque.

En criterio de la demandante, como transcurrieron 275 días entre el vencimiento del plazo legal y la fecha cuando se hizo efectiva la devolución, se le debieron reconocer y pagar intereses moratorios, puesto que el artículo 855 del E.T.

¹ El Gobierno Nacional, por Decreto 554 del 10 de marzo de 2003, suprimió y dispuso la liquidación del Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana (INURBE).

dispone que no deberán transcurrir más de 30 días entre la petición en debida forma y la entrega del saldo a favor al contribuyente.

El 20 de agosto de 1999, mediante solicitud con radicado 00164, C. & R.H. S.A. pidió a la División de Devoluciones el reconocimiento y pago de los intereses moratorios por el incumplimiento del plazo legal para la devolución; al efecto invocó el artículo 863 del E.T., según el cual dichos intereses se causan desde el vencimiento del término para devolver hasta la fecha de giro del cheque o consignación.

A la solicitud en comentario, la peticionaria añadió que, conforme con el artículo 12 del Decreto 1000 de 1997, para liquidar los intereses moratorios reconocidos a favor del contribuyente o responsable, en los términos del artículo 863, se debe utilizar la tasa diaria vigente que se aplica al pago extemporáneo de los impuestos administrados por la DIAN (artículo 635 del E.T.)².

Mediante Comunicación 8311062-275 del 10 de septiembre de 1999, la División de Devoluciones negó el reconocimiento de intereses, por cuanto: i) el Decreto 1288 de 1996, que reglamenta el procedimiento de las devoluciones y compensaciones por IVA de materiales de construcción, remite a las normas del Estatuto Tributario en los aspectos no regulados por aquél; ii) el artículo 863 del E.T. únicamente permite el reconocimiento de intereses moratorios por pagos en exceso o por saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias, lo que excluye a las devoluciones de IVA por la adquisición de materiales de construcción para VIS, pues no encajan en uno u otro evento; iii) por la naturaleza sancionatoria de los intereses moratorios su aplicación se restringe a los supuestos del artículo 863 del E.T.

Por escrito del 10 de noviembre de 1999, C. & R.H. S.A. formuló recurso de reconsideración, en el que alegó que el reconocimiento de intereses moratorios previsto por el artículo 863 del E.T. es procedente siempre que la Administración sea deudora incumplida, así como todos los contribuyentes deben pagar intereses moratorios cuando incumplen sus obligaciones. También, que la devolución del IVA por la compra de materiales para construcción de VIS es posterior a la Ley 49 de 1990 que modificó el artículo 863 del E.T., de manera que la decisión recurrida no es razonable, por la sencilla razón de que era imposible para la norma establecer intereses moratorios cuando la devolución en discusión ni siquiera existía.

La División Jurídico Tributaria de la DIAN, mediante Resolución 0071 del 10 de octubre de 2001, confirmó el acto impugnado, porque: i) el Concepto DIAN 037519 del 12 de noviembre de 1999, que es obligatorio para todos los servidores de la entidad, precisó que no hay lugar al reconocimiento de intereses moratorios cuando la Administración tarda en las devoluciones del IVA de los materiales de construcción para VIS; ii) el Consejo de Estado, en sentencia del 5 de mayo de 2000, expediente 9782, señaló que sólo procede el reconocimiento de intereses moratorios en los eventos del artículo 863 del E.T.; iii) la devolución del IVA pagado en la adquisición de materiales para construcción de VIS no se asimila al pago en exceso ni es el resultado del saldo a favor del contribuyente en la declaración tributaria.

LA DEMANDA

² La demandante sostiene que: "(...) aplicando la tasa vigente en la fecha del giro del cheque, establecida en el artículo 8 del Decreto 495 de 1999, equivalente al 47.13% anual, 3,9275% mensual y 0,13% diario a la suma devuelta extemporáneamente \$ 398'600.930 por 275 días de retardo, para \$142'499.832".

C. & R.H. S.A., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó:

“Que se declare la nulidad de la decisión contenida en la comunicación identificada con el número (...) 8311062-275 de (...) 10 de septiembre de 1999, emanada de la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, (...) por medio de la cual se negó la petición elevada (...), dirigida a obtener el reconocimiento de los intereses moratorios causados con ocasión de la solicitud de devolución No. DO97982526 del 23 de julio de 1998, por valor de ciento cuarenta y dos millones cuatrocientos noventa y nueve mil ochocientos treinta y dos pesos (\$142´499.832) (...).

Que los efectos de la declaratoria de nulidad solicitada en la petición (...) anterior, se extiendan a la resolución número 0071 del 10 de octubre de 2000, proferida por el Grupo Vía Gubernativa de la División Jurídico Tributaria de la Administración de Impuestos de Medellín, por medio de la cual, al resolver el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto administrativo citado en la petición (...) anterior, se confirmó en todas sus partes del acto impugnado (...).

