

PAGO EN EXCESO - Surge cuando se realizan pagos sin fundamento legal / DEVOLUCION PAGO EN EXCESO - Procedencia / INTERESES EN DEVOLUCION DE PAGO DE LO NO DEBIDO - Reconocimiento

El pago en exceso se genera cuando se pagan por impuestos y sumas mayores a las que corresponden legalmente, y el pago de lo no debido surge cuando se realizan pagos "sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento". El procedimiento para solicitar y tramitar las devoluciones de los pagos de lo no debido es el mismo consagrado para reclamar los saldos a favor reflejados en las declaraciones tributarias, el cual está regulado por el Estatuto Tributario. Por tanto, para ese fin se debe atender a lo dispuesto en los artículos 850 y siguientes de dicho ordenamiento y su Decreto Reglamentario 1000 de 1997, que son normas especiales. En todos los casos la administración deberá devolver los saldos a favor dentro de los treinta días siguientes a la fecha de la solicitud, o de diez días si el contribuyente presenta garantía bancaria o de seguros. Esta disposición regula de manera especial los intereses corrientes y moratorios en materia tributaria, generados, los primeros, por dificultar el Estado la obtención del saldo a favor, y los segundos por la mora en el cumplimiento de los términos para devolver. De su texto se desprende la exigencia de que se haya presentado una solicitud de devolución. El reconocimiento de intereses corrientes se hará sólo cuando el saldo a favor queda en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o, en general, de cualquier otro acto que niegue, total o parcialmente la devolución, y hasta la fecha del acto administrativo o de la providencia judicial que confirme el saldo a favor. Los intereses moratorios se causan desde la fecha de vencimiento del término legal para devolver y hasta cuando la Administración pague efectivamente el saldo a favor del contribuyente.

NOTA DE RELATORIA: sobre reconocimiento de intereses moratorios ver sentencia de 12 de junio de 2003, Exp. 13262, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

INTERESES LEGALES - Causación

El pago indebido de tributos genera una desvalorización monetaria, que debe ser resarcida con la respectiva actualización, que por originarse en sumas de dinero se presume en el 6% anual, de conformidad con el artículo 1617 del Código Civil. Es a esta recuperación del dinero a lo que debe entenderse referida la sentencia. Cabe advertir que el reconocimiento de intereses por pagos en exceso o indebidos de impuestos no es procedente cuando éstos se originan en la actuación exclusiva del contribuyente. Si el desembolso sin causa legal no se produjo por un hecho, acto u operación administrativa, sino por la conducta del particular equivocada o de cualquier otra índole, el fisco debería restituir las sumas recibidas, porque de lo contrario se generaría un enriquecimiento sin causa, pero sin que haya lugar a actualizar dichas sumas o al reconocimiento de intereses.

CONDENA EN COSTAS - No proceden cuando no se verifica una conducta arbitraria

En relación con la condena en costas a la que accedió el Tribunal la Sala considera que debe ser revocada, pues no se verifica un comportamiento arbitrario por parte de la Administración, tanto es así que accedió a la devolución del capital solicitado, y si bien, no reconoció los intereses y actualización solicitada, no lo hizo carente de ningún fundamento sino en el entendido, equivocado, que su actuación tenía amparo legal.

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., veintitrés (23) de julio de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 25000-23-27-000-2004-02153-01(16785)

Actor: TETRA PAK LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 28 de junio de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que anuló las Resoluciones 608-1401, del 19 de septiembre de 2003, y 624-900.012, del 7 de julio de 2004, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, que rechazaron el reconocimiento de intereses sobre el valor devuelto por el pago de lo no debido realizado por la actora por concepto del gravamen a los movimientos financieros.

ANTECEDENTES

La Sección Cuarta del Consejo de Estado profirió la Sentencia del 13 de marzo de 2003, dentro del expediente 12825,¹ anulando el Oficio 1064 del 4 de septiembre de 2001, del Director de Impuestos Nacionales, y como restablecimiento del derecho declaró que la sociedad TETRA PAK LTDA. está amparada por el régimen de estabilidad tributaria desde el 1 de enero de 2001 hasta el 31 de diciembre de 2010.

Como consecuencia de las anteriores declaraciones, en la providencia se puntualizó que la demandante *“debe pagar durante el periodo señalado, por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios, dos puntos porcentuales*

¹ M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

(2%) adicionales sobre la tarifa general que le corresponda a los demás contribuyentes y no le serán aplicables los impuestos y contribuciones del orden nacional que se establezcan durante el mismo lapso.”

El numeral 4 de la Sentencia determinó: “*La actora solicitará ante la administración la devolución de lo que hubiese pagado por concepto del Gravamen a los Movimientos Financieros a partir del 1 de enero de 2001, más los intereses a que haya lugar.*” (Fls. 2 a 38 del c.a.)

