

## **PAGO DE LO NO DEBIDO - Surge cuando se efectúan pagos sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento**

El pago de lo no debido surge cuando se efectúan pagos “sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento”. En el caso concreto no se discute que el demandante pagó sin causa legal unos valores que liquidó por concepto de impuesto de industria y comercio sobre los ingresos percibidos por concepto de la unidad de pago por capitación.

## **DEVOLUCION DEL PAGO DE LO NO DEBIDO -Trámite. No es requisito previo la corrección de la declaración / PRESCRIPCION DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCION DEL PAGO DE LO NO DEBIDO - Es la prevista para la acción ejecutiva en el Código Civil / DEVOLUCION PAGO DE LO NO DEBIDO - Término de prescripción / PRESCRIPCION - Normas aplicables**

La Sala considera que le asiste razón al demandante, en cuanto a que no era necesario que siguiera el procedimiento establecido en el artículo 20 del Decreto 807 de 1993 y en cuanto a que, el término para solicitar la devolución es el establecido para la prescripción de la acción ejecutiva previsto en el Código Civil. Esta Sala en sentencia que ahora se reitera, al referirse a si es procedente la corrección previa de la declaración privada para obtener la devolución de lo que se pagó de manera indebida por concepto del impuesto de industria y comercio liquidado sobre la UPC, precisó que no por cuanto, precisamente, el pago de lo no debido es el que se efectúa “sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento”. En consecuencia, si con la solicitud de devolución no se pretende establecer un mayor saldo a favor sino probar la inexistencia legal para realizar un pago, el trámite pertinente no es el previsto en el artículo 20 del Decreto 807 de 1993 que remite al artículo 589 del E.T. y que limita la petición de devolución a tan sólo dos años. De ahí que en sentencia del 12 de noviembre de 2004 esta Sala haya precisado “ (...) esta claro que tratándose de ejercer el derecho a devolución de pagos en exceso o de lo no debido, si bien no existe en la normatividad tributaria nacional disposición alguna que señale el término dentro del cual debe formularse la solicitud respectiva, se ha entendido que dicho término es el previsto para la prescripción de la acción ejecutiva de que tratan los artículos 2535 y 2536 del Código Civil; y precisamente por ello el Decreto 1000 de 1997 “por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de las devoluciones y compensaciones”, dispuso en sus artículos 11 y 21, que las solicitudes de devolución o compensación por pagos en exceso o de lo no debido “deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil”, esto es dentro del término de diez años”.

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre los requisitos para presentar la solicitud de devolución de pago de lo no debido se reiteran sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 16 de julio de 2009, Rad. 16655, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y 12 de noviembre de 2004, Rad. 11604, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

## **LAS UNIDADES DE PAGO POR CAPACITACION - No están gravadas con el impuesto de industria y comercio**

Conforme con las pruebas que obran dentro del proceso, la Sala evidencia que la empresa actora incluyó, a título de ingresos, dentro de las declaraciones del impuesto de industria y comercio objeto de discusión, los recursos que percibió a título de Unidades de Pago por Capitación (U.P.C.), por la suma de \$

429'187.021.000, los que, según se afirmó anteriormente, no son susceptibles de ser gravados con el impuesto.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá, D.C., Cinco (5) de noviembre de dos mil nueve (2009)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01651-01(16591)**

**Actor: HUMANA VIVIR S.A. E.P.S**

**Demandado: DIRECCION DISTRITAL DE IMPUESTOS**

#### **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 15 de marzo de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que negó la nulidad de los actos administrativos que rechazaron la solicitud de devolución de pago de lo no debido del impuesto de industria y comercio de los bimestres 3 a 6 de 1995, 1 a 6 de 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 y 1 al 4 de 2003, suscrita por la demandante.

#### **ANTECEDENTES PROCESALES**

##### **La demanda**

La sociedad HUMANA VIVIR S.A. E.P.S. A.R.S., formuló las siguientes pretensiones.

*"Por todas las razones de hecho y de derecho anteriormente planteadas, adicionales a lo manifestado con motivo de la discusión en vía gubernativa, comedidamente solicito se declare la nulidad de la Resolución No. 264 de octubre 5 de 2004 proferida por la Unidad de Cuentas Corrientes contribuyentes y Resolución EE-98484 de mayo 11 de 2005 proferida por el grupo de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria. En consecuencia de ello se restablezca en su derecho a mi representada ordenando efectuar la devolución solicitada en las cuantías y por los periodos relacionados en los actos demandados, con las debidas actualizaciones a que haya lugar"*

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 2, 29 y 48 de la Constitución Política;
- Artículos 2, 3, 35 y 39 del Código Contencioso Administrativo y,
- Artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

Como concepto de violación afirmó que la Administración desconoció el artículo 48 de la Constitución política, porque se negó a devolver el valor cancelado a título de Impuesto de Industria y Comercio, que se liquidó sobre los recursos que percibió la demandante con destino a la prestación de servicios de salud, procedentes de la Unidad de Pago por Capitación U.P.C.

