

DEVOLUCION DEL PAGO DE LO NO DEBIDO – No requiere presentar solicitud de corrección de la declaración tributaria – CORRECCION DE DECLARACION TRIBUTARIA – No es necesario para obtener la devolución del pago de lo no debido / PAGO DE LO NO DEBIDO – Concepto

El demandante discrepó de la decisión del a quo por cuanto consideró 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 y sin adelantar el procedimiento previo de la corrección de la declaración. La Sala considera que le asiste razón a la 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.

NOTA DE RELATORIA: Sobre el trámite para la devolución del pago de lo no debido se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 16 de julio de 2009, Rad. 16655, M.P: Martha Teresa Briceño de Valencia

FUENTE FORMAL: CODIGO CIVIL – ARTICULO 2536 / DECRETO DISTRITAL 807 DE 1993 – ARTICULO 20

UNIDADES DE PAGO POR CAPACITACION – Tales ingresos no están sometidos al impuesto de industria y comercio / DEVOLUCION DE PAGO DE LO NO DEBIDO – Procede cuando se paga industria y comercio sobre las U.P.C. / TERMINO PARA DEVOLVER PAGO DE LO NO DEBIDO – Es de diez años según la normatividad del Código Civil / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – No grava los ingresos por Unidades de Pago por Capacitación

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 Capacitación (U.P.C.), 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 por concepto de impuesto de industria y comercio por los periodos discutidos, la suma de \$ 297'828.000, cuando realmente debía pagar la suma de \$ 10'837.000, es decir, resulta una diferencia de \$ 286'991.000, suma objeto de devolución, que a juicio de esta Sala es procedente por carecer de causa legal, 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 primer bimestre de 1998 y el quinto de 2002, el término que había empezado a correr era de 10 años, que se vencían en el año 2008 para los pagos realizados en el año 1995 y, en el año 2012 para los pagos realizados en el año 2002. Si se tiene en cuenta que la solicitud de

devolución fue presentada el 9 de noviembre de 2004, de acuerdo con las fechas de los pagos efectuados y los términos antes referidos, resulta evidente que ésta fue oportuna y procedente.

INTERESES CORRIENTES EN DEVOLUCIONES – Período por el cual se liquidan / INTERESES MORATORIOS EN DEVOLUCIONES – El término para efectuar la devolución se suspende por la práctica de pruebas / INTERESES LEGALES EN DEVOLUCIONES – Se reconocen desde cuando se efectuó el pago y hasta cuando se solicita su devolución

En el caso objeto de estudio hay lugar al reconocimiento de intereses corrientes desde el 2 de agosto de 2005, momento en que fue notificado a la demandante el acto que negó la devolución, hasta la fecha de ejecutoria de esta providencia. De acuerdo con los artículos 863 *ibídem* del E.T. y 148 del Decreto 807 de 1993, 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 9 de noviembre de 2004, la Administración tenía plazo para devolver las sumas solicitadas hasta el 23 de diciembre de 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 de conformidad con el artículo 11 del Decreto Distrital 499 de 1994. En consecuencia, como el periodo probatorio culminó el 29 de diciembre de 2004, el término para devolver lo solicitado vencía el 9 de febrero del 2005, 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. 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% anual, conforme lo previsto en el Código Civil, desde la fecha en que se efectuó el pago hasta el momento en que se solicitó su devolución.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 863 / DECRETO DISTRITAL 807 DE 1993 – ARTICULO 148 / CODIGO CIVIL – ARTICULO 1617

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

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., Once (11) de noviembre de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01939-01(16567)

Demandante: COOMEVA E.P.S

Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA-DIRECCION DISTRITAL DE IMPUESTOS

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 14 de marzo de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", 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 1 a 6 de los años 1998, 1999, 2000, 2001 y 1 a 5 de 2002, suscrita por la demandante.

ANTECEDENTES PROCESALES

La demanda

La sociedad COOMEVA E.P.S. S.A., formuló las siguientes pretensiones.

"...solicito se declare la nulidad de la Resolución No. 360 de diciembre 29 de 2004 proferida por la Unidad de Cuentas Corrientes contribuyentes y Resolución EE-202592 de julio 26 de 2005 proferida por el grupo de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria. En consecuencia de ello se restablezca su derecho a mi representada ordenando efectuar la devolución solicitada en las cuantías y por los períodos relacionados en los actos demandados, con las debidas actualizaciones a que haya lugar."

Invocó como disposiciones 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 tema¹, concluyó que la EPS COOMEVA 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.

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

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.

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 inexecutable 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:

Concluyó que no hace parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, los ingresos obtenidos por la demandante por concepto de Unidades de Pago por Capitación.

Luego de analizar el objeto social de la empresa, 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 desarrolla únicamente la actividad de prestación de servicios de salud, sino que, además, realiza otro tipo de actividades de naturaleza comercial, respecto de las que también percibió ingresos que no pueden considerarse exentos del impuesto de Industria y comercio.