La sociedad TETRA PAK LTDA. solicitó el 8 de agosto de 2003 la devolución de la suma de \$465'658.986, correspondiente al GMF pagado durante los años 2001, 2002 y los meses de enero a mayo de 2003, más los intereses causados desde la fecha de cada pago efectuado a la Administración hasta la fecha de la solicitud. (Fls 79 a 81 del c.a.)

Mediante la Resolución 608-1401 del 19 de septiembre de 2003 la Administración ordenó la devolución de \$457'546.636 a la sociedad TETRA PAK LTDA., por concepto del gravamen a los movimientos financieros pagado en los años 2001, 2002 y 2003. Así mismo rechazó la suma de \$8'112.350 porque existían diferencias entre los valores solicitados y los contabilizados y negó los intereses reclamados por que no resultan procedentes. (Fls. 12 a 21)

Contra la anterior actuación la sociedad interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución 624-900.012 del 7 de julio de 2004, modificando el monto a devolver para reconocer la suma de \$463'932.390. Eso implicó que se rechazara la suma de \$1'726.596 y los intereses solicitados. (Fls. 22 a 34)

DEMANDA

La sociedad TETRA PAK LTDA., en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., demandó la nulidad de las Resoluciones 608-1401

del 19 de septiembre de 2003 y 624-900.012 del 7 de julio de 2004, proferidas por la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, DIAN.

Como restablecimiento del derecho solicitó que se ordene a la DIAN pagar los intereses causados desde las fechas en que se hicieron los pagos indebidos y hasta el 19 de septiembre de 2003, cuando fueron negados mediante la Resolución 608-1401. Así mismo, reclamó el pago de intereses de mora o corrientes e indexación al IPC sobre dicho valor, desde la fecha de rechazo, hasta cuando se haga efectivamente el pago.

Citó como normas violadas los artículos 13 y 228 de la Constitución Política; 1746 y 2318 del Código Civil; 855 y 863 del Estatuto Tributario; 76 numeral 8 y 176 del Código Contencioso Administrativo.

Sustentó sus pretensiones en que la Administración incumplió la Sentencia del 29 de mayo de 2003, que reconoció que los pagos a título de gravamen a los movimientos financieros fueron indebidos, por lo que deben ser devueltos, junto con los intereses de mora causados, los cuales son reparatorios y sancionatorios, desde que se efectuaron hasta que se reintegren efectivamente por los valores que corresponda.

La Sociedad le solicitó a la entidad demandada el cumplimiento de la sentencia con base en el artículo 176 del C.C.A., que prevé un término de 30 días para que la autoridad adopte las medidas necesarias para su ejecución. La DIAN reconoció la devolución del capital, pero negó los intereses. El incumplimiento de los fallos judiciales constituye mala conducta de conformidad con el numeral 8 del artículo 76 ib.

Hubo indebida aplicación de los artículos 635 y 863 del Estatuto Tributario porque la expresión contenida en la sentencia *“los intereses a que haya lugar”*, son los que resulten de aplicar a los pagos certificados por las correspondientes entidades financieras la tasa prevista en los artículos 635 y 864, desde la fecha de cada pago. Para la Administración los intereses se

causarían con posterioridad a la providencia, a pesar de que la obligación deriva exclusivamente de una orden judicial.

La sentencia no se dictó con base en los artículos 855 y 863 del E.T., sino a partir de la Constitución Nacional, artículo 228, el Código Contencioso Administrativo, artículo 170, y los artículos 1746 y 2318 del Código Civil.

Para que la suma solicitada por concepto de intereses conserve su poder adquisitivo, debe ordenarse a la Administración reconocerle un interés de mora o corriente o un incremento según el IPC expedido por el DANE, para lo cual invocó la Sentencia del 14 de agosto de 2003, exp. 12324.

El rechazo de intereses es discriminatorio porque en otros casos la Administración los ha reconocido desde la fecha de las retenciones por parte de la entidad bancaria, hasta la expedición de la resolución que ordenó la devolución.

OPOSICIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales respondió que la sentencia del Consejo de Estado a la que se refiere el demandante decidió amparar a la actora con el régimen de estabilidad tributaria desde el 1 de enero de 2001 y que debe solicitar la devolución de lo pagado por Gravamen a los Movimientos Financieros, más los intereses a que haya lugar.