Se violó el derecho fundamental al debido proceso porque la Administración no valoró ni desvirtuó los argumentos fácticos y jurídicos planteados en la vía gubernativa relacionados con la exención en el pago del impuesto por parte de la EPS.

Precisó que los actos acusados incurrieron en una confusión conceptual sobre el tema, al tomar por hecho que la exención alegada deviene de lo decidido en la sentencia C-1040 de 2003 por la Corte Constitucional y no de la ley. El pronunciamiento de la Corte Constitucional reafirmó el sentido y alcance de la exención legal y constitucional preexistente.

A partir de lo que la jurisprudencia ha dicho sobre el tema<sup>1</sup>, concluyó que la EPS Humana Vivir es una institución integrante del Sistema General de Seguridad Social en Salud, y que, por tal condición, los ingresos que recibió por cotizaciones o unidades de pago por capitación pertenecen al sistema general de seguridad social en salud y no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Precisó que si los dineros pagados por la EPS no estaban gravados con el impuesto de industria y comercio, se configuraba un “pago de lo no debido”. En consecuencia, era ilegal que la Administración negara la solicitud de devolución con el argumento de que la misma se encontraba sometida al procedimiento de devolución de saldos a favor señalado en el Estatuto Tributario y a la presentación de correcciones previas.

Al configurarse un pago de lo no debido, las normas aplicables para su devolución son las establecidas en el Código Civil y no las procedimentales tributarias locales invocadas por el Distrito en su negativa.

### **Contestación de la demanda**

La Secretaría de Hacienda contestó la demanda y se opuso a las pretensiones de la parte actora.

Afirmó que las Unidades de Pago por Capitación (UPC) están exentas del impuesto de industria y comercio. Los demás ingresos que perciben las EPS son rentas gravadas con el impuesto. Por consiguiente, la demandante es sujeto pasivo del impuesto del ICA respecto de los recursos que excedan los captados por la prestación del servicio de salud.

Explicó que la solicitud de pago de lo no debido presentada por la demandante fue rechazada porque se estableció que percibió ingresos diferentes a la UPC gravados con el impuesto, lo que la obligaba a aplicar el procedimiento establecido en el Decreto 807 de 1993 para solicitar la devolución de un “pago en exceso”, dentro de los 2 años siguientes al pago y a presentar las declaraciones de corrección del caso.

---

<sup>1</sup> Corte Constitucional, sentencia C-1040 de 2003. Consejo de Estado, sentencia del 17 de septiembre de 2003, CP. María Inés Ortiz Barbosa.

Explicó que los efectos de la sentencia C-1040 de 2003 sólo los puede fijar la Corte Constitucional, en virtud del mandato contenido en el inciso primero del artículo 241 de la Carta. Indicó que en dicha providencia no se mencionaron los efectos de la inexecuibilidad declarada, en consecuencia, de conformidad con el artículo 45 de la Ley 270 de 1995, se concluye que debe entenderse que son hacia el futuro.

Agregó que la demandante confunde la exclusión señalada en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, con la prohibición de gravar recursos que comprometan el POS a las empresas promotoras de salud.

Dijo que si en gracia de discusión se aceptara devolver los dineros reclamados a la actora, consideró que se incurriría en un enriquecimiento sin causa. Lo anterior porque de acuerdo con un concepto emitido por el Ministerio de Hacienda, *“...dentro de la Unidad de Pago por Capitación-UPC- se contempló el pago de los diferentes gravámenes (dentro de éstos el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros), y que estos recursos fueron trasladados a las entidades por el FOSYGA, razón por la cual como es claro por parte del Ministerio de Hacienda, que estos recursos para pagar impuestos fueron reconocidos a las entidades por parte del FOSYGA y por consiguiente no hicieron pago alguno de su pecunio; ...”*

Si la demandante presentó unas declaraciones en las cuales declaró unos valores que posteriormente podían ser objeto de devolución y/o compensación, debió efectuar las correcciones de las mismas, dada su calidad de sujeto pasivo del impuesto, con el fin de que fuera establecido en su cuenta corriente el respectivo saldo a su favor.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca decidió no acceder a las pretensiones de la demandante, por las siguientes razones:

A partir del precedente jurisprudencial de ese Tribunal y de esta Corporación, concluyó que las clínicas y hospitales debían pagar el impuesto de industria y comercio sobre aquellos ingresos diferentes a los provenientes del Estado para la prestación del servicio público de salud.