Que se restablezca el derecho de mi mandante declarando que la Administración de Impuestos Nacionales está obligada a reconocer y pagar a [C. & R.H. S.A.] los intereses de mora causados con ocasión de la devolución extemporánea del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de materiales de construcción destinados [para] vivienda de interés social, en cuantía de ciento cuarenta y dos millones cuatrocientos noventa y nueve mil ochocientos treinta y dos pesos (\$142´499.832), moneda legal colombiana, equivalente a doscientos setenta y cinco (275) días de retardo, liquidados a la tasa de interés moratorio vigente en la fecha en que se efectuó la devolución y nació la obligación de pago de los intereses de mora (...).

Que también como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho, se condene a la Nación – Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a pagar a mi mandante el valor actualizado de los intereses de mora objeto de la petición tercera (...), liquidado a partir del día 20 de agosto de 1999 con base en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) certificado por el (...) DANE para esa fecha y el mismo índice correspondiente a la fecha en que se profiera la sentencia definitiva, a título de actualización del monto de los intereses que, en derecho, ha debido percibir [C. & R.H. S.A.], conforme lo dispone el artículo 178 del Código Contencioso Administrativo”.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 1, 2, 13, 90, 209, 338 y 363 de la Constitución Política; 683, 855 y 863 del Estatuto Tributario; 12 del Decreto 1000 de 1997; y 8 del Decreto 495 de 1999.

El concepto de la violación lo concretó así:

1. *“Alcance del derecho a solicitar y obtener la devolución del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de materiales destinados a la construcción de vivienda de interés social”.*

El artículo 850 del E.T. prevé como uno de los eventos para la **devolución del impuesto a las ventas** la adquisición de materiales para la construcción de VIS, cuando la constructora ejecute planes debidamente aprobados por el INURBE o por quien este delegue. En los términos de la norma, fluye con claridad que la devolución es un verdadero saldo a favor y así se debe tratar.

Mediante Decreto 1288 de 1996, el Gobierno Nacional reglamentó la devolución, entre otros aspectos, de acuerdo con el artículo 5 [f], a la solicitud se debe adjuntar el certificado firmado por el representante legal del solicitante y por el revisor fiscal o contador, que dé constancia de que el impuesto cuya devolución se pide no será tratado como *“descontable en la cuenta impuesto a las ventas por pagar”* ni como costo. Y, el artículo 15 *ejusdem* remite a la normativa del Estatuto Tributario los temas no regulados por el decreto.

En razón de lo dicho, los actos demandados aplicaron erróneamente el artículo 850 del E.T., porque, contrario a la ley, no consideraron que la devolución es un verdadero saldo a favor del contribuyente ni tuvieron en cuenta que, frente a la falta de regulación de los intereses moratorios por el Decreto 1288 de 1996, la preceptiva a aplicar a esta materia es el Estatuto Tributario.

2. *“Indebida aplicación del artículo 863 del Estatuto Tributario”.*

El artículo dispone que si el contribuyente hace un pago en exceso o su declaración tributaria tiene un saldo a favor, los intereses corrientes se causan cuando se hubiere presentado la 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 fecha del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor. Los intereses moratorios se causan a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o de la consignación.

Los actos acusados afirman que no es posible reconocer intereses moratorios por la devolución de IVA en controversia, por cuanto en este evento no existe saldo a favor del contribuyente en su declaración o pago en exceso. Este planteamiento no es acertado, porque, si bien es cierto que el Decreto 1288 de 1996 fijó el trámite especial para la devolución del IVA pagado en la compra de materiales de construcción para VIS, donde el saldo a favor no se incluye en la declaración tributaria sino que su reconocimiento se solicita por otro documento; también lo es que por dicho trámite no deja de tratarse como un saldo a favor del contribuyente.

En otras palabras, para este caso, la posición de la DIAN respecto de la devolución del IVA rompe el principio de integración normativa, en la medida en que parte del supuesto de que por existir norma reglamentaria que define el trámite especial para obtener el reintegro del saldo a favor, éste pierde su naturaleza. Por el contrario, el Decreto 1288 de 1996 no puede ir más allá de lo ordenado por los artículos 850 y 855 del E.T., los cuales reglamenta, luego, la devolución tardía del saldo en comentario genera para el contribuyente el derecho a reclamar intereses moratorios.

3. *Violación del principio de igualdad y desconocimiento de los principios de justicia y equidad.*

Aunque la demandante los propuso como cargos independientes, por un lado, la violación del principio de igualdad y, por otro, el desconocimiento de los principios

de justicia y equidad, ambos se sustentan con argumentos similares, por lo que es posible resumirlos de manera conjunta, así:

La sentencia T-230 de 1994 de la Corte Constitucional explica que todo trato discriminatorio de las autoridades públicas hacia los particulares debe estar sustentado con argumentación idónea y capaz de desvirtuar cualquier afectación del derecho a la igualdad, esto es, tiene que estar satisfecho el principio de razón suficiente.