Para el caso son aplicables los artículos 863 del E.T., y 12 y 25 del Decreto 1000 de 1997, que regulan el procedimiento a seguir en relación con los intereses a favor de los contribuyentes, como lo reconoció el Consejo de Estado en la Sentencia del 9 de agosto de 2002, exp. 12050². Éstos sólo proceden si la Administración no efectuó la devolución o compensación

² M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

dentro de los treinta días siguientes a su solicitud. Por lo mismo es improcedente la indexación de los valores a devolver.

LA SENTENCIA APELADA

La Subsección “B” de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca profirió la Sentencia del 28 de junio de 2007, mediante la cual anuló las Resoluciones 608-1401 del 19 de septiembre de 2003, y 624-900.012 del 7 de julio de 2004, proferidas por la DIAN. A título de restablecimiento del derecho ordenó que esa entidad reconozca y liquide a favor de la demandante los intereses corrientes y moratorios adeudados y la condenó en costas de conformidad con el artículo 392 del C.P.C.

Consideró que en el presente caso se dio un pago de lo no debido cuando las entidades financieras pagaron a la Administración a nombre de TETRA PAK LTDA. el Gravamen a los Movimientos Financieros, a pesar de que la demandante estaba amparada por el régimen de estabilidad tributaria desde el 1 de enero de 2001.

Al estructurarse las condiciones del pago de lo no debido en los términos del artículo 2313 del Código Civil, la Administración debía restituir los valores recibidos, junto con los correspondientes intereses, como lo dispuso la Sentencia del Consejo de Estado del 13 de marzo de 2003.

Para el *A-quo*, cuando la Administración negó el reconocimiento de intereses, desconoció un mandato judicial que la obligaba a devolver las sumas pagadas por GMF, más los intereses de mora correspondientes desde la fecha de cada pago hasta la devolución. Además inaplicó el artículo 850 del Estatuto Tributario que remite al artículo 863 ib.

Cuando la Sentencia del Consejo de Estado dispuso pagar “*los intereses a que haya lugar*” dejó a las partes la tarea de liquidarlos, pero no de suprimirlos o desconocerlos.

Como la entidad devolvió la suma de \$457'546.636, ésta debe imputarse en primer lugar a intereses corrientes y el saldo restante a capital, en cumplimiento del artículo 1653 del Código Civil. Por el saldo pendiente se deben liquidar intereses moratorios hasta la fecha en que se realice el pago total de la obligación, de conformidad con el artículo 863 del Estatuto Tributario.

Al desarrollar este planteamiento, en el caso concreto el Tribunal determinó que se causaron intereses corrientes hasta la fecha de la Sentencia del Consejo de Estado por \$95'024.772,72. Esta suma se resta del monto pagado por la Administración (\$457'546.636) por lo que se abonó a la obligación principal \$362'521.863,41. En consecuencia, la entidad debe \$95'024.772,72, más los intereses moratorios desde el 13 de marzo de 2003 hasta que se realice el pago.

Finalmente señaló que la entidad demandada tuvo la intención de dilatar el pago de los intereses, omitiendo el mandato judicial y poniendo al contribuyente en la tarea de iniciar un nuevo proceso contencioso administrativo para lograr lo que ya estaba definido. Esta actuación denota temeridad generadora de perjuicios, por lo que aunque no fue solicitada expresamente en la demanda, procede la condena en costas.

El magistrado Fabio Castiblanco Calixto salvó su voto por considerar que debió aplicarse la norma especial contenida en el artículo 863 del Estatuto Tributario, según la cual para que se generen intereses en el campo fiscal, es necesario que haya solicitud de devolución. En el presente caso no se causaron intereses, porque cuando se resolvió la solicitud no había transcurrido el término previsto en el artículo 855 ib. para la respectiva devolución.

EL RECURSO DE APELACION

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales presentó recurso de apelación contra la providencia de primera instancia manifestando que al contrario de la conclusión a la que llegó el Tribunal, de la sentencia del Consejo de Estado no se infiere que en ésta se haya reconocido y dispuesto con certeza el pago de los intereses, porque la expresión “*los intereses a que haya lugar*” deja abierta la posibilidad de que no procedan, es decir, “*que no haya lugar*” a ellos.

El artículo 863 del Estatuto Tributario es la norma especial para las devoluciones del pago de lo no debido y establece la causación de intereses moratorios o corrientes, siempre ligada a la solicitud de devolución.

Invocó la sentencia del 9 de agosto de 2002, exp. 12050, del Consejo de Estado, en la cual se indicó que el GMF pagado por quienes quedaron cobijados por el régimen de estabilidad tributaria, tiene la categoría de no debido y, por ende, su devolución debe ser solicitada a la Administración. En cuanto a los intereses moratorios, el artículo 863 del Estatuto Tributario dispuso que se causan a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del pago. Es decir, cuando la Administración no efectúa la devolución o compensación dentro del término de 30 días que establece el artículo 855 ib. Y no desde que se realizó el pago indebido.