Luego de analizar el objeto social de la empresa y de las pruebas contables obrantes en el proceso, determinó que la actora hace parte del Sistema de Seguridad Social en Salud, de conformidad con lo establecido en el art. 39 de la Ley 14 de 1983, y, por tanto, era beneficiaria de la exención discutida respecto de los ingresos provenientes de la prestación del servicio de salud.

No obstante, sostuvo que la sociedad actora no desarrolló únicamente la actividad de prestación de servicios de salud, sino que, además, realizó otro tipo de actividades de naturaleza comercial, respecto de las que también percibió ingresos que no pueden considerarse exentas del impuesto de Industria y comercio.

Advirtió que la actora debió atender el procedimiento establecido en el artículo 589 del E.T. para solicitar la devolución de pagos en exceso, esto es, corregir de manera previa las declaraciones presentadas.

Para el Tribunal es claro que la demandante sí era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por los ingresos que percibió por la ejecución de

actividades industriales y comerciales que realizó, diferentes a las relacionadas con la prestación de servicios de salud.

## **APELACIÓN**

La parte actora interpuso recurso de apelación en contra de la sentencia del Tribunal.

Dijo que a pesar de que el *a quo* admitió la legalidad de la exención alegada, decidió no acceder a las pretensiones de la demanda porque consideró que se debió efectuar el proceso de corrección de las declaraciones, proceso que era impertinente. Además, consideró que ese argumento no desvirtuó las causales de nulidad alegadas frente a la actuación administrativa.

Añadió que los diferentes conceptos emitidos por la Secretaría Distrital de Hacienda,<sup>2</sup> en los que se concluyó que las EPS debían pagar el impuesto de industria y comercio por la totalidad de los ingresos percibidos, sin excepción alguna, indujeron en error a la EPS Humana Vivir, porque la incitaron a incluir, en la base gravable del ICA, los dineros del Sistema General de Seguridad Social en Salud, a pesar de que eran exentos de dicho gravamen.

Consideró que el pago de un impuesto sobre un ingreso no gravado constituye un pago de lo no debido susceptible de ser devuelto.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró los argumentos del recurso de apelación.

La **demandada** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** rindió concepto frente al caso, en el que solicitó confirmar la sentencia de primera instancia.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

De acuerdo con el recurso de apelación interpuesto por la demandante, corresponde a la Sala decidir si son nulos los actos administrativos demandados.

Toda vez que las partes coinciden en afirmar que la EPS Humana Vivir S.A. es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio respecto de los ingresos obtenidos durante los periodos en discusión, excepto los percibidos por concepto de la unidad de pago por capitación (UPC), la Sala no hará mayores consideraciones sobre este aspecto.

Por tanto, la controversia se centrará en establecer si la demandante debió presentar declaraciones de corrección del impuesto de industria y comercio para obtener la devolución de pagos de lo no debido, derivados de la liquidaciones del impuesto de industria y comercio sobre las “Unidades de Pago por Capitación” (UPC) que recaudó durante los periodos objeto de discusión en los actos administrativos demandados o, si era suficiente con que presentara la solicitud de devolución por pago de lo no debido, como en efecto lo hizo.

---

<sup>2</sup> Conceptos 485 y 487 del 12 de julio de 1996 y 919 del 23 de julio de 2001.

El pago de lo no debido surge cuando se efectúan pagos “*sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento*”. En el caso concreto no se discute que el demandante pagó sin causa legal unos valores que liquidó por concepto de impuesto de industria y comercio sobre los ingresos percibidos por concepto de la unidad de pago por capitación.

El a quo denegó las pretensiones de la demandada por cuanto, si bien admitió que el demandante percibió ingresos por unidades de pago por capitación, dijo que por el hecho de haber percibido ingresos por otros conceptos, debió seguir el procedimiento establecido en el artículo 20 del Decreto 807 de 1993.

El demandante discrepa de la decisión del a quo por cuanto considera que el pago que hizo fue no debido y, como tal, su devolución podía formularse dentro de los términos de prescripción de la acción ejecutiva previstos en el artículo 2536 del Código Civil<sup>3</sup> y sin adelantar el procedimiento previo de la corrección de la declaración.