El alcance que los actos acusados dieron al artículo 863 del E.T. no respeta dicho principio, porque no expresan una razón, más allá de la simple literalidad de la norma, para justificar que C. & R.H. S.A. no tiene derecho al reconocimiento de intereses moratorios, a pesar de que su saldo a favor fue devuelto por fuera del término del artículo 855 del E.T. y que se encuentra en situación fáctica o jurídica similar a la de otros contribuyentes.

Pretender, como lo hace la DIAN, que quienes obtienen la devolución extemporánea de saldos a favor por virtud de su declaración tributaria o por pago en exceso sí tienen derecho al reconocimiento de intereses moratorios, porque así lo indica el artículo 863 del E.T., mientras que quienes, por previsión especial del Decreto 1288 de 1996 obtienen la devolución de su saldo por conducto del mecanismo allí previsto, no tienen el mismo derecho, no puede ser algo distinto a avalar un trato discriminatorio y arbitrario de la Administración a los contribuyentes; posición contraria al derecho a la igualdad.

Los actos demandados rompen los principios de equidad y justicia tributaria, porque niegan a C. & R.H. S.A. el derecho a recibir los intereses moratorios, sin reparo alguno por el hecho de que la DIAN tardó 275 días, vencido el término legal, para reintegrarle el saldo a favor, circunstancia que en lo jurídico y fáctico no dista de los supuestos del artículo 863 del E.T. que sancionan a la Administración incumplida con los aludidos intereses moratorios. Además, los actos acusados pugnan con el artículo 51 de la Constitución Política, que brinda protección especial a la actividad de construcción de vivienda de interés social.

4. *“Responsabilidad patrimonial del Estado”.*

La devolución del saldo a favor por fuera del término legal, aun en el improbable evento de que C. & R.H. S.A. no tuviera derecho al reconocimiento de intereses moratorios en los términos del artículo 863 del E.T., sí reúne los requisitos jurisprudenciales para atribuir responsabilidad patrimonial al Estado y, por ende, impone a la Administración la obligación de restablecer el derecho de la contribuyente.

En efecto, el retraso de 275 días para la devolución del saldo a favor produjo un daño antijurídico a la constructora que no estaba obligada a soportar, toda vez que no pudo disfrutar de su dinero cuando el artículo 855 del E.T. fija como máximo plazo 30 días para hacer el referido reintegro. Por demás, la demora en el trámite administrativo obedeció a la aplicación indebida de un concepto por la DIAN lo que, en principio, retardó el reconocimiento del derecho a la devolución.

Para determinar el monto de la indemnización, el artículo 864 del E.T., vigente cuando se hizo la devolución en controversia, establecía que los intereses a favor de los contribuyentes con derecho a devolución correspondían a la tasa prevista por el artículo 635 del mismo estatuto, a saber, el DTF efectivo anual, certificado

por el Banco de la República, aumentado en el 50%; el Gobierno Nacional debía publicar en cada trimestre la tasa del interés moratorio para ese periodo.

Como el cheque de la devolución fue girado a C. & R.H. S.A. el 10 de junio de 1999; en ese trimestre la tasa de interés publicada por el Gobierno Nacional equivalía al 47.13%, de conformidad con el artículo 8 del Decreto 495 de 1999, por tanto, con base en esta cifra debía calcularse el interés moratorio objeto de reclamo. Y, el monto que resulte de la anterior operación debe ser indexado con arreglo al Índice de Precios al Consumidor (fls. 38 a 61).

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN, por conducto de apoderado judicial, se opuso a las pretensiones de la demanda y solicitó que se confirmara la legalidad de los actos acusados, por cuanto:

El artículo 850 del E.T. reconoce a quien adquiere materiales para la construcción de VIS el derecho a la devolución del IVA. La norma no prevé este evento como pago en exceso ni como saldo a favor en la declaración tributaria, motivo por el cual, mediante el Decreto 1288 de 1996, se estableció el procedimiento especial de devolución de ese impuesto, pero nada se dijo respecto del reconocimiento de intereses a favor del contribuyente.

Aun más, el artículo 15 del decreto en comentario, frente a los aspectos que no regula en materia de devoluciones y compensaciones, remite al Estatuto Tributario y a las demás normas concordantes, por lo que resulta aplicable al asunto en controversia el artículo 863 del E.T., de cuyo contenido se llega a la conclusión de que la Administración sólo debe reconocer intereses moratorios por demora en la devolución del saldo a favor si resulta de un pago en exceso o de una declaración tributaria.