Como en este caso la entidad no excedió el término para devolver, contado desde la solicitud presentada el 18 de agosto de 2003, no se generaron intereses.

Se opuso a la condena en costas porque no fue solicitada por la actora y porque no hubo intención de la entidad de dilatar el pago de intereses, ni de omitir una orden judicial. La conducta de la DIAN no fue temeraria ni de mala fe.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La entidad demandada señaló que la fuente de la devolución fue un fallo declarativo que no contenía una orden imperativa de liquidar intereses y, por el contrario, se remitía a las normas tributarias que señalan los términos y condiciones para que opere el reconocimiento y liquidación de intereses dentro del proceso administrativo regulado por el artículo 863 del Estatuto Tributario.

La sentencia excedió las pretensiones del actor, porque el Tribunal reimpuso los pagos realizados, sin que fuera solicitado en la demanda ni en vía gubernativa. Insistió en la improcedencia de la condena en costas.

La parte demandante y el Ministerio Público guardaron silencio en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN

De acuerdo con los términos del recurso de apelación corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos acusados, que accedieron a la devolución de lo pagado indebidamente por el gravamen a los movimientos financieros durante los años 2001 a 2003 y, a la vez, negaron el reconocimiento de intereses a favor de la sociedad demandante.

Se debate en este caso si se dio cumplimiento a la sentencia del 13 de marzo de 2003, proferida en única instancia por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, mediante la cual se declaró, entre otras cosas, que TETRA PAK LTDA. estaba amparada por el Régimen de Estabilidad Tributaria de que trata el artículo 240-1 del Estatuto Tributario,³ desde el 1° de enero de 2001 y hasta el 31 de diciembre de 2010.

³ El régimen de estabilidad tributaria lo contempló el artículo 169 de la Ley 223 de 1995, que adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 240-1. Fue derogado por el artículo 134 de la Ley 633 de 2000. El régimen se otorgaba en cada caso por el término de diez años y *“cualquier tributo o contribución del orden nacional que se estableciera con posterioridad a la suscripción del contrato y durante la vigencia del mismo (...) no le será aplicable a los contribuyentes sometidos a este régimen especial.”*

Dicha providencia señaló que *“la Ley 633 de 2000 fue promulgada el 29 de diciembre de 2000 y en ella se creó el Gravamen a los Movimientos Financieros a partir del 1° de enero de 2001, es decir con posterioridad a la fecha en la cual se reconoce el ingreso de la empresa al Régimen de Estabilidad Tributaria (27-XI-00), **procede la exclusión del gravamen.** En cuanto a la devolución con intereses, se atenderá lo solicitado en las pretensiones de la demanda”* En consecuencia, *“le asiste derecho a la sociedad actora para pedir la devolución de las sumas pagadas por tal concepto con los intereses a que haya lugar.”*

En el numeral 4 de la parte resolutive de la sentencia se dijo que: *“**La actora solicitará** ante la Administración la devolución de lo que hubiese pagado por concepto del Gravamen a los Movimientos Financieros a partir del 1° enero del 2001, **más los intereses a que haya lugar.**”*

El Fallo reconoció que la demandante no estaba obligada de pagar el Gravamen a los Movimientos Financieros, lo que le permitió solicitar la devolución del pago de lo no debido, porque se realizaron abonos a este tributo.⁴

Cabe anotar que la providencia en mención no es una sentencia de condena y, por tanto, no le es aplicable el artículo 177 del Código Contencioso Administrativo, porque ésta norma regula la manera de hacer efectivas las **condenas** contra entidades públicas, y en este caso **no se impuso a la Administración el deber** de pagar o devolver una suma líquida de dinero. Se trata de una sentencia declarativa,⁵ mediante la cual se verificó la ilegalidad del acto demandado y, como consecuencia de ello, a título de restablecimiento del derecho deben volver las cosas al estado en que se encontraban. No se constituyó una obligación a cargo del fisco de

⁴ Artículo 21 del Decreto 1000 de 1997.

⁵ Esta Sección incluso ha considerado que en materia tributaria, la providencia que declara la nulidad de un acto administrativo de determinación oficial del impuesto, y ordena la devolución de sumas pagadas a propósito de la actuación administrativa, no es un fallo de carácter condenatorio, sino eminentemente declarativo. Al respecto las sentencias del 14 de agosto de 2003, exp. 12324, M.P. Germán Ayala Mantilla, donde se citan las providencias del 22 de noviembre de 1996, exp. 7923 con ponencia del mismo magistrado, y del 24 de febrero de 1994, exp. 5315, M.P. Guillermo Chaín Lizcano.

pagar una suma de dinero, sino que se confirmó el derecho que tenía la demandante a no pagar el gravamen a los movimientos financieros, por lo que se le otorgó **la posibilidad** de solicitar su devolución.