La Sala considera que le asiste razón al demandante, en cuanto a que no era necesario que siguiera el procedimiento establecido en el artículo 20 del Decreto 807 de 1993 y en cuanto a que, el término para solicitar la devolución es el establecido para la prescripción de la acción ejecutiva previsto en el Código Civil.

Esta Sala en sentencia que ahora se reitera<sup>4</sup>, al referirse a si es procedente la corrección previa de la declaración privada para obtener la devolución de lo que se pagó de manera indebida por concepto del impuesto de industria y comercio liquidado sobre la UPC, precisó que no por cuanto, precisamente, el pago de lo no debido es el que se efectúa “*sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento*”. En consecuencia, si con la solicitud de devolución no se pretende establecer un mayor saldo a favor sino probar la inexistencia legal para realizar un pago, el trámite pertinente no es el previsto en el artículo 20 del Decreto 807 de 1993 que remite al artículo 589 del E.T. y que limita la petición de devolución a tan sólo dos años.

De ahí que en sentencia del 12 de noviembre de 2004<sup>5</sup> esta Sala haya precisado “ (...) *esta claro que tratándose de ejercer el derecho a devolución de pagos en exceso o de lo no debido, si bien no existe en la normatividad tributaria nacional disposición alguna que señale el término dentro del cual debe formularse la solicitud respectiva, se ha entendido que dicho término es el previsto para la prescripción de la acción ejecutiva de que tratan los artículos 2535 y 2536 del Código Civil; y precisamente por ello el Decreto 1000 de 1997 “por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de las devoluciones y compensaciones”, dispuso en sus artículos 11 y 21, que las solicitudes de devolución o compensación por pagos en exceso o de lo no debido “deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil”, esto es dentro del término de diez años*”.

---

<sup>3</sup> Modificado por el artículo 8º de la Ley 791 del 2002. Redujo el término de prescripción a 5 años.

<sup>4</sup> CONSEJO DE ESTAD.SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.SECCION CUARTA. Bogotá, D.C., dieciséis (16) de julio de dos mil nueve (2009). Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA  
Radicación: 25000-23-27-000-2005-00326-01 (16655). Actor: SALUD TOTAL S.A. E.P.S.Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA - DIRECCION DISTRITAL DE IMPUESTOS

<sup>5</sup> Sentencia del 12 de noviembre de 2004, expediente 11604, CP. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Bajo este contexto, se procede a analizar el caso concreto. Para el efecto, se destacan los siguientes hechos probados:

- La demandante presentó y pagó las siguientes declaraciones del impuesto de industria y comercio<sup>6</sup>.

<b>PERÍODO</b>	<b>ADHESIVO</b>	<b>IMPUESTO PAGADO</b>
3/95	13401010001013	67.000
6/95	13073010214431	589.000
1/96	20002040106771	531.000
2/96	13178010091548	1'394.000
3/96	13401010001550	78.000
3/96	13693010091646	1'862.000
4/96	113401010001543	681.000
4/96	13401010003328	3'773.000
5/96	13401010001536	441.000
5/96	13401010003485	881.000
6/96	13132010034695	4'982.000
1/97	13401010004111	2'597.000
2/97	13178010130814	10'614.000
3/97	13136010338830	12'743.000
4/97	13337010092472	12'824.000
5/97	13401010010532	15'151.000
6/97	13401010011421	9'195.000
6/97	22042420010961	907.000
1/98	22042420010977	19'964.000
2/98	22042420017942	24'746.000
3/98	22042420021006	21'029.000
4/98	22012120227514	12'481.000
5/98	22042420022527	14'397.000
6/98	22044440013191	21'886.000
1/99	22044440015845	15'182.000
2/99	22044440022386	22'775.000
3/99	05021650048226	23'797.000
3/99	22044440025785	120.000
4/99	02204440026593	32'897.000
5/99	05021620056359	37'778.000
6/99	05021650048430	43'936.000
1/00	05021650048899	45'879.000
2/00	05021620062232	54'789.000
3/00	05021650054740	48'352.000
4/00	05021620065119	91'685.000
5/00	05021640067651	86'503.000
6/00	05021650056270	89'822.000
1/01	05021650057247	17'777.000
2/01	05021650061740	17'205.000
3/01	05021630084611	8'370.000
4/01	05021630084990	17'786.000

<sup>6</sup> Folios 1 a 53 cuaderno de antecedentes.

5/01	05021650070650	11'916.000
6/01	05021620000221	14'741.000
1/02	05021640002028	35'340.000
2/02	05021630000501	25'545.000
3/02	05021620006919	27'769.000
4/02	05028660010996	72'924.000
5/02	05007660020735	50'337.000
6/02	05007660001845	34'920.000
1/03	05021620017491	8'184.000
1/03	05021640001148	39'092.000
2/03	05021630017162	36'232.000
3/03	05021630019230	39'056.000
4/03	05021630024804	32'214.000
<b>TOTAL PAGADO</b>		<b>1.276'736.000</b>

- El día 29 de diciembre de 2003, la Representante Legal de Humana Vivir E.P.S. presentó ante el Grupo de Devoluciones y Compensación de la Secretaría de Hacienda Distrital, solicitud de devolución de pago de lo no debido por concepto de impuesto de industria y comercio correspondiente a los anteriores periodos y por la suma de \$ 1.197.466.000.<sup>7</sup>

- La anterior solicitud fue resuelta desfavorablemente mediante la Resolución 264 del 5 de octubre de 2004, confirmada por la Resolución EE-98484 del 11 de mayo de 2005.

En el caso *in examine*, la parte actora afirmó que el impuesto de industria y comercio que pagó de más sobre los ingresos recibidos por unidades de pago por capitación, son pagos de lo no debido cuya devolución se sujeta a los términos establecidos en el artículo 2536 del Código Civil, modificado por la Ley 791 de 2002.

Por el contrario, la demandada asevera que si la demandante reflejó en sus declaraciones del impuesto de industria y comercio ingresos que se encontraban exentos o excluidos del impuesto, éstos se convertían en saldos a su favor que podían ser devueltos de conformidad con el procedimiento descrito en el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993, es decir, previa presentación de solicitud de corrección, en donde se disminuya el saldo a pagar.

Conforme con las pruebas que obran dentro del proceso<sup>8</sup>, la Sala evidencia que la empresa actora incluyó, a título de ingresos, dentro de las declaraciones del impuesto de industria y comercio objeto de discusión, los recursos que percibió a título de Unidades de Pago por Capitación (U.P.C.), por la suma de \$ 429'187.021.000, los que, según se afirmó anteriormente, no son susceptibles de ser gravados con el impuesto.

La anterior situación conllevó a que la actora declarara y pagara a título de impuesto de industria y comercio por los periodos discutidos, la suma de \$ 1.274.181.000, cuando realmente debía pagar la suma de \$ 76'715.000, es decir, resulta una diferencia de \$ 1.197'466.000, suma objeto de devolución, que a juicio de esta Sala es procedente por carecer de causa legal, discriminada así:

<sup>7</sup> Folios 59 a 61 cuaderno de antecedentes.

<sup>8</sup> Cuaderno de antecedentes administrativos.

<b>PERÍODO</b>	<b>PAGO DE LO NO DEBIDO</b>
3/95	2.000
6/95	353.000
1/96	480.000
2/96	1.034.000
3/96	1.388.000
3/96	1.000
4/96	3.528.000
4/96	59.000
5/96	1.124.000
5/96	242.000
6/96	842.000
1/97	1.560.000
2/97	9.641.000
3/97	12.598.000
4/97	12.453.000
5/97	14.717.000
6/97	8.879.000
6/97	750.000
1/98	19.322.000
2/98	22.888.000
3/98	20.193.000
4/98	10.795.000
5/98	12.691.000
6/98	19.386.000
1/99	13.728.000
2/99	20.030.000
3/99	22.144.000
4/99	31.394.000
5/99	35.991.000
6/99	41.459.000
1/00	44.508.000
2/00	53.739.000
3/00	46.559.000
4/00	89.705.000
5/00	84.939.000
6/00	87.294.000
1/01	16.061.000
2/01	14.315.000
3/01	4.633.000
4/01	14.389.000
5/01	9.466.000
6/01	11.670.000
1/02	32.926.000
2/02	24.104.000
3/02	26.759.000
4/02	72.221.000
5/02	48.849.000
6/02	33.455.000
1/03	35.101.000
1/03	6.442.000
2/03	35.089.000

3/03	35.065.000
4/03	30.505.000
<b>TOTAL PAGADO</b>	<b>1.197'466.000</b>

De tal forma que, para establecer si el término para presentar la solicitud de devolución se encuentra prescrito, debe analizarse cuál era el término que aplicaba a cada periodo. Para el efecto, debe tenerse en cuenta que los pagos por concepto del impuesto de industria y comercio del periodo comprendido entre el tercer bimestre de 1995<sup>9</sup> y el quinto de 2002<sup>10</sup>, el término que había empezado a correr era de 10 años, que se vencían en el año 2005 para los pagos realizados en el año 1995 y, en el año 2012 para los pagos realizados en el año 2002. En cambio, para las declaraciones que fueron presentadas entre el sexto bimestre de 2002<sup>11</sup> y cuarto de 2003<sup>12</sup> el término de prescripción era de cinco años, es decir que vencían en los años 2007 y 2008, respectivamente.

En el caso *in examine*, la EPS Humana Vivir S.A. presentó la solicitud de devolución de los pagos realizados por Impuesto de industria y comercio de los bimestres 3 de 1995 a 4 de 2003, sobre los ingresos incluidos en la base gravable por concepto de UPC el día **29 de diciembre de 2003**.

Si se tiene en cuenta que la solicitud de devolución fue presentada el 29 de diciembre de 2003, de acuerdo con las fechas de los pagos efectuados y los términos antes referidos, resulta evidente que ésta fue oportuna y procedente.

Por lo expuesto, la Sala revocará la decisión apelada que negó las pretensiones de la demanda y en su lugar anulará los actos acusados. A título de restablecimiento del derecho ordenará a la demandada devolver a la E.P.S. HUMANA VIVIR S.A. la suma de MIL CIENTO NOVENTA Y SIETE MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y SEIS MIL PESOS M/CTE. (\$1.197'466.000), previas las compensaciones a que haya lugar.

Por último, se observa que la demandante solicitó, además de la devolución de lo pagado indebidamente, "*las actualizaciones a que haya lugar*" sobre dicha suma.

Si bien, el estatuto tributario nacional y el estatuto tributario distrital no regulan la posibilidad de reconocer actualizaciones sobre valores que se haya ordenado devolver por pago de lo no debido, dichos ordenamientos, así como el Código Civil, sí permiten reconocer intereses corrientes, moratorios y legales sobre dichas sumas.

El artículo 154 del Decreto 807 de 1993 dispone que en los trámites de devolución se causarán intereses corrientes y moratorios, conforme lo prescrito en los artículos 863 y 864 del E.T.<sup>13</sup> De acuerdo con el artículo 863, los intereses

<sup>9</sup> Presentada el 4 de octubre de 1995.

<sup>10</sup> Presentada el 21 de noviembre de 2002.

<sup>11</sup> Presentada el 21 de enero de 2003.

<sup>12</sup> Presentada el 19 de septiembre de 2003.

<sup>13</sup> "**Artículo 863.** Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos:

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

corrientes se causan desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, hasta el acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor; en tanto que los moratorios, se causan a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha de giro del cheque, emisión o título de consignación.

### **Intereses corrientes**

En el caso objeto de estudio hay lugar al reconocimiento de intereses corrientes desde el **25 de mayo de 2005**<sup>14</sup>, momento en que fue notificado a la demandante el acto que negó la devolución, hasta la fecha de ejecutoria de esta providencia.

### **Intereses moratorios**

De acuerdo con los artículos 863 *ibídem* del E.T. y 148 del Decreto 807 de 1993<sup>15</sup>, éstos se causan desde la fecha de vencimiento del término legal para devolver y hasta el momento en que la Administración efectúe el giro del cheque, emisión del título o consignación.

Como la solicitud de devolución fue presentada el **29 de diciembre de 2003**, la Administración tenía plazo para devolver las sumas solicitadas hasta el **12 de febrero del 2004**. Sin embargo, como ésta decretó la práctica de pruebas dentro del trámite de la devolución, el término de 30 días fijado por el artículo 148 del Decreto 807 *ibídem*, se suspendió por el tiempo de duración de la práctica de las mismas<sup>16</sup>, de conformidad con el artículo 11 del Decreto Distrital 499 de 1994<sup>17</sup>.

En consecuencia, como el periodo probatorio culminó el **29 de septiembre de 2004**, el término para devolver lo solicitado vencía el **11 de noviembre del 2004**, momento a partir del cual se deberán reconocer intereses moratorios, hasta la fecha en que se efectúe el giro del cheque, emisión del título o consignación.

### **Intereses legales**

---

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

*Lo dispuesto en este artículo sólo se aplicara a las solicitudes de devolución que se presenten a partir de la vigencia de esta Ley.*

*Artículo 864. Tasa de interés para devoluciones. El interés a que se refiere el artículo anterior, será igual a la tasa de interés prevista en el artículo 635 del Estatuto Tributario."*

<sup>14</sup> Folio 48.

<sup>15</sup> **"Artículo 148. Término para efectuar la devolución o compensación.** La Administración Tributaria Distrital deberá devolver; previas las compensaciones a que haya lugar; los saldos a favor originados en los impuestos que administra, dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma.

*PAR. Cuando la solicitud de devolución se formule dentro de los dos meses siguientes a la presentación de la declaración o de su corrección, la Administración Tributaria dispondrá de un término adicional de un (1) mes para devolver."*

<sup>16</sup> Auto 347 del 31 de diciembre de 2003, folio 62 del cuaderno de antecedentes.

<sup>17</sup> **"Artículo 11º.- Pruebas en el Trámite de Devoluciones o Compensaciones.** Cuando dentro del proceso de devoluciones se decreten pruebas, el término para decidir sobre la solicitud de devolución se suspenderá durante el tiempo que dure la práctica de las mismas, sin perjuicio de la suspensión de que trata el artículo 151 del Decreto 807 de 1993."

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.

En este caso, tales intereses se causan a la tarifa del 6%, conforme lo previsto en el Código Civil<sup>18</sup>, desde la fecha en que se efectuó el pago hasta el momento en que se solicitó su devolución, para lo cual se aplicará 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 en que se presentó la solicitud de devolución.

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**

**REVÓCASE** la sentencia proferida en primera instancia por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca y en su lugar se dispone:

1. **ANÚLANSE** las Resoluciones 264 del 5 de octubre de 2004 y EE - 98484 del 11 de mayo de 2005.

2. A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** la devolución de la suma de MIL CIENTO NOVENTA Y SIETE MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y SEIS MIL PESOS M/CTE. (\$1.197'466.000) a favor de la empresa HUMANA VIVIR S.A. E.P.S. por el pago de lo no debido en las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondientes a los bimestres 3 a 6 de 1995, 1 a 6 de 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 y 1 a 4 de 2003, previas las compensaciones a que haya lugar y junto con los intereses corrientes y moratorios que se liquidarán conforme con lo dispuesto en los artículos 863 y 864 del E.T., y los civiles causados en los términos antes explicados.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

---

<sup>18</sup> Artículos 1617 y 2232 del C.C.

## HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

SALVO VOTO

**CORRECCION DE DECLARACION TRIBUTARIA - Es obligatoria cuando se pretende disminuir el saldo a pagar de la declaración / DECLARACION DE INDUSTRIA Y COMERCIO - No es aceptable que el contribuyente alegue que su contenido es equivocado sin modificarla / PAGO DE LO NO DEBIDO - Para lograr su devolución el contribuyente debe corregir la declaración / FIRMEZA DE LA DECLARACION TRIBUTARIA - Implica que la situación se consolida tanto para la administración como para el contribuyente**

Con todo respeto, me aparto de la decisión de la Sala, en cuanto considero que no era necesario seguir el procedimiento establecido en el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993, el cual remite al artículo 589 del Estatuto Tributario nacional, cuando los contribuyente pretenden disminuir el saldo a pagar contenido en una declaración tributaria. Las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por la demandante se presumen ciertas, de conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario, por tanto, no resulta aceptable que el mismo contribuyente alegue que su contenido es equivocado, sin modificarlas. Para corregir los errores en las declaraciones, que implican disminuir el valor a pagar, como cuando se paga un impuesto de más, el artículo 589 del E.T. establece un procedimiento que exige solicitar a la Administración la corrección de la declaración. La entidad está obligada a aceptar la corrección y sólo podrá objetarla por aspectos formales. No puede oponerse a la corrección por asuntos sustanciales porque para eso existe el proceso de revisión que le garantiza al contribuyente el derecho de defensa. En el presente caso, si la sociedad demandante consideraba que había incluido valores no debidos en sus declaraciones del impuesto de industria y comercio, debió acudir a este trámite con el fin de disminuir su valor a pagar. La firmeza de la declaración implica que la situación jurídica se consolida y, por tanto, se torna en inmodificable tanto por la Administración como por el contribuyente. En este caso, las declaraciones presentadas por la demandante adquirieron firmeza. No es posible modificar una obligación que ya se consolidó y para la cual el plazo de discusión también concluyó. El proceso de devoluciones es un proceso que sólo debe verificar aspectos formales y se debe limitar a comprobar si existe el saldo a favor en la declaración, por pago en exceso o de lo no debido.

**FUENTE FORMAL:** DECRETO DISTRITAL 807 DE 1993 - ARTICULO 20 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 589 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 746

**SALVAMENTO DE VOTO**

**DEL CONSEJERO: WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

Bogotá D.C., nueve (9) de diciembre de dos mil nueve (2009)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01651-01(16591)**

**Demandante: HUMANA VIVIR S.A. E.P.S**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Con todo respeto, me aparto de la decisión de la Sala, en cuanto considero que no era necesario seguir el procedimiento establecido en el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993, el cual remite al artículo 589 del Estatuto Tributario nacional, cuando los contribuyente pretenden disminuir el saldo a pagar contenido en una declaración tributaria.

En el presente caso, la demandante presentó sus declaraciones del impuesto de industria y comercio por los bimestres de 1995 al 2003, incluyendo ingresos que corresponden al sistema de seguridad social en salud, pero además, como lo reconocen las partes, ingresos por concepto de otras actividades de naturaleza comercial, que no pueden considerarse excluidos del tributo. Esto significa, que la sociedad HUMANA VIVIR S.A. E.P.S. es sujeto pasivo del gravamen y, por tanto, estaba obligada a declarar aquellos ingresos sujetos al impuesto de industria y comercio.

Las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por la demandante se presumen ciertas, de conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario<sup>19</sup>, por tanto, no resulta aceptable que el mismo contribuyente alegue que su contenido es equivocado, sin modificarlas.

Para corregir los errores en las declaraciones, que implican disminuir el valor a pagar, como cuando se paga un impuesto de más, el artículo 589 del E.T. establece un procedimiento que exige solicitar a la Administración la corrección de la declaración. La entidad está obligada a aceptar la corrección y sólo podrá objetarla por aspectos formales. No puede oponerse a la corrección por asuntos sustanciales porque para eso existe el proceso de revisión que le garantiza al contribuyente el derecho de defensa. En el presente caso, si la sociedad demandante consideraba que había incluido valores no debidos en sus declaraciones del impuesto de industria y comercio, debió acudir a este trámite con el fin de disminuir su valor a pagar.

El pago de lo no debido surge cuando se cancela un valor sin que exista causa legal para ello. Sin que exista un título que contenga la obligación. En el presente caso, las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por la demandante constituyen título ejecutivo, de conformidad con el numeral 1 del artículo 828 del E.T.<sup>20</sup> En ellas consta una obligación clara, expresa y exigible, **proveniente del deudor**, por concepto del mencionado tributo. Esto significa que existe causa legal para el pago de las sumas que se reconocen en las declaraciones, lo que descarta que exista pago indebido.

De acuerdo con el artículo 24 del Decreto distrital 807 de 1993, las declaraciones tributarias quedan en firme si dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento para declarar no se ha notificado requerimiento especial. La firmeza de la declaración implica que la situación jurídica se consolida y, por tanto, se

---

<sup>19</sup> Esta disposición es aplicable al Distrito capital por remisión expresa del artículo 113 del Decreto 807 de 1993.

<sup>20</sup> Esta disposición es aplicable al Distrito capital por remisión expresa del artículo 140 del Decreto 807 de 1993.

torna en inmodificable tanto por la Administración como por el contribuyente. En este caso, las declaraciones presentadas por la demandante adquirieron firmeza. No es posible modificar una obligación que ya se consolidó y para la cual el plazo de discusión también concluyó.

El proceso de devoluciones es un proceso que sólo debe verificar aspectos formales y se debe limitar a comprobar si existe el saldo a favor en la declaración, por pago en exceso o de lo no debido. En estos últimos casos, la administración confronta el valor a pagar que señala el título (declaración, liquidación oficial o sentencia) y cuánto se canceló efectivamente; si hay exceso, habrá un saldo a favor. Si se hizo un pago y no hay título o el título no tiene efecto legal alguno (como las declaraciones de los no obligados o las que se tienen como no presentadas) habrá pago indebido.

En el presente caso, no hay pago indebido ni pago en exceso porque las declaraciones fueron válidamente presentadas, no fueron corregidas y en ellas consta que el valor a pagar fue el que efectivamente se canceló. Por tanto, debió confirmarse la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda.

Por último, considero oportuno advertir, que no suscribí la Sentencia del 16 de julio de 2009, exp. 16655, que se reitera en esta ocasión. Pero, en mi opinión, la Sala posteriormente modificó el criterio allí expuesto, en la Sentencia del 20 de agosto de 2009, exp. 16142.

Fecha ut supra.

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**