Dado que el adquirente de materiales de construcción para VIS obtiene la devolución del impuesto pagado por conducto de la presentación de las respectivas facturas, no tiene sustento alguno la afirmación de la demandante en relación con la presunta aplicación indebida del artículo 863 del E.T. en los actos acusados, toda vez que los intereses moratorios se reconocen en los casos antes enunciados, los cuales distan de la situación de hecho de C. & R.H. S.A, pues, se insiste, ésta no pagó en exceso ni obtuvo saldo a favor en su declaración tributaria.

La anterior posición está conforme con las precisiones hechas por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en el Concepto 37519 del 12 de noviembre de 1999 (fls. 66 a 72).

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia accedió a las pretensiones de la demanda, en los términos transcritos al inicio de la presente providencia, con base en las consideraciones que se resumen, así:

El Decreto 1288 de 1996 desarrolla el procedimiento de devolución del IVA pagado por los compradores de materiales para construcción de VIS; concretamente, su artículo 6 prevé que el término para hacer la devolución del impuesto está previsto por el artículo 855 del E.T., esto es, 30 días, contados desde la fecha siguiente a la solicitud presentada en debida forma a la

Administración. Y en los otros aspectos no regulados de la devolución del saldo a favor, el artículo 15 *ejusdem* remite a dicho estatuto y a la demás normativa concordante.

Por Resolución 014 del 27 de abril de 1999 la DIAN estimó el recurso de reconsideración propuesto por la actora contra el acto que rechazó su petición de devolución del IVA, con lo que implícitamente le reconoció el derecho a la devolución, la cual debió efectuarse en el aludido plazo -30 días-. Como la devolución no se hizo en tiempo, la Administración estaba obligada a reconocer y pagar intereses corrientes y moratorios en contraprestación por el lapso en que la actora no pudo disfrutar de su dinero.

El artículo 863 del E.T., aplicable al asunto por virtud del Decreto 1288 de 1996, dispone que los intereses corrientes y moratorios no se pueden reconocer simultáneamente, luego, a pesar de que la demandante pidió los segundos por todo el lapso de su reclamo, es necesario precisar por cuál periodo se deben reconocer tanto los unos como los otros.

Entonces, desde el 23 de septiembre de 1998, fecha de la Resolución 053 que negó la solicitud de devolución, hasta el 27 de abril de 1999, cuando la DIAN dictó la Resolución 014 que accedió a la devolución, la actora tiene derecho al reconocimiento de intereses corrientes. A partir de esta última fecha y hasta el 10 de junio de 1999, cuando fue girado el cheque para el reintegro del saldo a favor, se deben reconocer los intereses moratorios.

La tasa de interés para las devoluciones es la que ordena el artículo 864 del E.T. y por contera la que establece el artículo 635 *ejusdem*, donde se determina por "(...) *la tasa de interés de captación más representativa del mercado a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, según certificación que al respecto emita la Superintendencia Bancaria, aumentada dicha tasa en una tercera parte. Sobre las anteriores bases, el Gobierno publicará, en el mes de febrero de cada año, la tasa de interés moratorio que regirá durante los doce (12) meses siguientes. Hasta tanto el Gobierno no publique la tasa a que se refiere este artículo, el interés moratorio será del 42% anual*".

Para el *sub lite* la tasa de interés corriente, de acuerdo con la certificación de la Superintendencia Bancaria a 31 de diciembre de 1997, equivale al 31.74% anual, es decir, por este concepto la actora tiene derecho a \$75'558.128; y la tasa de intereses moratorios, conforme con el artículo 6 del Decreto 476 de 1997, es el 42% anual, por lo que se debe reconocer \$19'996.480 por concepto de estos intereses.

Dado que la liquidación de intereses se hizo hasta junio de 1999, momento de la devolución, su valor se debe ajustar con base en el IPC, por efecto de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, así, hasta la fecha de la sentencia, la sumatoria de intereses corrientes y moratorios indexada equivale a \$175'687.317 (fls. 110 a 117).

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN apeló la sentencia del *a quo*, pidió que se revocara y, en su lugar, se reconociera la legalidad de los actos acusados, porque:

1. La sentencia incurrió en error de derecho por reconocer intereses corrientes, por dos motivos:

1.1. La demanda en el procedimiento contencioso administrativo, como acto procesal que introduce la *litis*, debe cumplir determinados requisitos formales y de fondo, pues, como instrumento para el ejercicio del derecho de acción, concreta las pretensiones del demandante y precisa el marco jurídico sobre el cual versará la sentencia. Esta es la razón por la que el artículo 137 del C.C.A. exige como uno de los elementos que debe integrar la demanda la precisión de los fundamentos de derecho de las pretensiones, junto con las normas violadas y el concepto de la violación que se aduce como impugnación frente al acto administrativo.

Entre las normas que consideró violadas por los actos acusados, el actor invocó el artículo 863 del E.T. en materia del reconocimiento de intereses moratorios, pero nada dijo respecto de los intereses corrientes; sin embargo, el *a quo* reconoció estos últimos con lo que su fallo devino *extra-petita*, contrario a la reiterada posición jurisprudencial que indica que el juez de lo contencioso administrativo no puede declarar la nulidad ni restablecer derechos frente a un acto administrativo sino por los hechos, normas y el concepto de la violación expuestos en la demanda.

1.2. Aunado a lo anterior, el reconocimiento de intereses corrientes es improcedente para este caso, en la medida en que nunca existió discusión respecto del saldo de la devolución del IVA, sin perjuicio de que en la sede administrativa existiera controversia en cuanto a que la actora tuviera derecho a la devolución, a lo que finalmente se accedió.

2. Por otra parte, frente al reconocimiento de intereses moratorios se reitera, como se expresó en la vía gubernativa y durante la actuación judicial, que éstos son procedentes cuando el saldo a favor del contribuyente es el resultado de un pago en exceso o porque está contenido en una declaración tributaria, circunstancias que no se presentaron en el asunto en estudio.

3. Tampoco había lugar a la indexación de los intereses reconocidos por la sentencia, comoquiera que la liquidación de intereses moratorios implica el reajuste a la pérdida del valor adquisitivo del dinero, como lo precisó, entre otras, la sentencia del 3 de julio de 2003 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, expediente 13355, (fls. 129 a 135).

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada reiteró los argumentos que expuso en el recurso de apelación (fls. 143 a 146).

La demandante insistió en su derecho al reconocimiento de intereses moratorios, de conformidad con el artículo 863 del E.T. desde el momento en que venció el término para que la Administración devolviera el saldo a favor hasta cuando se giró el cheque de la devolución; en razón de ello, afirmó que no fue acertado el reconocimiento de intereses corrientes hecho por el *a quo*, habida cuenta de que no existió discusión respecto del monto de la devolución del IVA.

Resaltó que el fallo de primera instancia, antes que ser *extra-petita*, realmente disminuyó el monto de los intereses cuyo reconocimiento demandó, pues al ordenar los intereses corrientes durante 215 días de los 275 del retardo en la devolución, la privó de la tasa más alta prevista para los intereses moratorios.

Agregó que, si bien la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencias del 25 de noviembre de 2004, expediente 13347, y del 3 de julio de 2006, expediente

13355, desestimó el reconocimiento de intereses moratorios y la actualización de las sumas debidas, en la medida en que dichos intereses involucran factores de actualización monetaria, este razonamiento sólo es válido cuando las pretensiones están encaminadas al reconocimiento simultáneo de los intereses y de la indexación.

Sin embargo, la situación aquí discutida es diferente porque la causación y liquidación de los intereses moratorios corresponde a un periodo determinado, a saber, el comprendido entre el vencimiento del término para devolver y la fecha en que fue girado el cheque de la devolución; mientras que la actualización solicitada en relación con esos intereses va desde el día siguiente al giro del cheque hasta la sentencia definitiva (fls. 154 a 153).

El Ministerio Público rindió concepto en el que solicitó que se revoque la sentencia del *a quo* y, en su lugar, se reconozca en favor de la actora únicamente los intereses de mora, en los términos del artículo 863 del E.T. Al efecto, argumentó:

Los intereses corrientes reconocidos por el fallo apelado no fueron objeto de las pretensiones de la demanda ni su fundamento de derecho, previsto por el artículo 863 [2] del E.T., fue alegado en el presente proceso, comoquiera que los intereses en mención son procedentes cuando frente a la solicitud de devolución existe discusión de su saldo. Esta circunstancia no aconteció en el *sub lite*, pues, en principio, el motivo de rechazo de la devolución fue que el INURBE aprobó el proyecto de construcción de VIS a Colsubsidio y no a la demandante, decisión que después fue reconsiderada por la misma Administración.

De manera que si el supuesto para el reconocimiento de intereses corrientes, de conformidad con el artículo 863 [2] del E.T., es que *“se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión”*, no es posible ordenar su reconocimiento en este asunto, pues lo cierto es que el monto del saldo a favor jamás estuvo en discusión.

En todo caso, no existe duda en cuanto al derecho que tiene la actora al reconocimiento de los intereses moratorios, por cuanto por expreso mandato del artículo 15 del Decreto 1288 de 1996: *“en lo no previsto en este decreto se aplicará en lo pertinente las disposiciones del Estatuto Tributario y demás normas concordantes para las devoluciones o compensaciones de saldos a favor”*. Por tanto, a diferencia de lo que sostiene la demandada, es claro que el artículo 863 [3] del E.T. sí se aplica a la actora en punto del reconocimiento de los intereses que pidió.

En ese orden de ideas, los intereses moratorios se deben reconocer *“a partir del 8 de septiembre de 1998 y hasta el 10 de junio de 1999, fecha en la cual fue girado el cheque a la demandante”*, dado que, de acuerdo con el artículo 855 del E.T., la devolución debió hacerse en el lapso de los 30 días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución *“que en el presente asunto fue el 23 de julio de 1998. Es decir, que el término para (sic) la Administración hiciera la devolución cumplidamente venció el 7 de septiembre de 1998”*.

La actualización de intereses que deprecia la demandante no es posible, porque en materia tributaria las sentencias tienen carácter declarativo y no condenatorio, estas últimas que, por previsión del artículo 178 del C.C.A, sí pueden ser ajustadas en su valor conforme con el IPC. Además, es reiterada la posición de la Sección Cuarta según la cual la actualización de valores no es posible cuando se

reconocen intereses moratorios, dado que éstos comprenden dicha actualización (fls. 166 a 171).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación propuesta por la demandada, corresponde a la Sala determinar si se ajustan a derecho los actos acusados que negaron el reconocimiento de los intereses moratorios que solicitó la actora, con ocasión de la devolución del impuesto a las ventas que pagó por la compra de materiales para la construcción de VIS. También, si es procedente, como lo ordenó el tribunal, el reconocimiento de intereses corrientes y la indexación de los mencionados valores.

Como hechos relevantes para decidir el presente asunto se tiene que:

- El 23 de julio de 1998 la actora pidió a la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos de Medellín la devolución del IVA pagado por la adquisición de materiales para la construcción de VIS.
- El 23 de septiembre del mismo año la División de Devoluciones dictó la Resolución 053, mediante la cual rechazó la solicitud de devolución.
- El 5 de noviembre de 1998 la actora propuso recurso de reconsideración contra la anterior decisión, que fue decidido favorablemente el 27 de abril de 1999, mediante Resolución 0014 en la que la DIAN ordenó la devolución de la suma reclamada. En consecuencia, el 10 de junio de 1999 fue girado el cheque que hizo efectiva la devolución.
- El 20 de agosto de 1999, mediante petición con radicado 00164, C. & R.H. S.A. pidió a la DIAN el reconocimiento y pago de los intereses moratorios sobre la suma devuelta, desde el vencimiento del plazo legal que tenía la Administración para hacer el reintegro del saldo a favor hasta cuando fue girado el cheque.
- Mediante Comunicación 8311062-275 del 10 de septiembre de 1999, la DIAN negó el reconocimiento de los intereses solicitados por la actora.
- El 10 de noviembre de 1999 la demandante formuló recurso de reconsideración contra la anterior decisión, el cual fue decidido de manera desfavorable el 10 de octubre de 2000 por conducto de la Resolución 0071.

El primer tema que deberá estudiar la Sala es el reclamo de la actora por los intereses moratorios que le fueron negados por la Comunicación 8311062-275 del 10 de septiembre de 1999, confirmada por la Resolución 0071 del 10 de octubre de 2000.

La controversia radica, por un lado, en que la DIAN sostiene que el artículo 863 del E.T. sólo reconoce intereses moratorios cuando existe un pago en exceso o si resulta un saldo a favor del contribuyente en su declaración tributaria, eventos que no corresponden a la devolución del IVA por la adquisición de materiales de construcción para VIS; por su lado, la demandante afirma que el artículo en mención se aplica a todos los casos de saldos a favor, incluso cuando la devolución se obtiene mediante un trámite especial como el que preveía el Decreto 1288 de 1996³.

Sea lo primero precisar que, de acuerdo con el artículo 850 del E.T., tienen derecho a la devolución o compensación del impuesto al valor agregado IVA, quienes adquieren materiales para la construcción de vivienda de interés social,

³ El Decreto 1288 de 1996 fue derogado por el Decreto 1243 de 2001, pero estaba vigente en la época de los hechos que suscitaron la controversia en estudio.

en planes debidamente aprobados por el INURBE, o por quien este organismo delegue.

El Gobierno Nacional, mediante el Decreto 1288 de 1996, reglamentó el procedimiento de devoluciones y compensaciones del impuesto sobre las ventas en materiales de construcción. En lo que interesa al caso, el artículo 6 del decreto indicaba que el término para la devolución era el previsto por el artículo 855 del E.T., a saber, 30 días, contados a partir del día siguiente a la solicitud presentada en debida forma ante la Administración⁴. Y, el artículo 15 *ejusdem*, en lo no previsto por el decreto, remitía al Estatuto Tributario y demás normas concordantes para las devoluciones o compensaciones de saldos a favor.

En ese orden de ideas, contrario a lo que sostiene la DIAN, el artículo 863 del Estatuto Tributario, que integra la normativa en materia de devoluciones, sí se aplica a los procedimientos relacionados con el reintegro del IVA por la adquisición de materiales para la construcción de VIS, en la medida en que así lo dispuso la norma remisoria del Decreto 1288 de 1996, reglamentario de la devolución; aunado a la consideración de que la existencia de un procedimiento especial para obtener la devolución no es suficiente motivo para entender que la figura pierde su naturaleza ni que se aparta de las previsiones del aludido estatuto .

Si bien es cierto, como en efecto lo es, que el artículo 863 del E.T. se aplica a las devoluciones originadas por la adquisición de materiales para la construcción de VIS; también, lo es que cuando la Administración incumple el plazo que tiene para devolver el IVA por el referido concepto, necesariamente se causan intereses moratorios a favor del contribuyente desde el vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación⁵.

Así las cosas, resulta infundada la apelación de la demandada en cuanto pretende que se revoque el fallo del *a quo* en punto de la nulidad de los actos acusados, concretamente el numeral primero de la sentencia.

Ahora bien, la demandante pidió el reconocimiento de los **intereses moratorios** por el lapso de 275 días, contados desde el vencimiento del término fijado por el artículo 855 del E.T. -30 días siguientes a la solicitud presentada en debida forma- hasta el 10 de junio de 1999, cuando se giró el cheque de la devolución.

Por su parte, el tribunal reconoció a la demandante **intereses corrientes** desde el 23 de septiembre de 1998, cuando la DIAN rechazó la solicitud de devolución mediante la Resolución 053, hasta el 27 de abril de 1999, cuando se dictó la Resolución 014 que ordenó efectuar la devolución; y los **intereses moratorios** los reconoció desde la última fecha hasta el 10 de junio de 1999.

Al respecto, la DIAN alega que la decisión del *a quo* fue *extra-petita*, comoquiera que el reconocimiento de los **intereses corrientes** se hizo por fuera de lo solicitado por la demandante y de lo que ésta expuso como concepto de la violación frente a los actos acusados. Además, que la controversia del *sub lite* tanto en los argumentos de la demanda como en los de la defensa se centró en el reconocimiento de los intereses moratorios.

⁴ Artículo 855 del E.T. vigente para la época de los hechos disponía que: "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 (...).

⁵ En el mismo sentido, ver sentencias del 24 de enero de 2006, CP doctor Héctor J. Romero Díaz, expediente 13742 y del 16 de septiembre de 2010, CP doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente 16605.

Como principio se tiene que la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo es de carácter rogado, esto es, que el ámbito de decisión del juez se enmarca por lo que pide quien ejerce la respectiva acción, por el ordenamiento legal que se invoca vulnerado por el acto administrativo impugnado, si es que se persigue su nulidad en cualquiera de las modalidades, y por los argumentos encaminados a demostrar dicha vulneración⁶.

De allí que el artículo 137 [2 y 4] del C.C.A. prevé que la demanda presentada ante el juez de lo contencioso administrativo debe dar cuenta, entre otras cosas, de lo que se demanda, de los fundamentos de derecho de las pretensiones y, si se controvierte un acto administrativo, es necesario indicar las normas violadas y explicar el concepto de su violación.

Y, de manera coherente con lo anterior, el artículo 170 del mismo código establece que la sentencia tiene que motivarse y debe analizar los hechos en que se funda la controversia, las pruebas, las normas jurídicas pertinentes, los argumentos de las partes y las excepciones con el objeto de resolver todas las peticiones.

Estas previsiones van de la mano con el principio de congruencia de las sentencias, previsto por el artículo 305 del Código de Procedimiento Civil, conforme al cual la resolución judicial tiene que estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las otras oportunidades procesales, así como en las excepciones que aparezcan probadas en la actuación y hubieren sido alegadas si así lo exige la ley.

De lo que se sigue, que el demandado no puede ser condenado por cantidad superior o por objeto distinto del pretendido en la demanda, ni por causa diferente a la invocada en ésta. En otras, palabras la sentencia tiene límites en cuanto no puede adicionar lo que el demandante ha pedido, *fallo ultra-petita*; tampoco reconocer algo que no se ha pedido, *fallo extra-petita*.

Las reglas y principios descritos tienen como propósito la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial certera sobre el asunto puesto a consideración del juez de lo contencioso administrativo; asimismo, la salvaguarda del debido proceso y del derecho de defensa del demandado, cuya actuación procesal se dirige a controvertir los argumentos y hechos expuestos en la demanda⁷.

Lo dicho hasta acá es suficiente para estimar el motivo de inconformidad de la demandada frente al fallo apelado, en relación con el reconocimiento de intereses corrientes, pues, lo cierto es que la parte actora no los solicitó; por el contrario, su pretensión se dirigió a obtener el reconocimiento de intereses moratorios, a los que tiene derecho como se precisó. Por tanto, el reconocimiento de intereses corrientes es *extra-petita* y deberá revocarse.

Pero, si en gracia de discusión se admitiera que los intereses corrientes fueron objeto de la *litis*, tampoco sería procedente su reconocimiento, comoquiera que el artículo 863 del Estatuto Tributario prevé su causación "*cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión*". En efecto, conforme con los hechos del proceso, el monto de la devolución –saldo a

⁶ Cfr. sentencia del 16 de septiembre de 2010, CP doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente 16605.

⁷ *Ibidem*

favor- nunca estuvo en discusión, de manera que no está cumplido el supuesto de hecho de la norma que permite el reconocimiento de dichos intereses.

Por otra parte, la demandada acusa a la sentencia de primera instancia de desconocer el criterio jurisprudencial reiterado por esta Sala, conforme al cual frente al reconocimiento de intereses moratorios no procede la actualización de valores, en la medida en que dichos intereses integran la indexación de la suma de dinero debida.

Por su parte, la demandante alega que en el presente caso no se trata del reconocimiento de intereses moratorios de manera conjunta con la actualización de lo debido, evento prohibido por la jurisprudencia, sino que como los intereses se causaron hasta una fecha determinada, a saber, el 10 de junio de 1999, es necesario desde entonces y hasta la fecha de la sentencia definitiva actualizar su valor, pues, en caso contrario, su monto resultaría simbólico por efecto del paso del tiempo.

En varios pronunciamientos, entre otros, la sentencia del 3 de julio de 2003, expediente 13355, la Sala ha sostenido que no es procedente el reconocimiento de intereses moratorios junto con la actualización de las sumas debidas⁸, porque el artículo 863 del E.T. no establece otro mecanismo, distinto de la causación de los intereses moratorios y los corrientes, si es del caso, "(...) *para determinar y compensar el perjuicio sufrido por los contribuyentes (...)*"⁹ ante el retardo de la Administración en la devolución de saldos a favor.

Y, aun en el evento propuesto por la demandada, a saber, que los intereses moratorios se causaron hasta determinada fecha, lo cierto es que no existe norma que permita que aquéllos puedan ser objeto de corrección monetaria alguna, por lo que es forzoso realizar su cálculo en los precisos términos del artículo 864 del E.T., que remite al artículo 635 del mismo estatuto.

Aunado a lo anterior, el artículo 178 del C.C.A., precepto con el que la demandante funda su solicitud de indexación, no obliga al juez a actualizar los valores reconocidos en la sentencia; lo que dicha norma prevé es la forma de ajustarlos si es que así se ordena¹⁰. En consecuencia, se debe revocar el fallo apelado en cuanto ordenó la actualización de los intereses moratorios, de acuerdo con el criterio expuesto.

Finalmente, como se reconoció el derecho de la actora al pago de los intereses moratorios por la tardanza de la Administración en la devolución del IVA que pagó por la compra de materiales para la construcción de VIS, de conformidad con el artículo 863 [3] del E.T., su causación se produjo desde el vencimiento del término para devolver, 7 de septiembre de 1998, y hasta la fecha de giro del cheque de la devolución, 10 de junio de 1999, así:

LIQUIDACIÓN INTERÉS MORATORIO

Valor	
Devolución:	398.600.930
Desde:	7/09/1998
Hasta:	9/06/1999
TOTAL DÍAS	<u>275</u> DIAS

⁸ Cfr. entre otras, sentencia del 3 de marzo de 2011, CP doctor William Giraldo Giraldo, expediente 17741.

⁹ Cfr. sentencia del 3 de julio de 2003, CP doctor Juan Ángela Palacio Hincapié, expediente 13355.

¹⁰ Cfr. sentencia del 24 de enero de 2006, CP doctor Héctor J. Romero Díaz, expediente 13742.

**TASA DE MORA VIGENTE: Decreto
495/99: 47,13%**

INTERÉS MORATORIO:	Capital x Tasa Interés Anual x No. de días	

		x 47,13%
	<u>398.600.930 x 275</u>	= <u>143.504.639</u>
	360	

Por tanto, se confirmará el numeral primero de la sentencia apelada en cuanto declaró la nulidad de los actos acusados, es decir, la Comunicación 8311062-275 del 10 de septiembre de 1999 y la Resolución 0071 del 10 de octubre de 2000. Pero, se revocará el numeral segundo que reconoció intereses moratorios y corrientes y dispuso su actualización para, en su lugar, como restablecimiento del derecho reconocer a la actora la suma de **\$143.504.639**, por concepto único de intereses moratorios.

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. CONFÍRMASE el numeral primero de la sentencia del Tribunal Administrativo de Antioquia del 27 de octubre de 2009, dictada en el asunto de la referencia.

2. REVÓCASE el numeral segundo de la sentencia apelada y, en su lugar:

A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** a la DIAN que pague a la actora la suma de \$143.504.639 por concepto de intereses moratorios, de conformidad con la parte motiva de la presente providencia.

3. RECONÓCESE personería a la abogada Lina María Ávila Amézquita para actuar como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que obra en el folio 147.

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

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente de la Sección

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