La sociedad actora siguiendo lo dispuesto en la sentencia inició la actuación administrativa correspondiente y pidió la devolución del pago indebido que efectuó por concepto del gravamen a los movimientos financieros.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en los actos demandados ordenó la devolución de lo pagado indebidamente por el gravamen a los movimientos financieros, pero negó el reconocimiento de los intereses argumentando que los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario regulan este punto de manera expresa y, según estas disposiciones, sólo se causan intereses corrientes o moratorios cuando la Administración no efectúe la devolución o compensación dentro de los treinta días siguientes a la solicitud.

El pago en exceso se genera cuando se pagan por impuestos y sumas mayores a las que corresponden legalmente, y el pago de lo no debido surge cuando se realizan pagos *“sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento”*.⁶

El procedimiento para solicitar y tramitar las devoluciones de los pagos de lo no debido es el mismo consagrado para reclamar los saldos a favor reflejados en las declaraciones tributarias,⁷ el cual está regulado por el Estatuto Tributario. Por tanto, para ese fin se debe atender a lo dispuesto en los artículos 850 y siguientes de dicho ordenamiento y su Decreto Reglamentario 1000 de 1997, que son normas especiales.

⁶ Artículo 21 del Decreto 1000 de 1997.

⁷ El inciso segundo del artículo 850 del Estatuto Tributario es expreso en señalar la obligación de la Administración tributaria de devolver oportunamente a los contribuyentes, *“los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para la devoluciones de los saldos a favor.”*

En todos los casos la administración deberá devolver los saldos a favor dentro de los treinta días siguientes a la fecha de la solicitud, o de diez días si el contribuyente presenta garantía bancaria o de seguros.⁸

Dentro de las disposiciones que regulan el proceso de devolución de saldos a favor de los contribuyentes y a cargo del fisco está el artículo 863 del Estatuto Tributario, invocado por las partes, el cual dispone lo siguiente:

“Artículo 863. Intereses a favor del contribuyente. *Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos:*

Se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.

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

Esta disposición regula de manera especial los intereses corrientes y moratorios en materia tributaria, generados, los primeros, por dificultar el Estado la obtención del saldo a favor, y los segundos por la mora en el cumplimiento de los términos para devolver. De su texto se desprende la exigencia de que se haya presentado una solicitud de devolución. El reconocimiento de intereses corrientes se hará sólo cuando el saldo a favor queda en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o, en general, de cualquier otro acto que niegue, total o parcialmente la devolución, y hasta la fecha del acto administrativo o de la providencia judicial que confirme el saldo a favor. Los intereses moratorios se causan desde la fecha de vencimiento del término legal para devolver y

⁸ Artículos 855 y 860 del Estatuto Tributario.

hasta cuando la Administración pague efectivamente el saldo a favor del contribuyente.

Como ha indicado la Sección⁹, el artículo 863 del Estatuto Tributario contiene el método resarcitorio y de cuantificación del daño para cuando la Administración incurre en mora. Constituye el mecanismo para determinar y compensar el perjuicio sufrido por los contribuyentes **por la dilación y/o por el incumplimiento en los términos para devolver.**¹⁰

En el presente caso la sociedad TETRA PAK solicitó por primera vez la devolución del pago de lo no debido por el Gravamen a los Movimientos Financieros el 8 de agosto de 2003 en la suma de \$465'658.986, "*más los intereses*". La Administración reconoció en la Resolución 608-1401 del 19 de septiembre de 2003 la suma de \$457'546.636, al tiempo que rechazó la suma de \$8'112.350 por concepto de GMF, más la totalidad de los intereses reclamados.

La devolución de \$457'546.636, por concepto del gravamen a los movimientos financieros, fue oportuna porque se realizó dentro del término de 30 días contados desde la fecha de la solicitud, sin que estas sumas hubieran sido objeto de discusión por parte de la Administración a través de un requerimiento especial u algún otro acto, por lo que sobre ellas no se causaron intereses corrientes ni moratorios.

Posteriormente mediante la Resolución 624-900.012 del 7 de julio de 2004, que resolvió el recurso de reconsideración, la entidad modificó el monto a devolver para reconocer la suma total de \$463'932.390, adicionando a los \$457'546.636, que se ordenaron en la Resolución 608-1401 del 19 de septiembre de 2003, la suma de \$6'385.754 por valores pagados indebidamente por concepto de Gravamen a los Movimientos Financieros.

⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de junio de 2003, Exp. 13262, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

¹⁰ *Ibíd.*

Esté último valor pagado por GMF (\$6'385.754) fue inicialmente rechazado por la Administración en el acto definitivo, pero luego aceptó que también debía devolverse, cuando resolvió el recurso de reconsideración contra este acto.

En relación con esta suma (\$6'385.754), hay lugar al reconocimiento de intereses corrientes, de conformidad con el artículo 863 del Estatuto Tributario, desde la notificación del acto que negó su devolución, el 22 de septiembre de 2003 (fl. 340 c.a. anverso), y hasta el 19 de julio de 2004, fecha de notificación de la Resolución 624-900.012 del 7 de julio que aceptó devolverla. La tasa a aplicar será la vigente el 13 de julio de 2004 conforme a los artículos 635 y 864 del Estatuto Tributario, y de acuerdo con el artículo 4 de la Ley 788 de 2002, así:

De 22 de septiembre de 2003 a

13 de julio de 2004

295 días

Tasa 25.61%¹¹ = **1'321.754**

Como la devolución debió producirse el 7 de julio de 2004, cuando se confirmó su procedencia, y sólo se hizo el 20 de septiembre de 2004 mediante la Resolución 628-00017, que ordenó su compensación con obligaciones a cargo de la sociedad (Fls. 387 a 391 del c.a.), se deben reconocer también intereses moratorios entre esas fechas. Para el efecto se aplicará la tasa prevista en el artículo 864 del Estatuto Tributario.

De 14 de julio de 2004 a

20 de septiembre de 2004

68 días Tasa 25.61%¹² = **\$304.675**

De otra parte, el contribuyente también solicitó el reconocimiento de los intereses causados desde la fecha de cada pago efectuado durante los años 2001, 2002 y los meses de enero a mayo de 2003, y hasta la fecha de la solicitud de devolución. La entidad demandada los negó.

¹¹ Tasa de interés moratorio anual fijada por el D.R. 2304/2004 para el periodo entre el 1 de julio y el 31 de octubre de 2004.

¹² Tasa de interés moratorio anual fijada por el D.R. 2304/2004 para el periodo entre el 1 de julio y el 31 de octubre de 2004.

En el presente caso la sentencia del 13 de marzo de 2003 del Consejo de Estado dispuso que la devolución del gravamen a los movimientos financieros debía realizarse *“más los intereses a que haya lugar”*. El pago indebido de tributos genera una desvalorización monetaria, que debe ser resarcida con la respectiva actualización, que por originarse en sumas de dinero se presume en el 6% anual, de conformidad con el artículo 1617 del Código Civil. Es a esta recuperación del dinero a lo que debe entenderse referida la sentencia.

Cabe advertir que el reconocimiento de intereses por pagos en exceso o indebidos de impuestos no es procedente cuando éstos se originan en la actuación exclusiva del contribuyente. Si el desembolso sin causa legal no se produjo por un hecho, acto u operación administrativa, sino por la conducta del particular equivocada o de cualquier otra índole, el fisco debería restituir las sumas recibidas, porque de lo contrario se generaría un enriquecimiento sin causa, pero sin que haya lugar a actualizar dichas sumas o al reconocimiento de intereses.

El Tribunal en la sentencia objeto de apelación reconoció el pago de intereses desde la fecha del pago indebido, hasta la de la sentencia de esta Corporación, 29 de mayo de 2003, para lo cual aplicó la tasa de interés moratorio para efectos impositivos consagrada en el artículo 864 del Estatuto Tributario e imputó el valor devuelto por la Administración a intereses.

Esta decisión debe ser modificada porque, como ya se indicó anteriormente, las normas tributarias que prevén el pago de intereses sólo los permiten previa solicitud de devolución y, por tanto, antes de que ello ocurriera los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario no podían servir como fundamento legal para reconocerlos. Por el contrario, el artículo 1617 del Código Civil prevé la manera de recuperar el pago indebido, con el interés legal del 6%, por lo que así lo ordenará la Sala, teniendo en cuenta la siguiente fórmula:

$$I = Vh. \times N \times 0.5\%$$

Donde N es el número de meses transcurridos desde el pago indebido, hasta la fecha de en que fue devuelto el valor histórico, es decir, la de la Resolución 608-1401 del 19 de septiembre de 2003, sin que haya lugar a la reimputación de lo pagado.