Advirtió que la demandante 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,² 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 COOMEVA, 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** no rindió concepto frente al caso.

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 COOMEVA 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”

² Conceptos 485 y 487 del 12 de julio de 1996 y 919 del 23 de julio de 2001.

(UPC) que recaudó durante los periodos objeto de discusión en los actos administrativos demandados o, sí era suficiente con que presentara la solicitud de devolución por pago de lo no debido, como en efecto lo hizo.

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 la actora 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 discrepó de la decisión del *a quo* por cuanto consideró 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 Civil³ y sin adelantar el procedimiento previo de la corrección de la declaración.

La Sala considera que le asiste razón a la 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 reitera⁴, 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

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

⁴ CONSEJO DE ESTADO 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 DISTRICTAL DE IMPUESTOS

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 2004⁵ 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”.*

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, avisos y tableros⁶.

PERÍODO	ADHESIVO	IMPUESTO PAGADO
1/98	23251010133021	14'976.000
2/98	23251010161041	3'173.000
3/98	23251010155340	20'781.000
4/98	23251010157322	22'408.000
5/98	23251010160992	19'241.000
6/98	23251010162555	15'709.000
1/99	23258010069701	16'941.000
2/99	23251010181635	23'059.000
3/99	23251010190165	22'068.000
4/99	23251010192430	23'159.000
5/99	23251010194791	13'070.000
6/99	23251010197621	11'068.000

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

⁶ Folios 1 a 53 cuaderno de antecedentes.

1/00	23251010202307	12'744.000
2/00	23251010220048	13'387.000
3/00	23270010233820	15'244.000
4/00	23270010237547	13'648.000
5/00	232170010241313	30'470.000
6/00	23270010245290	32'307.000
1/01	23270010251672	16'210.000
2/01	23270010279258	18'166.000
3/01	23270010298542	13'995.000
4/01	23270010303425	17'763.000
5/01	23270010307166	16'764.000
6/01	23261010003056	16'241.000
1/02	23270010008560	14'344.000
2/02	23235010071486	15'507.000
3/02	23270010058040	8'555.000
4/02	23270010064343	10'938.000
5/02	23270010069907	10'682.000
TOTAL PAGADO		503'293.000

- El día 9 de noviembre de 2004, el apoderado de la demandante presentó 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 \$ **286'991.000.**⁷

- La anterior solicitud fue resuelta desfavorablemente mediante la Resolución 360 del 29 de diciembre de 2004, confirmada por la Resolución EE-202592 del 26 de julio 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 adujo 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

⁷ Folios 64 a 79 cuaderno de antecedentes.

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 proceso⁸, 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.), 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 por concepto de impuesto de industria y comercio por los periodos discutidos, la suma de \$ 297'828.000, cuando realmente debía pagar la suma de \$ 10'837.000, es decir, resulta una diferencia de \$ 286'991.000, suma objeto de devolución, que a juicio de esta Sala es procedente por carecer de causa legal, discriminada así:

1 PERÍODO	2 BASE DEL IMPUESTO	3 Vr. A PAGAR ICA	4 Vr. A PAGAR AVISOS	5 TOTAL ICA + AVISOS	6 IMPUESTO PAGADO	TOTAL PAGO DE LO NO DEBIDO (6-5)
1/98	283.000	2.000	0	2.000	8'640.000	8'638.000
2/98	29'774.000	208.000	31.000	239.000	15'343.000	15'104.000
3/98	8'549.000	60.000	9.000	69.000	11'577.000	11'508.000
4/98	3'005.000	21.000	3.000	24.000	13'146.000	13'122.000
5/98	26'266.000	184.000	28.000	212.000	11'899.000	11'687.000
6/98	28'182.000	197.000	30.000	227.000	10'096.000	9'869.000
1/99	158'490.000	1'109.000	166.000	1'275.000	10'814.000	9'539.000
2/99	16'995.000	119.000	18.000	137.000	15'488.000	15'351.000
3/99	80'831.000	566.000	85.000	651.000	15'356.000	14'705.000
4/99	104'219.000	730.000	110.000	840.000	15'765.000	14'925.000
5/99	75'003.000	525.000	79.000	604.000	6'762.000	6'158.000
6/99	66'719.000	467.000	70.000	537.000	4'906.000	4'369.000
1/00	100'600.000	704.000	106.000	810.000	5'656.000	4'846.000
2/00	12'405.000	87.000	13.000	100.000	6'325.000	6'225.000
3/00	32'345.000	226.000	34.000	260.000	6'203.000	5'943.000
4/00	26'106.000	183.000	27.000	210.000	6'468.000	6'258.000
5/00	10'909.000	76.000	11.000	87.000	22'785.000	22'698.000
6/00	48'149.000	337.000	51.000	388.000	23'457.000	23'069.000
1/01	29'208.000	204.000	31.000	235.000	6'761.000	6'526.000
2/01	38'211.000	267.000	40.000	307.000	7'421.000	7'114.000
3/01	53'131.000	372.000	56.000	428.000	6'726.000	6'298.000
4/01	60'116.000	421.000	63.000	484.000	6'995.000	6'511.000
5/01	38'396.000	269.000	40.000	309.000	7'508.000	7'199.000
6/01	18'081.000	127.000	19.000	146.000	7'098.000	6'952.000
1/02	21'887.000	153.000	23.000	176.000	6'851.000	6'675.000
2/02	3'848.000	27.000	4.000	31.000	7'607.000	7'576.000

⁸ Folios 32 a 56 cuaderno 12'405.000 de an 87.000 tecede 106.000 ntes administrativos.

3/02	16'193.000	113.000	17.000	130.000	8'555.000	8'425.000
4/02	73'628.000	711.000	107.000	818.000	10'938.000	10'120.000
5/02	99'079.000	957.000	144.000	1'101.000	10'682.000	9'581.000
TOTAL PAGADO	1.280'608.000	9'422.000	1'415.000	10'837.000	297'828.000	286'991.000

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 primer bimestre de 1998⁹ y el quinto de 2002¹⁰, el término que había empezado a correr era de 10 años, que se vencían en el año 2008 para los pagos realizados en el año 1995 y, en el año 2012 para los pagos realizados en el año 2002.

En el caso *in examine*, la EPS COOMEVA S.A. presentó la solicitud de devolución de los pagos realizados por Impuesto de industria y comercio de los bimestres 1 a 6 de los años 1998 a 2001 y 1 a 5 de 2002, sobre los ingresos incluidos en la base gravable por concepto de UPC el día **9 de noviembre de 2004**.

Si se tiene en cuenta que la solicitud de devolución fue presentada el 9 de noviembre de 2004, 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. COOMEVA S.A. la suma de DOSCIENTOS OCHENTA Y SEIS MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA Y UN MIL PESOS M/CTE. (\$286'991.000), 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.

⁹ Presentada el 16 de abril de 1998.

¹⁰ Presentada el 19 de noviembre de 2002.

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.¹¹ De acuerdo con el artículo 863, los intereses 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 **2 de agosto de 2005**¹², momento en que fue notificado a la demandante el acto que negó la devolución, hasta la fecha de ejecutoria de esta providencia.

Intereses moratorios

¹¹ “**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.

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.”

¹² Folio 99 reverso.

De acuerdo con los artículos 863 *ibídem* del E.T. y 148 del Decreto 807 de 1993¹³, 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 **9 de noviembre de 2004**, la Administración tenía plazo para devolver las sumas solicitadas hasta el **23 de diciembre de 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 mismas¹⁴, de conformidad con el artículo 11 del Decreto Distrital 499 de 1994¹⁵.

En consecuencia, como el periodo probatorio culminó el **29 de diciembre de 2004**, el término para devolver lo solicitado vencía el **9 de febrero del 2005**, 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

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% anual, conforme lo previsto en el Código Civil¹⁶, 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:

¹³ **“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.”

¹⁴ Auto 300-5290 del 10 de noviembre de 2004, folio 81 del cuaderno de antecedentes.

¹⁵ **“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.”

¹⁶ Artículos 1617 y 2232 del C.C.

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

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 360 del 29 de diciembre de 2004 y EE - 202592 del 26 de julio de 2005.

2. A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** la devolución de la suma de DOSCIENTOS OCHENTA Y SEIS MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA Y UN MIL PESOS M/CTE. (\$286'991.000) a favor de la empresa COOMEVA 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 1 a 6 de los años 1998 a 2001 y 1 a 5 del 2002, 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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO
SALVO VOTO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

CORRECCION DE LA 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 consideró 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. La 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: 25000-23-27-000-2005-01939-01(16567)

Demandante: COOMEVA S.A. E.P.S

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Con todo respeto, me aparto de la decisión de la Sala, en cuanto consideró 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 1998 al 2002, incluyendo ingresos que corresponden al sistema de seguridad social en salud, pero además, ingresos por concepto de otras actividades de naturaleza comercial, que no pueden considerarse excluidos del tributo. Esto significa, que la sociedad COOMEVA S.A. E.P.S. es sujeto pasivo del gravamen, como reconocen expresamente las partes y, por tanto, estaba obligada a declarar aquellos ingresos sujetos al impuesto de industria y comercio.

La declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por la demandante se presumen ciertas, de conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario¹⁷, 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.

¹⁷ Esta disposición es aplicable al Distrito capital por remisión expresa del artículo 113 del Decreto 807 de 1993.

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.¹⁸ 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 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

¹⁸ Esta disposición es aplicable al Distrito capital por remisión expresa del artículo 140 del Decreto 807 de 1993.