Banco Granahorrar

Impuesto	Fecha pago	Devolución	Meses	Tasa	Interés
607.171	4 9 2001	19 9 2003	25	0,5%	75.896,4

Banco de Occidente

Impuesto	Fecha pago	Devolución	Meses	Tasa	Interés
1.667.112,52	4 9 2001	19 9 2003	24	0,5%	200.053,5
615.024,00	4 9 2001	19 9 2003	24	0,5%	73.802,9
2.341.724,56	4 9 2001	19 9 2003	24	0,5%	281.006,9
3.777.313,21	4 9 2001	19 9 2003	24	0,5%	453.277,6
603.521,80	4 9 2001	19 9 2003	24	0,5%	72.422,6
1.645.865,92	4 9 2001	19 9 2003	24	0,5%	197.503,9
457.306,50	4 9 2001	19 9 2003	24	0,5%	54.876,8
2.822.973,31	4 9 2001	19 9 2003	24	0,5%	338.756,8
384.916,85	30 9 2001	19 9 2003	25	0,5%	48.114,6
1.793.331,35	31 10 2001	19 9 2003	24	0,5%	215.199,8
1.726.596,63	30 11 2001	19 9 2003	23	0,5%	198.558,6
499.384,29	31 12 2001	19 9 2003	22	0,5%	54.932,3
227.888,98	30 1 2002	19 9 2003	21	0,5%	23.928,3
735.414,38	28 2 2002	19 9 2003	20	0,5%	73.541,4
33.524,50	31 3 2002	19 9 2003	19	0,5%	3.184,8
101.489,02	30 4 2002	19 9 2003	18	0,5%	9.134,0
419.217,48	31 5 2002	19 9 2003	17	0,5%	35.633,5
1.491.154,18	30 6 2002	19 9 2003	16	0,5%	119.292,3
164.149,75	31 7 2002	19 9 2003	15	0,5%	12.311,2
1.959.182,41	31 8 2002	19 9 2003	14	0,5%	137.142,8
637.581,94	30 9 2002	19 9 2003	13	0,5%	41.442,8
217.111,40	31 10 2002	19 9 2003	12	0,5%	13.026,7
590.723,46	30 11 2002	19 9 2003	11	0,5%	32.489,8
3.224.327,07	31 12 2002	19 9 2003	10	0,5%	161.216,4
415.167,94	30 1 2003	19 9 2003	9	0,5%	18.682,6
1.188.482,71	28 2 2003	19 9 2003	8	0,5%	47.539,3
2.309.563,64	31 3 2003	19 9 2003	7	0,5%	80.834,7
1.870.049,83	3 4 2003	19 9 2003	5	0,5%	46.751,2
					3.044.658,2

Fiduciaria del Valle

Impuesto	Fecha de Pago	Devolución	Meses	Tasa	Interés
2.062.636,22	4 9 2001	19 9 2003	24	0,5%	247.516,3
6.241.346,91	4 9 2001	19 9 2003	24	0,5%	748.961,6
2.844.505,86	4 9 2001	19 9 2003	24	0,5%	341.340,7
402.000,00	4 9 2001	19 9 2003	24	0,5%	48.240,0
-	4 9 2001	19 9 2003	24	0,5%	-
458.006,35	4 9 2001	19 9 2003	24	0,5%	54.960,8
1.439.945,00	4 9 2001	19 9 2003	24	0,5%	172.793,4
2.060.875,70	30 9 2001	19 9 2003	25	0,5%	257.609,5

2.216.700,00	31	10	2001	19	9	2003	24	0,5%	266.004,0
-	30	11	2001	19	9	2003	23	0,5%	-
762.000,00	31	12	2001	19	9	2003	22	0,5%	83.820,0
2.035.866,48	30	4	2002	19	9	2003	18	0,5%	183.228,0
2.030.938,56	31	5	2002	19	9	2003	17	0,5%	172.629,8
885.000,00	30	6	2002	19	9	2003	16	0,5%	70.800,0
2.344.983,46	31	8	2002	19	9	2003	14	0,5%	164.148,8
540,72	31	10	2002	19	9	2003	12	0,5%	32,4
600.000,00	31	1	2003	19	9	2003	9	0,5%	27.000,0
17.378.050,00	28	2	2003	19	9	2003	8	0,5%	695.122,0
1.090.363,25	31	3	2003	19	9	2003	7	0,5%	38.162,7
564.000,00	30	4	2003	19	9	2003	6	0,5%	16.920,0
4.342.751,32	31	5	2003	19	9	2003	5	0,5%	108.568,8
3.676.675,29	30	6	2002	19	9	2003	16	0,5%	294.134,0
									3.991.992,9

Banco de Crédito

Impuesto	Fecha Pago			Devolución			Meses	Tasa	Interés
3.825.434,00	4	9	2001	19	9	2003	24	0,5%	459.052,1
5.876.573,00	4	9	2001	19	9	2003	24	0,5%	705.188,8
8.562.677,00	4	9	2001	19	9	2003	24	0,5%	1.027.521,2
3.900.437,00	4	9	2001	19	9	2003	24	0,5%	468.052,4
10.192.085,00	4	9	2001	19	9	2003	24	0,5%	1.223.050,2
17.037.805,00	4	9	2001	19	9	2003	24	0,5%	2.044.536,6
16.575.622,00	4	9	2001	19	9	2003	24	0,5%	1.989.074,6
11.969.484,00	4	9	2001	19	9	2003	24	0,5%	1.436.338,1
7.886.314,00	30	9	2001	19	9	2003	25	0,5%	985.789,3
20.541.501,00	31	10	2001	19	9	2003	24	0,5%	2.464.980,1
6.955.513,00	30	11	2001	19	9	2003	23	0,5%	799.884,0
9.365.741,00	31	12	2001	19	9	2003	22	0,5%	1.030.231,5
17.399.195,00	31	1	2002	19	9	2003	21	0,5%	1.826.915,5
12.930.098,00	28	2	2002	19	9	2003	20	0,5%	1.293.009,8
13.259.330,00	31	3	2002	19	9	2003	19	0,5%	1.259.636,4
17.610.518,00	30	4	2002	19	9	2003	18	0,5%	1.584.946,6
12.363.980,00	31	5	2002	19	9	2003	17	0,5%	1.050.938,3
8.459.891,00	30	6	2002	19	9	2003	16	0,5%	676.791,3
14.669.898,00	31	7	2002	19	9	2003	15	0,5%	1.100.242,4
13.876.597,00	31	8	2002	19	9	2003	14	0,5%	971.361,8
9.536.478,00	30	9	2002	19	9	2003	13	0,5%	619.871,1
14.316.803,00	31	10	2002	19	9	2003	12	0,5%	859.008,2
10.706.799,00	30	11	2002	19	9	2003	11	0,5%	588.873,9
20.137.204,00	31	12	2002	19	9	2003	10	0,5%	1.006.860,2
16.546.806,00	31	1	2003	19	9	2003	9	0,5%	744.606,3
5.959.519,00	28	2	2003	19	9	2003	8	0,5%	238.380,8
7.066.568,00	31	3	2003	19	9	2003	7	0,5%	247.329,9
17.021.538,00	30	4	2003	19	9	2003	6	0,5%	510.646,1
35.031.772,00	31	5	2003	19	9	2003	5	0,5%	875.794,3
									30.088.911,6

Total Intereses Legales									37.201.459,1
-------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	---------------------

Por todo lo anterior los actos demandados que resolvieron la solicitud de devolución de lo pagado indebidamente por el gravamen a los movimientos financieros deben ser anulados parcialmente, en cuanto negaron el

reconocimiento de intereses. Se mantendrá la validez de las resoluciones frente a la orden de devolver la suma de \$463'932.390.

En relación con la condena en costas a la que accedió el Tribunal la Sala considera que debe ser revocada, pues no se verifica un comportamiento arbitrario por parte de la Administración, tanto es así que accedió a la devolución del capital solicitado, y si bien, no reconoció los intereses y actualización solicitada, no lo hizo carente de ningún fundamento sino en el entendido, equivocado, que su actuación tenía amparo legal.

En los anteriores términos se modificará la providencia, para declarar la nulidad de los actos acusados en cuanto negaron la devolución de los intereses solicitados. Así mismo ordenando el restablecimiento del derecho en los términos que acaban de enunciarse.

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

F A L L A

1. MODIFÍCASE la Sentencia del 28 de junio de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B". En el siguiente sentido:

2. DECLÁRASE la nulidad parcial de las Resoluciones 608-1401 del 19 de septiembre de 2003 y 624-900.012 del 7 de julio de 2004 proferidas por la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, DIAN, únicamente en relación con el rechazo de los intereses solicitados.

3. Como reparación originada en la devolución extemporánea de la suma de \$6'385.754 **CONDÉNASE** a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN al pago de los intereses corrientes de que trata el artículo 863 del Estatuto Tributario, equivalentes a \$1'321.754, conforme a la liquidación inserta en la parte motiva. Así mismo, al pago de los intereses moratorios sobre la misma cifra, que equivalen a \$304.675.

4. CONDÉNASE a la entidad demandada a reconocer los intereses sobre los pagos indebidos (\$463'932.390), aplicando el interés legal del 6% anual, equivalentes a 37'201.459, según la liquidación que obra en la parte considerativa.

5. REVÓCASE la condena en costas.

6. RECONÓCESE personería a la abogada MARÍA HELENA CAVIEDES CAMARGO como apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en los términos del poder adjunto.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase. Devuélvase al Tribunal de origen.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
PRESIDENTE DE LA SECCIÓN

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO

