

REGIMEN DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA – Estaba dirigido a las personas jurídicas y se requería de un contrato o de la ocurrencia del silencio positivo / TARIFA ESPECIAL DEL IMPUESTO DE RENTA – La debían pagar los contribuyentes del régimen de estabilidad tributaria y era equivalente a dos puntos porcentuales adicionales / BENEFICIO DEL REGIMEN DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA – Exoneraba de pagar los tributos nacionales que se establecieran después de suscribir el contrato

El régimen especial de estabilidad tributaria procedía a favor de personas jurídicas, exclusivamente. El régimen iniciaba con la suscripción del denominado «*contrato de estabilidad tributaria*» o cuando se configuraba el silencio administrativo positivo a favor del contribuyente. Ese silencio positivo tenía ocurrencia cuando la DIAN omitía suscribir el contrato de estabilidad tributaria dentro de los dos meses siguientes a la formulación de la solicitud de acogimiento al régimen. En virtud del régimen especial de estabilidad tributaria, el contribuyente se comprometía a pagar una tarifa especial del impuesto sobre la renta que equivalía a la tarifa del impuesto de renta y complementarios general vigente al momento de la suscripción del contrato individual respectivo incrementada en dos puntos porcentuales (2 %). Recíprocamente, el contribuyente adquiría el derecho de no pagar cualquier tributo o contribución del orden nacional que se estableciera con posterioridad a la suscripción del contrato y durante la vigencia del mismo, o cualquier incremento a las tarifas del impuesto de renta y complementarios, por encima de las tarifas pactadas, que se decretare durante el lapso de vigencia del régimen. El plazo de duración del régimen especial de estabilidad tributaria era de 10 años. Sobre el particular se suscitaron controversias que fueron resueltas en la instancia judicial.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 240-1 / LEY 223 DE 1995 – ARTICULO 169

CONTROL DE LEGALIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS – Se rige por el principio de justicia rogada / FACULTAD DEL JUEZ CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – Puede establecer disposiciones nuevas en reemplazo de las acusadas y modificar o reformar estas / PRINCIPIO DE CONGRUENCIA DE LA SENTENCIA – No se vulnera cuando el juez restablece el derecho del demandante en la forma que considere apropiada / PRINCIPIO DE REPARACION INTEGRAL – Implica que el Estado debe reparar el daño causado y para ello el derecho deber ser restablecido a como se encontraba antes de la vulneración

La Sala parte de precisar que en Colombia, de vieja data, el control de los actos administrativos se ha enmarcado en el análisis de las normas que en la demanda se señalan como infringidas y en el concepto de la violación rendido en la demanda. Es el control de legalidad regido por el principio de justicia rogada y que hoy se deriva del numeral cuarto del artículo 137 del C.C.A.(...) Lo anterior también tiene su justificación en el hecho de que el artículo 170 CCA faculta al juez administrativo para restablecer el derecho y “*estatuir disposiciones nuevas en reemplazo de las acusadas y modificar o reformar estas*”. Esto es, esa norma concede un amplio margen al juez para decidir razonablemente cuál es la forma de restablecer el derecho vulnerado por el acto administrativo ilegal. Sobre esto es importante hacer las siguientes precisiones: es cierto que el demandante es el primer llamado a identificar en la demanda la forma en que pretende que se restablezca el derecho que estima vulnerado, pero eso no impide que luego el juez en la sentencia fije la forma de restablecer el derecho. Eso tampoco implica que el juez desconozca el principio procesal de congruencia, que lo obliga a guardar

coherencia y decidir conforme con lo pedido en la demanda. No habrá incongruencia cuando el juez administrativo obra conforme con el artículo 170 CCA, que lo faculta para restablecer el derecho en la forma que considere más apropiada. De otra parte, habida cuenta de que el restablecimiento del derecho puede implicar la reparación de perjuicios, debe tenerse en cuenta que el artículo 16 de la Ley 446 de 1998 previó que dentro de cualquier proceso que se surta ante la administración de justicia, la valoración de los daños irrogados a las personas y a las cosas, atenderá los principios de reparación integral y equidad y observará los criterios técnicos actuariales. De manera que, conforme con el modelo de reparación integral a que alude el artículo 16 de la Ley 446 de 1998, el Estado debe reparar el daño causado y, para el efecto, el derecho de la persona que lo haya padecido debe ser restablecido a un punto cercano al que se encontraba antes de la vulneración del derecho y de la ocurrencia del daño.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 137 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 170 / LEY 446 DE 1998 – ARTICULO 16

NOTA DE RELATORIA: Sobre el restablecimiento del derecho a la persona que ha sufrido un daño por una acción del Estado se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Tercera, de 20 de febrero de 2008, Exp. 76001-23-25-000-1996-04058-01(16996), C. P. Enrique Gil Botero

DAÑO DERIVADO DE ACTO ADMINISTRATIVO ILEGITIMO – La declaratoria de nulidad no restablece per se el daño infligido / ACTO CONSTITUTIVO PARA RECONOCER LA REPARACION INTEGRAL – Se requiere para restablecer el derecho que tenía el afectado a una situación análoga a la que tenía antes del daño / RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO IN NATURA – Implica que se restablezca la situación jurídica en que estaría el sujeto si el acto dañoso no se hubiere expedido / REPARACION DEL DAÑO IN NATURA – Es una de las modalidades para restablecer el derecho in natura

Ahora bien, cuando el daño se deriva de actos administrativos ilegítimos, la declaratoria de nulidad, generalmente, no restablece *per se* el daño infligido. Es posible que sea necesario que el juez emita un acto constitutivo y, por lo mismo, se reitera, está facultado para estatuir disposiciones nuevas en reemplazo de las acusadas, y modificar o reformar éstas. En este entendido, el acto o providencia de anulación no se limita a hacer una simple declaración de ilegalidad, sino que establece una situación jurídica análoga a la que se tenía. Las sentencias que anulan actos administrativos de carácter particular y concreto tienen, entonces, efectos retroactivos en la medida en que, procuran restablecer el derecho a un punto cercano al que se encontraba antes de la vulneración y de la ocurrencia del daño. Ahora bien, a partir del establecimiento de una nueva situación jurídica, también se ha propugnado porque el restablecimiento del derecho sea *in natura*, esto es, que se restablezca la situación jurídica que tenía el sujeto afectado con el acto, no a la situación previa que tenía antes de dicho acto, sino a la situación jurídica en que estaría el sujeto, si ese acto no se hubiera expedido. En esa medida, son varios los mecanismos que se pueden utilizar para restablecer el derecho *in natura*. La doctrina ha precisado que “(...) la reparación *in natura* admite variedad de mecanismos, como restituir o reponer un bien perdido, deshacer una acción realizada indebidamente, retirar de la circulación los ejemplares de una publicación que afecte la honra de una persona, etc. (...) una de las formas particulares de llevar a cabo la reparación *in natura* es la restitución de cosas o bienes, particularmente cuando éstos se han perdido y se encuentran en poder de terceros. Es decir, (...) la reparación es un término genérico y (...) la

restitución es una de las formas de reparar *in natura*.” La doctrina también ha precisado que para lograr la reparación del daño *in natura* se debe remover la causa que lo ha generado, y luego de que ello ocurra, se debe procurar realizar las actividades necesarias para que el sujeto afectado con el hecho dañoso quede en una situación similar a la que tendría si el hecho no se hubiere realizado.

REPARACION POR EQUIVALENTE DEL DAÑO – Procede entre otros eventos cuando no es posible la reparación in natura / REPARACION DEL DAÑO IN NATURA – La imposibilidad para su reparación puede ser objetiva o subjetiva / SENTENCIA DE NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO – Su retroactividad tiene límites

Ahora bien, cuando no se puede restablecer el derecho *in natura* procede restablecer el derecho *por equivalente*. (...) Sobre cuándo procede el restablecimiento *in natura* o la reparación *por equivalente*, la doctrina también ilustra en el sentido de que las dos reparaciones no son excluyentes, sino que, incluso, pueden ser concomitantes, pero que la forma de reparar el daño por excelencia es la reparación *in natura*. Sin embargo, esa modalidad de reparación en muchas ocasiones es meramente teórica. También se ha considerado que la reparación *por equivalente* solo debería proceder, entre otros eventos, cuando no es posible la reparación *in natura*. La imposibilidad de reparar el daño *in natura* puede ser objetiva o subjetiva. Es objetiva, tratándose de derechos patrimoniales, «como cuando un bien de especie o cuerpo cierto se extravía definitivamente, es destruido o sufre un deterioro de tal entidad que pierde la utilidad que naturalmente le corresponde, y no resulta factible restaurar el interés que el sujeto tenía en ese bien con otro que pueda resultar fungible en relación con el perdido o deteriorado». Es subjetiva, «cuando el deudor de la obligación de reparar el daño sea la única persona que se encuentre en posibilidad de realizar la actividad tendiente a lograr la reparación *in natura* y éste no puede hacerlo o se niega a ello». Ahora bien, en materia administrativa, bajo el presupuesto de que la nulidad de los actos administrativos particulares y concretos es retroactiva, se ha precisado que esa retroactividad tiene límites que pueden estar referidos a la turbación social que produciría el cambio de un estado de hecho en virtud de la anulación, o a la preeminencia de la presunción de legitimidad o al principio de la seguridad jurídica. También se ha dicho que la invalidación de los actos administrativos no tiene efectos retroactivos respecto de terceros.

ACTO ADMINISTRATIVO CONSTITUTIVO – Su nulidad puede dar lugar al restablecimiento del derecho mediante la reparación in natura o por equivalente / NULIDAD DE ACTO QUE NIEGA BENEFICIO TRIBUTARIO – Al declarar que el contribuyente tiene derecho al beneficio, el juez debe precisar las condiciones en que se puede hacer efectivo el derecho / RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO POR EQUIVALENTE – Se concreta en el reconocimiento de obligaciones pecuniarias mutuas y que se pueden extinguir por cualquiera de los medios legales / SENTENCIA QUE RECONOCE EL REGIMEN DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA – Independiente del tipo de condena ordenada, implica el pago mutuo de obligaciones pecuniarias

Ahora bien, la Sala considera que los actos administrativos que crean, modifican o extinguen situaciones jurídicas particulares y concretas de carácter tributario son actos constitutivos y que, por lo mismo, su nulidad puede dar lugar al restablecimiento del derecho mediante la reparación *in natura* o *por equivalente*, dependiendo de las circunstancias de cada caso. Así por ejemplo, si se anula una liquidación oficial de revisión de impuestos nacionales, el derecho *in natura* se

restablece mediante la declaración de firmeza del denunciado privado. Si se anula un acto administrativo que impone una sanción, el derecho *in natura* se restablece declarando que el contribuyente no está obligado a pagar la sanción impuesta. Ahora bien, si se anula el acto administrativo que niega el derecho a gozar de un beneficio tributario, la sentencia puede declarar que el contribuyente tiene derecho al beneficio, y, en ese entendido, la sentencia ejecutoriada constituye una situación jurídica que permitiría gozar del beneficio tributario desde que éste se creó. De ahí que, en casos como el planteado o en otros anteriores, es posible que el juez tenga que precisar las condiciones en que puede hacerse efectivo el derecho. En ese entendido, las ordenes que emita el juez pueden implicar un restablecimiento del derecho mediante la reparación *in natura*, pero también *por equivalente*, si aquel no es posible. (...) En ese entendido, para la Sala, de la sentencia que declara que el contribuyente goza del régimen de estabilidad tributaria se deriva un restablecimiento del derecho que se repara *por equivalente*, porque se concreta expresa o tácitamente en el reconocimiento de las obligaciones pecuniarias mutuas que se originan en ese régimen de estabilidad tributaria y en el reconocimiento de que esas obligaciones pueden extinguirse mediante el pago, la devolución e incluso la compensación u otro medio de extinguir este tipo de obligaciones. El restablecimiento del derecho no puede entenderse concretado a lo pretendido en la demanda ni su reconocimiento puede condicionarse a si el juez ordenó expresamente la devolución, el pago o la compensación de las obligaciones pecuniarias mutuas. No debe perderse de vista que en el interregno de los 10 años de estabilidad tributaria se crearon nuevos impuestos que, al momento de interponerse las demandas de nulidad y restablecimiento del derecho o de expedirse la sentencia que decidió el litigio, aún no existían. En consecuencia, independientemente de que la sentencia que declara la existencia del régimen de estabilidad tributaria no haya dictado una orden de condena en concreto o en abstracto, lo cierto es que esas sentencias tienen un componente económico: el pago mutuo de obligaciones pecuniarias. Y el cumplimiento de esas obligaciones se materializa cuando se ejecuta la sentencia, en las mismas condiciones en que se ejecuta una sentencia condenatoria. De ahí que sea pertinente que esas sentencias se ejecuten siguiendo las reglas de los artículos 177 y 178 del C.C.A., como se explicará más adelante.

CONDENA CONTRA ENTIDADES PUBLICAS – Implica el reconocimiento de intereses comerciales y moratorios / INTERESES CORRIENTES Y MORATORIOS – No se causan durante el lapso de que disponen las entidades públicas condenadas para ejecutar la sentencia / DEVOLUCION DE IMPUESTOS ORDENADOS MEDIANTE SENTENCIA CONDENATORIA – La autoridad tributaria no puede desacatar la orden y en su lugar liquidar y pagar los intereses comerciales y moratorios

Reconocimiento de intereses: El artículo 177 del C.C.A. regula la efectividad de las condenas contra las entidades públicas y el reconocimiento de intereses. Esta norma dispone que las cantidades líquidas reconocidas en sentencias que condenen a la nación, a una entidad territorial o descentralizada al pago o devolución de una cantidad líquida de dinero devengarán intereses comerciales y moratorios. A su vez, el beneficiado con la condena, según el inciso sexto del artículo 177 del C.C.A. tiene un plazo de seis meses, contados a partir de la ejecutoria de la providencia que imponga o liquide la condena, para que acuda ante la entidad responsable a hacerla efectiva. Vencido ese plazo, cesa la causación de todo tipo de intereses desde entonces hasta cuando se presente la solicitud en debida forma. En concordancia con esta disposición, el artículo 176 del C.C.A. prevé que las autoridades a quienes corresponda la ejecución de una sentencia deben dictar, dentro del término de treinta (30) días contados desde su

comunicación, la resolución correspondiente, en la cual se adoptarán las medidas necesarias para su cumplimiento. La interpretación armónica de los artículos 176 y 177 indica que en el lapso que tienen las autoridades para disponer lo necesario para ejecutar la sentencia, esto es, en los 30 días, no se causa ningún interés. De manera que para hacer efectivo el derecho a la devolución de impuestos derivado de una sentencia judicial como la que reconoce la existencia del régimen de estabilidad tributaria, las autoridades cuentan con un plazo para adoptar las medidas necesarias para devolver el dinero. Ahora bien, si el contribuyente pide la ejecución de la sentencia, la autoridad tributaria no puede controvertir el derecho a la devolución, porque eso sería lo mismo que desacatar una orden judicial. Esa entidad, entonces, debe proceder, en los términos de ley, a devolver los impuestos que el contribuyente pagó en exceso, y liquidar y pagar los intereses comerciales y moratorios a que alude el artículo 177 del C.C.A.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 176 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 177

INTERESES LEGALES DEL CODIGO CIVIL – No proceden en el caso de sentencias que ordenan restablecer las obligaciones pecuniarias mutuas / RESTABLECIMIENTO DEL REGIMEN DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA – Dadas las obligaciones mutuas, la sentencia que reconoce tal régimen es condenatoria / CONDENAS A TRAVES DE SENTENCIAS DE LA JURISDICCION CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA – Se deben ajustar tomando como base el índice de precios al consumidor / PRINCIPIO DE REPARACION INTEGRAL – Es el fundamento del ajuste de condenas contra entidades públicas / REPARACION POR EQUIVALENTE DEL DAÑO – Tiene como finalidad el reintegro del dinero actualizado a valor presente / INTERESES LEGALES DEL CODIGO CIVIL – No tienen por objeto compensar la pérdida de valorización monetaria ni incluyen per se esa desvalorización

Indexación o intereses civiles del 6% del C.C.: Sea lo primero advertir que en el acápite referido al análisis del precedente judicial de la Sala se concluyó que no había un criterio unificado en cuanto a qué normas que regulan el reconocimiento de intereses, se deben aplicar a casos como el analizado. (...) En las sentencias del 9 de julio [Exp. 15923] y 23 de julio [Exp. 16785], ambas de 2009, se concluyó que si bien era cierto que había que aplicar el artículo 863 del E.T., se consideró que también era procedente aplicar el artículo 1617 del C.C. para reconocer los intereses legales del 6% a efectos de compensar la desvalorización monetaria que se habría causado entre la fecha en que se pagó el impuesto no debido y la fecha en que se notificó el acto administrativo que negó la devolución. Esto, por razones de *equidad*. En esta oportunidad, la Sala unifica su criterio y, para el efecto, precisa que, en casos como el analizado, no es procedente aplicar la tarifa del 6% anual prevista en el artículo 1617 del C.C. La norma que se debe aplicar es el artículo 178 del C.C.A. porque en el caso analizado se parte de la existencia de una sentencia que reconoce el régimen de estabilidad tributaria y esta sentencia tiene contenido económico pues ordena restablecer las obligaciones pecuniarias mutuas al estado en que se encontrarían si el régimen de estabilidad tributaria se hubiera reconocido desde un principio. Dado que el restablecimiento del régimen de estabilidad tributaria implica el pago de los dos puntos porcentuales del impuesto de renta, de una parte, y la devolución de los impuestos no debidos, de otra, la sentencia adquiere la condición de sentencia condenatoria y, por tanto, se rige por las leyes que gobiernan ese tipo de sentencias. Así, el artículo 178 del C.C.A. dispone que la liquidación de las condenas que se resuelvan mediante sentencias de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deberán ajustarse tomando como base el índice de precios al consumidor, o al por mayor. El ajuste

de las condenas se fundamenta en el principio de reparación integral que, en casos como el analizado, en los que se privó al contribuyente de un régimen tributario especial que habría obtenido lícitamente, el daño infligido por esa privación se debe reparar de manera total. Y una forma de reparar ese daño es *por equivalente* que, se reitera, tiene como finalidad, el reintegro del dinero actualizado a valor presente. El artículo 1617 del Código Civil, además, regula los intereses civiles que se deben reconocer en toda relación contractual de índole civil y, como lo ha manifestado la Corte Suprema de Justicia, no tienen por objeto compensar la pérdida de la valorización monetaria ni incluyen *per se* esa desvalorización.

FUENTE FORMAL: CODIGO CIVIL – ARTICULO 1617 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 178

NOTA DE RELATORIA: Sobre el ajuste de condenas en contra del Estado se citan las sentencias de la Corte Suprema de Justicia, de 27 de noviembre de 2007, N° 133 y de 1° de septiembre de 2009, Exp. 1300131030051995-11208-01, M. P. Ruth Marina Díaz Rueda

INTERESES CORRIENTES Y MORATORIOS – Para los previstos en el artículo 863 del Estatuto Tributario no procede su aplicación respecto al desconocimiento del régimen de estabilidad tributaria / SENTENCIA QUE RECONOCE EL REGIMEN DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA – Es de contenido económico ya que ordena la devolución del impuesto estabilizado y el pago del mayor impuesto de renta / DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR Y PAGOS EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO – Se deben aplicar los intereses previstos en el artículo 863 del Estatuto Tributario

Los intereses corrientes y moratorios del E.T. En casos como el analizado, tampoco es procedente restablecer el derecho mediante el reconocimiento de los intereses corrientes y moratorios previstos en el artículo 863 del E.T. puesto que no se dan los presupuestos para que se aplique esa norma. En efecto, el artículo 863 del E.T. parte del presupuesto de que el contribuyente presentó una petición de devolución de un saldo a favor, de un pago en exceso o un pago de lo no debido ante la administración y que la controversia sobre ese derecho se dirime ante la administración y la controla la jurisdicción. Los anteriores casos difieren de la controversia por la declaratoria del régimen de estabilidad tributaria porque ésta no empieza a instancia de una petición de devolución de los impuestos derivados de ese régimen, sino del reconocimiento del régimen propiamente dicho y las consecuencias que esa decisión comporta. De manera que, la sentencia que reconoce ese régimen, como se comentó, tiene un contenido económico pues de esa sentencia surgen obligaciones pecuniarias mutuas: la devolución del impuesto estabilizado y el pago del mayor impuesto de renta. Por lo tanto, independientemente de que medie una petición de devolución a instancia de la expedición de la sentencia, lo cierto es que la devolución ya no es un asunto que debe ser controvertido sino, simple y llanamente, cumplido y, por lo tanto, en las condiciones que prevén los artículos 176, 177 y 178 del C.C.A. Valga advertir, además, que la Sala, mediante sentencias del 26 de noviembre de 2015 [Expedientes 20122 y 20021] unificó el criterio referido a la forma en que se debía restablecer el derecho en aquellos casos en que se controvierte la devolución de saldos a favor, pagos en exceso o de lo no debido. Concretamente, precisó que la norma que se debe aplicar en tales eventos es el artículo 863 del E.T.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 863 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 176 / CODIGO

NOTA DE RELATORIA: Sobre los intereses a aplicar para la devolución de pagos o exceso o de lo no debido se cita las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 26 de noviembre de 2015, Exp. 05001-23-31-000-2001-04303-01(20122), C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 26 de noviembre de 2015, Exp. 05001-23-31-000-2005-06730-01(20021), C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

IMPUESTO SOBRE LA RENTA ADICIONAL EN LA ESTABILIDAD TRIBUTARIA – Una vez reconocida la estabilidad tributaria el contribuyente debe pagar los dos puntos porcentuales debidamente actualizados / INDEXACION DEL IMPUESTO DE RENTA ADICIONAL EN LA ESTABILIDAD TRIBUTARIA – Se aplica la fórmula basada en el IPC / TERMINO PARA DEVOLVER SALDOS A FAVOR, PAGOS EN EXCESO Y DE LO NO DEBIDO – En el régimen de estabilidad tributaria es de 30 días siguientes a la ejecutoria de la sentencia que lo reconoce / SANCION POR MORA – No procede por el pago de la tarifa del impuesto de renta en la estabilidad tributaria por el término que dure su discusión

Indexación e intereses de mora: El régimen de estabilidad tributaria, como se precisó, está condicionado a que el contribuyente pague los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto sobre la renta, conforme lo prevé el artículo 169 de la Ley 223 de 1995 [240-1 E.T. actualmente modificado]. Puede ocurrir, entonces, que al momento en que se expida la sentencia que declara la existencia de ese régimen de estabilidad tributaria el contribuyente no haya pagado los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto de renta. En esos casos, es pertinente que la DIAN exija el pago de ese mayor impuesto. Ahora bien, ¿en qué condiciones se deben pagar los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto de renta? La Sala considera que para entender satisfecho el pago de la tarifa especial del impuesto de renta del régimen de estabilidad tributaria, el contribuyente debe pagar los dos puntos porcentuales del impuesto de renta debidamente actualizados, pues no es lo mismo que el Estado recaude el impuesto, por ejemplo, en el año 2001, a que lo reciba, años después. Eso es así en virtud del efecto retroactivo de la sentencia que reconoce el derecho al régimen de estabilidad tributaria que, como se precisó anteriormente, implicó el restablecimiento de obligaciones pecuniarias mutuas, concretamente, que el contribuyente asumiera el deber de pagar la tarifa especial del impuesto de renta y la DIAN la de devolver los impuestos pagados y que se habrían estabilizado a instancia de la aplicación del régimen de estabilidad tributaria. (...) En consecuencia, lo pertinente es que, para ajustar ese capital, se aplique la misma fórmula prevista para la actualización del capital debido por la DIAN por concepto de la devolución del impuesto pagado indebidamente por el contribuyente: (...) Ahora bien, ejecutoriada la sentencia que se tiene como parámetro para liquidar la indexación sin que se haya hecho el pago completo, es procede que se causen intereses de mora, pero a partir de los 30 días siguientes a la ejecutoria de la sentencia, que es el plazo que en condiciones normales otorga el legislador a la DIAN para que expida la orden de devolución en aquellos casos de peticiones de devolución, pagos en exceso o de lo no debido [artículo 863 del E.T.]. Por último, es menester precisar que es improcedente liquidar la sanción por mora a partir del vencimiento del plazo previsto para pagar la tarifa especial del impuesto de renta hasta la fecha en que efectivamente se pague, por cuanto, la sanción por mora a que alude el artículo 634 E.T. se tipifica cuando «*Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y*

Aduanas Nacionales, incluidos los agentes de retención (...) no cancelan oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo», (...). Dado que mientras el contribuyente controvertía el derecho al régimen de estabilidad tributaria no surgió la obligación de pagar la tarifa especial, por sustracción de materia no se configuró el hecho que tipifica la sanción, esto es, el pago extemporáneo del impuesto.

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 – ARTICULO 169 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 634 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 863

NOTA DE RELATORIA: Sobre el principio de la integralidad del pago y la necesidad de reajustarlo se cita la sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, de 1º de septiembre de 2009, Exp. 1300131030051995-11208-01, M. P. Ruth Marina Díaz Rueda

IMPUESTO AL PATRIMONIO – Se debe devolver indexado por la DIAN en virtud de la sentencia que reconoce la estabilidad tributaria / PRINCIPIO DE CONGRUENCIA DE LA SENTENCIA – No se vulnera cuando el restablecimiento del derecho se reconoce con la ley que corresponde / INDEXACION DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO DEVUELTO – Se presenta al basarse en una sentencia constitutiva que reconoce el pago de obligaciones mutuas / INTERESES CORRIENTES EN CONDENA A ENTIDAD PUBLICA – Son los previstos en el Código de Comercio y se causan a partir de los 30 días de ejecutoria de la sentencia

La Sala, en esta oportunidad, revoca la condena impuesta por el *a quo* a la DIAN, en cuanto ordenó pagar el interés legal del 6%. Conforme con lo expuesto en la parte considerativa de la sentencia, debe entenderse que, en virtud del restablecimiento del derecho derivado de la sentencia del 7 de abril de 2008, que profirió la Sala Transitoria 4C del Consejo de Estado, la DIAN debió devolver la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio debidamente indexada, esto, es, en los términos del artículo 178 del C.C.A. Y aunque la DIAN tiene la razón en cuanto a que en las pretensiones de la demanda el Banco Colpatria siempre pretendió el reconocimiento de los intereses corrientes y moratorios del artículo 863 E.T., más no los intereses legales, no se viola el principio de congruencia ni se incurre en la expedición de un fallo *ultra petita*, por el hecho de definir el restablecimiento del derecho en las condiciones que conforme con la ley corresponde. Para el efecto, es menester partir de lo resuelto en los actos administrativos que fueron demandados en cada uno de los expedientes acumulados, así: (...) Ahora bien, dado que a partir de la sentencia del 7 de abril de 2008 (Sala Transitoria 4C del Consejo de Estado) la DIAN adquirió la obligación de devolver la primera y la segunda cuota del impuesto al patrimonio causada por el año 2004, el Banco Colpatria sí tiene derecho a que se le reconozca el interés por mora, pero no con fundamento en el artículo 863 del E.T., sino con fundamento en artículo 177 del C.C.A. habida cuenta de que, tal como se precisó en la parte considerativa de esta sentencia, el fallo que reconoció el derecho del Banco Colpatria al régimen de estabilidad tributaria es una sentencia constitutiva que tiene, además, el componente económico derivado del restablecimiento del derecho: el pago de obligaciones pecuniarias mutuas. El artículo 177 del C.C.A. exige reconocer intereses comerciales. Tales intereses están previstos en el artículo 884 del C.Co., así: (...) En consecuencia, la Sala condenará a la DIAN a que liquide y pague los intereses moratorios previstos en el artículo 884 del C.Co. Ahora bien, esos intereses solo se causan, se reitera, a partir de los treinta (30) días siguientes a la ejecutoria de la sentencia, porque ese es el plazo que el artículo 176 del C.C.A. le concede a la administración para

disponer de lo necesario para ejecutar la sentencia. En concreto, los intereses se causan desde el 1 de agosto de 2008. En los expedientes acumulados consta que el Banco Colpatria radicó la petición de devolución el 28 de julio de 2008. Por disposición del artículo 855 del E.T., la DIAN tiene un plazo de treinta (30) días para resolver la petición, so pena de incurrir en intereses de mora del artículo 863 del E.T., si no está en discusión el monto a devolver y no se ordena la devolución. En el caso concreto, como se precisó, cuando se presentó la petición de devolución, ese derecho ya no era controvertible. Por eso, para la Sala, la norma aplicable al caso concreto es el artículo 176 del C.C.A. y no el artículo 855 del E.T. De manera que, independientemente de que la demandante haya interpuesto la petición de devolución el 28 de julio de 2008, es menester precisar que ya para esa fecha la DIAN tenía la obligación de tomar las medidas pertinentes para devolver el monto del capital debido al Banco Colpatria. Por tanto, el plazo para tomar esas medidas vencieron el 31 de julio y, por tanto, a partir del primero de agosto empezaron a causarse en su contra y a favor del Banco Colpatria los intereses moratorios a que alude el artículo 177 del C.C.A., esto es, los comerciales moratorios previstos en el artículo 884 del Código de Comercio, causados sobre el capital [primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio 2004], debidamente indexada.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 176 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 177 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 178 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 884 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 863

NOTA DE RELATORIA: En el presente caso se estudiaron los siguientes procesos: 25000-23-27-000-2009-00233-01(19045), 25000-23-27-000-2009-00235-01 y 25000-23-27-000-2009-00278-01 (18551) (Acumulados) y, 25000-23-27-000-2009-00275-01(19045)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., cuatro (4) de febrero de dos mil dieciséis (2016)

Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00235-01(18551)

Actor: BANCO COLPATRIA RED MULTIBANCA COLPATRIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra las sentencias del 22 de julio de 2010, 22 de junio y 21 de julio de 2011, proferidas por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en los procesos que decidieron sobre

las demandas de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos que decidieron: (i) compensar ciertas sumas de dinero que el Banco Colpatria pidió en devolución por concepto del impuesto al patrimonio del año 2004 [cuotas primera y segunda], y (ii) negar el reconocimiento de intereses que se habrían causado por la devolución de ese impuesto.

La parte resolutive de las sentencias dispusieron lo siguiente:

Sentencia del 21 de julio de 2011. Expediente 250002327000200900233 01 (19045). Primera cuota del impuesto al patrimonio año 2004

PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de los siguientes actos administrativos expedidos por la División de Recaudación – Grupo interno de Trabajo de Devoluciones y por la División de Gestión Jurídica de la Administración Especial Grandes Contribuyentes de Bogotá, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

1. Resolución No. 608-1197 de 08 de septiembre de 2008, por medio de la cual se reconoció a favor del BANCO COLPATRIA RED MULTIBANCA COLPATRIA SA., LA SUMA DE QUINIENTOS SESENTA Y CINCO MILLONES CUARENTA Y CUATRO MIL PESOS M/C (\$566.004.000) como pago de lo no debido correspondiente a la primera cuota del impuesto al Patrimonio del año gravable 2004, ordenando compensar la suma de QUINIENTOS SESENTA Y CINCO MILLONES CUATRO MIL PESOS (\$565.004.000) con las obligaciones pendientes de pago correspondientes al Impuesto sobre la Renta y Complementarios de los años gravables 2001, 2002, 2003, 2004 y 2005, y devolver la suma de CUARENTA MIL PESOS (\$40.000).
2. Resolución No. 684-1012 de 30 de junio de 2009, que resolvió el recurso de reconsideración contra la Resolución No. 608-1197 de 8 de septiembre de 2008 confirmándola.

SEGUNDO. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, se ordena a la DIAN, reconocer a favor y devolver al BANCO COLPATRIA RED MULTIBANCA COLPATRIA SA., LA SUMA DE QUINIENTOS SESENTA Y CINCO MILLONES CUATRO MIL PESOS M/C (\$565.004.000) como pago de lo no debido correspondiente a la primera cuota del Impuesto al Patrimonio del año gravable 2004.

TERCERO: En firme este proveído... archívese el expediente”

Sentencia del 22 de junio de 2011. Expediente 250002327000200900275 01 (18962). Primera cuota del impuesto al patrimonio

PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de los siguientes actos administrativos expedidos por la División de Recaudación – Grupo interno de Trabajo de Devoluciones y por la División de Gestión Jurídica de la Administración Especial Grandes Contribuyentes de Bogotá, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, únicamente en relación con los intereses legales solicitados.

1. **Resolución No. 630-0015 de 13 de septiembre de 2008**, por medio de la cual se rechazó la solicitud de la devolución por pago de lo no debido respecto de los intereses de mora.
2. **Resolución No. 684-0015 de 30 de junio de 2009**, que resolvió el recurso de reconsideración confirmado por el anterior acto.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, **CONDÉNASE** a la entidad demandada reconocer intereses legales a favor del demandante, sobre los pagos indebidos por concepto de impuesto al patrimonio de 2004 (primera cuota) por valor de CIENTO CUARENTA Y SIETE

MILLONES CUATROCIENTOS SETENTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS OCHENTA Y CUATRO PESOS MONEDA CORRIENTE (\$147.476.484), según lo expuesto en la parte motiva.

(...)

Sentencia del 22 de julio de 2010. Expedientes Acumulados 250002327000200900235 01 y 250002327000200900278 01 (18551). Segunda cuota del impuesto al patrimonio

PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos expedidos por la División de Recaudación – Grupo interno de Trabajo de Devoluciones y por la División de Gestión Jurídica de la Administración Especial Grandes Contribuyentes de Bogotá, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, únicamente en relación con los intereses legales solicitados.

3. Resolución No. 608-1198 de 08 de septiembre de 2008, por medio de la cual se compensó una suma de dinero y se resolvió la devolución por pago de lo no debido.
4. Resolución No. 0684-1013 de 30 de junio de 2009, que resolvió el recurso de reconsideración confirmado por el anterior acto.

En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** a la entidad demandada reconocer y devolver la suma de CUATROCIENTOS TREINTA Y NUEVE MILLONES SETECIENTOS OCHENTA Y TRES MIL PESOS (\$439.783.000) conforme las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: DECLÁRESE la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos expedidos por la División de Recaudación – Grupo interno de Trabajo de Devoluciones y por la División de

Gestión Jurídica de la Administración Especial Grandes Contribuyentes de Bogotá, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, únicamente en relación con los intereses legales solicitados.

- 1. Resolución No. 630-0008 de 03 de octubre de 2008, por medio de la cual se rechazó la solicitud de devolución por pago de lo no debido respecto de los intereses de mora.*
- 2. Resolución No. 684-016 de 30 de julio de 2009, que resolvió el recurso de reconsideración confirmado por el anterior acto.*

En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, CONDÉNASE a la entidad demandada a reconocer los intereses sobre los pagos indebidos (565.043.000), aplicando el interés legal del 6% anual, equivalentes a CIENTO VEINTIOCHO MILLONES QUINIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL DOSCIENTOS OCHENTA Y TRES PESOS (\$128.547.283) según la liquidación que obra en la parte considerativa.

I. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

A. Expedientes 25000232700020090023301 (19045) y 25000232700020090027501 (18962). Primera cuota del impuesto al patrimonio del año 2004.

- El 28 de mayo de 2004, el Banco Colpatria pagó la primera cuota del impuesto al patrimonio del año 2004 por un valor de \$565.044.000.
- El 28 de julio de 2008, el Banco Colpatria solicitó ante la DIAN la devolución de esos \$565.044.000, más los intereses a que hubiera lugar.
- El 8 de septiembre de 2008, mediante la Resolución 608 1197, la DIAN reconoció a favor del Banco Colpatria la suma \$565.044.000. Además,

compensó \$564.004.000, por concepto de impuesto sobre la renta de los años gravables 2001 a 2005, y ordenó devolver \$40.000.

- El 30 de junio de 2009, mediante la Resolución 001012, previa interposición del recurso de reconsideración, la DIAN confirmó la Resolución 608 1197 del 8 de septiembre de 2008.
- El 13 de noviembre de 2008, mediante la Resolución 630-0015, la DIAN rechazó el reconocimiento de intereses solicitado por el demandante en relación con la devolución de la primera cuota del impuesto al patrimonio del año 2004.
- El 30 de julio de 2009, mediante la Resolución 684 0015, previa interposición del recurso de reconsideración, la DIAN confirmó la Resolución 630-0015 del 13 de noviembre de 2008, que había rechazado la solicitud de intereses.

B. Expedientes Acumulados 25000232700020090023501 y 25000232700020090027801 (18551). Segunda cuota del impuesto al patrimonio del año 2004

- El 23 de septiembre de 2004, el Banco Colpatria pagó la segunda cuota del impuesto al patrimonio del año 2004 por un valor de \$565.043.000.
- El 28 de julio de 2008, el Banco Colpatria le solicitó a la DIAN la devolución de esos \$565.043.000, más los intereses a que hubiera lugar.
- El 8 de septiembre de 2008, mediante la Resolución 608 1189, la DIAN reconoció a favor del Banco Colpatria la suma \$565.043.000, correspondiente a la segunda cuota del impuesto al patrimonio del año 2004. Además, compensó \$439.783.000 por concepto de impuesto sobre la renta de los años gravables 2005, 2006 y 2007. Por último, ordenó devolver \$125.600.000.
- El 30 de junio de 2008, mediante la Resolución 001013, previa interposición del recurso de reconsideración, la DIAN confirmó la Resolución 608 1198 del 8 de septiembre de 2008.

- El 3 de octubre 2008, mediante la Resolución 630 0008, la DIAN rechazó la solicitud de intereses presentada por el Banco Colpatria en relación con la segunda cuota del impuesto al patrimonio del año 2004.
- El 30 de julio 2009, mediante la Resolución 684 016, previa interposición del recurso de reconsideración, la DIAN confirmó la Resoluciones 630-0008 del 3 de octubre de 2008, que había rechazado la solicitud de intereses.

II. ANTECEDENTES PROCESALES

A. LAS DEMANDAS ACUMULADAS

Es menester precisar que el Banco Colpatria interpuso cuatro demandas de nulidad y restablecimiento del derecho. Dos fueron acumuladas en el Tribunal Administrativo de Cundinamarca y, finalmente, los cuatro expedientes fueron acumulados en esta instancia. Por lo tanto, la Sala resume los antecedentes del caso, así:

1. Expedientes 250002327000200900023301 (19045) y 2500023270002009000235 01 (18551)

Estos expedientes corresponden a los actos administrativos mediante los cuales la DIAN, compensó parcialmente la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio y ordenó devolver el remanente.

a) Las pretensiones de las demandas

El Banco Colpatria formuló las siguientes pretensiones:

Expediente 250002327000200900023301 (19045). Devolución de la primera cuota del impuesto al patrimonio año 2004

1. Se declare la nulidad de la Resolución No. 608-1197 de 08 de Septiembre de 2008, notificada el día 09 de septiembre de 2008 y la Resolución 0684-1012 de 30 de junio de 2009, notificada el día 14 de julio de 2009.

2. Como consecuencia de la nulidad y a título de restablecimiento de derecho se ordene a la U.A.E. DIAN devolver al **BANCO COLPATRIA RED MULTIBANCA COLPATRIA S.A.** la suma de CUATROCIENTOS TREINTA Y NUEVE MILLONES SETECIENTOS OCHENTA Y TRES MIL PESOS (\$439.783.000) M/CTE como pago de lo no debido por concepto de la SEGUNDA CUOTA DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO DEL AÑO GRAVABLE 2004. (sic)¹

Expediente 250002327000200900023501 (18551) Devolución de la segunda cuota del impuesto al patrimonio año 2004

1. Se declare la nulidad de la Resolución No. 608-1198 de 08 de Septiembre de 2008, notificada el día 09 de septiembre de 2008 y la Resolución 0684-1013 de 30 de junio de 2009, notificada el día 14 de julio de 2009.

2. Como consecuencia de la nulidad y a título de restablecimiento de derecho se ordene a la U.A.E. DIAN devolver al **BANCO COLPATRIA RED MULTIBANCA S.A.** la suma de CUATROCIENTOS TREINTA Y NUEVE MILLONES SETECIENTOS OCHENTA Y TRES MIL PESOS (\$439.783.000) M/CTE como pago de lo no debido por concepto de la SEGUNDA CUOTA DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO DEL AÑO GRAVABLE 2004.

b) Las normas violadas²

El demandante invocó como normas violadas las siguientes:

¹ Los actos administrativos se refieren a la primera cuota del impuesto al patrimonio del año 2004. Por error, en la demanda se dice que corresponden a la segunda cuota del impuesto al patrimonio, asunto que fue decidido por la DIAN mediante la Resolución 608 -1198 de 2008.

² En las dos demandas se invocaron las mismas normas como violadas.

- Constitución Política: artículos 13 y 58
- Estatuto Tributario: artículos 634, 804, 816, 850, 861 y 863
- Código Contencioso Administrativo: artículos 174, 175, 176 y 177

c) El concepto de la violación³

Para desarrollar el concepto de la violación, el demandante expuso.

(1) Vulneración al principio de confianza legítima

El Banco demandante explicó que el 21 de septiembre de 2000 presentó ante la DIAN solicitud formal para acogerse al régimen de estabilidad tributaria previsto en el artículo 240-1 del E.T. por un término de 10 años [2001 al 2010].

Que, sin embargo, la DIAN decidió suscribir el acuerdo de estabilidad tributaria por el período que quedaba pendiente del año 2000. Que el Banco Colpatria insistió en la solicitud, y le advirtió a la entidad que de no acceder a la petición, se podría configurar el silencio administrativo positivo.

Que habida cuenta de que la DIAN manifestó que no estaba interesada en suscribir contratos de estabilidad tributaria, procedió a protocolizar mediante escritura pública el silencio administrativo positivo que, según entendió, le permitió gozar del régimen de estabilidad tributaria por los años 2001 a 2010. Que, en consecuencia, pagó el incremento de los dos puntos porcentuales del impuesto sobre la renta de los años 2001 y 2002, según lo exigía el artículo 240-1 del E.T., para hacer efectivos los derechos derivados del régimen de estabilidad tributaria.

Agregó que la DIAN revocó el acto ficto positivo que, a juicio del demandante, le había dado acceso al régimen de estabilidad tributaria, y ordenó la cancelación de la escritura pública en la que fue protocolizado.

Que contra ese acto de revocatoria el demandante interpuso demanda en acción de nulidad y restablecimiento del derecho, que fue decidida por el Consejo de

³ En las dos demandas se propuso el mismo concepto de la violación.

Estado mediante fallo inhibitorio. Que, sin embargo, a instancia del recurso extraordinario de súplica que interpuso, la demanda fue decidida por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sala Especial Transitoria de Decisión 4C, mediante sentencia del 7 de abril de 2008, en la que se declaró que el Banco Colpatria tenía derecho al régimen de estabilidad tributaria por un término de 10 años, contados a partir del año 2001.

Señaló que, en cumplimiento de la anterior sentencia, el 4 de julio de 2008 el demandante pagó el incremento del impuesto sobre la renta correspondiente a los años gravables 2001 a 2007, según lo exigía el artículo 240-1 del E.T., para hacer efectivo el régimen de estabilidad tributaria.

Que, así mismo, y en aras de hacer efectivo el restablecimiento del derecho, el Banco Colpatria le solicitó a la DIAN la devolución de \$565.044.00 y \$565.043.000, que, a su juicio, pagó de manera indebida el 28 de mayo y el 23 de septiembre de 2004, por concepto de la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio del año 2004.

Que mediante las Resoluciones 608 -1197 y 608 -1198 del 8 de septiembre de 2008, la DIAN reconoció el derecho a la devolución de los \$565.044.00 y \$565.043.000 –sumas correspondientes a la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio del año 2004–, pero que en el mismo acto administrativo la Administración compensó \$565.004.000 y \$439.783.000, liquidados como saldo pendiente del incremento del impuesto sobre la renta de los años 2001 a 2007 y los intereses de mora presuntamente causados sobre ese mayor impuesto.

Para el demandante, mediante ese acto administrativo la DIAN vulneró el principio de confianza legítima puesto que fue esa entidad la que no quiso reconocer el régimen de estabilidad tributaria a favor de la entidad bancaria. Que, precisamente, por eso, dejó de seguir pagando el incremento de los dos puntos del impuesto de renta.

Que, contrario al entendimiento de la Administración, la obligación de pagar el incremento del impuesto sobre la renta surgió a partir de la sentencia del Consejo de Estado del 7 de abril de 2008 que declaró que el Banco Colpatria gozaba del régimen de estabilidad tributaria. Que, en esa medida, la DIAN no podía liquidar intereses de mora sobre el impuesto de renta pagado en el año 2008, ni mucho

menos compensar la suma reconocida como pago de lo no debido a esos intereses.

Sostuvo que la compensación de los intereses moratorios calculados sobre el incremento del impuesto sobre la renta de los años 2001 a 2007 no era procedente porque los intereses de mora tienen como función resarcir los perjuicios que sufre el acreedor como consecuencia del incumplimiento del deudor, pero que en el presente caso, antes de la sentencia del Consejo de Estado del 7 abril de 2008, el demandante no tenía la condición de deudor, pues el fallo era de naturaleza declarativa.

Agregó que el principio de confianza legítima es una proyección de la buena fe que debe gobernar las relaciones entre las autoridades y los particulares que parte de la necesidad que tienen los administrados de ser protegidos de actos arbitrarios del Estado.

Reiteró que bajo el entendido de estar cobijado por el régimen de estabilidad tributaria, durante los años 2001 y 2002, el demandante pagó el incremento del impuesto sobre la renta correspondiente a esos periodos, pero que en acatamiento de la decisión de la misma DIAN de no reconocer ese régimen, se abstuvo de seguir pagando.

Que cuando el Consejo de Estado ratificó que el Banco Colpatria estaba amparado por el régimen de estabilidad tributaria, esto es, en el año 2008, pagó el incremento del impuesto sobre la renta de los años 2001 a 2007, conforme lo exigía el artículo 240-1 del E.T.

Advirtió que pese a lo anterior, la DIAN pretendió cobrar intereses de mora por no haber pagado el incremento del impuesto sobre la renta en su debido momento, cuando fue la propia Administración la que impidió realizar esos pagos en su oportunidad.

(2) Desconocimiento de la sentencia de súplica proferida por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sala Especial Transitoria de Decisión 4C, del 7 de abril de 2008.

Dijo que la sentencia del Consejo de Estado que resolvió el recurso de súplica era de naturaleza declarativa, no solo en cuanto a la ocurrencia del silencio administrativo positivo, sino también porque reconoció que el demandante gozaba del régimen de estabilidad tributaria por un término de 10 años.

Explicó que en el fallo referido se declaró la nulidad de la Resolución 2805 del 5 de abril de 2002, que había revocado el acto presunto ficto positivo que le permitió al Banco Colpatria acceder al régimen de estabilidad tributaria. Que como la sentencia acogió la pretensión del demandante de reconocer la configuración del silencio administrativo positivo, los efectos del fallo se retrajeron al momento anterior a la expedición del acto anulado, esto es, al momento en el que gozaba del régimen de estabilidad tributaria.

Que de lo anterior se derivaba que a partir de la sentencia del 7 de abril de 2008, el demandante estaba en la obligación de pagar el incremento del impuesto sobre la renta, mientras que la Administración asumió el deber de devolver, entre otros, el impuesto al patrimonio que pagó, de manera indebida, el Banco Colpatria.

(3) Desconocimiento del pago de lo no debido.

Dijo que si en gracia de discusión se admitiera que era procedente la liquidación de los intereses moratorios, debía tenerse en cuenta que la Administración, durante los años 2001 a 2007, recibió pagos efectuados por el demandante a título de impuestos que no estaba en el deber de pagar. Que, por consiguiente, la DIAN no podía pretender un beneficio económico a partir de una actuación ilegal que le era imputable.

(4) Indebida aplicación del artículo 863 del Estatuto Tributario.

Sostuvo que según el artículo 1608 del Código Civil, los intereses de mora buscan resarcir un daño o perjuicio y que están a cargo del deudor para la protección del acreedor. Que en materia tributaria los intereses moratorios causados por el incumplimiento de obligaciones fiscales son sancionatorios en cuanto buscan castigar al deudor incumplido.

Señaló que en el presente caso no había lugar al pago de intereses moratorios en la medida en que el demandante no incumplió ninguna obligación. Que al 7 de julio de 2008, fecha en la que se expidió la sentencia de súplica, no existían obligaciones vencidas, sino que, por el contrario, habían saldos a favor del Banco Colpatria.

De otra parte, dijo que no había lugar a la compensación que realizó la Administración porque esta procede cuando se genera un saldo a favor del contribuyente y no cuando el crédito a favor proviene de pagos en exceso o de lo no debido, como en su caso.

Concluyó que la Administración, al momento de la compensación, no tuvo en cuenta el pago de lo no debido, que por concepto de otros impuestos, había realizado el demandante al amparo del régimen de estabilidad tributaria.

2. Expedientes 250002327000200900278 01 (Acumulado al Expediente 25000232700020090023501 [18551] y 250002327000200900275 01 [18962]

a) Las pretensiones de la demanda

El Banco Colpatria formuló las siguientes pretensiones:

Expediente 18962. Intereses primera cuota impuesto al patrimonio:

1. Se declare la nulidad de la Resolución No. 630-0015 de 13 de noviembre de 2008, notificada el día 14 de noviembre de 2008, y la Resolución 0684-0015 de 30 de julio de 2009, notificada el día 12 de agosto de 2009.

2. Como consecuencia de la nulidad y a título de restablecimiento de derecho se ordene a la U.A.E. DIAN reconocer y devolver CUATROCIENTOS SESENTA Y DOS MILLONES TRECIENTOS VEINTICINCO MIL CIENTO SETENTA Y OCHO pesos (\$462.325.178) por cuanto a esta suma ascienden los intereses corrientes y moratorios dejados de pagar por la DIAN.

Expediente 2009 278 [acumulado al 18551]. Intereses segunda cuota impuesto al patrimonio:

1. Se declare la nulidad de la Resolución No. 630-0008 de 03 de octubre de 2008, notificada el día 06 de octubre de 2008, y la Resolución 0684-0016 de 30 de julio de 2009, notificada el día 12 de agosto de 2009.

2. Como consecuencia de la nulidad y a título de restablecimiento de derecho se ordene a la U.A.E. DIAN reconocer y devolver CUATROCIENTOS VEINTIOCHO MILLONES SETECIENTOS OCHENTA Y CINCO MIL PESOS OCHOCIENTOS SETENTA Y DOS PESOS (\$428.785.872) por cuanto a esta suma ascienden los intereses corrientes y moratorios dejados de pagar por la DIAN.

b) Las normas violadas

El demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículo 13
- Estatuto Tributario: artículos 240-1 [artículo 169 de la Ley 223 de 1995] y 863.
- Código Contencioso Administrativo: artículos 174, 175, 176 y 177

c) El concepto de la violación

Luego de referirse a los mismos supuesto de hecho narrados en la demanda contra los actos que ordenaron la compensación y devolvieron parcialmente las cuotas del impuesto al patrimonio del año 2004, el demandante dijo que para hacer efectivo el restablecimiento del derecho confirmado por el Consejo de Estado mediante la sentencia del 7 de abril de 2008 –que le reconoció al Banco Colpatria el régimen de estabilidad tributaria– le solicitó a la DIAN la devolución de \$565.044.000 y \$565.043.000 pagados como primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio del año 2004, más los intereses a que hubiera lugar.

Que mediante las Resoluciones 608 1197 y 608 1198 del 8 de septiembre de 2008, la DIAN reconoció como no debido el pago hecho por el demandante de la suma de \$564.044.000 y \$565.043.000, correspondientes a la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio del año 2004 y, además, ordenó remitir esa resolución a la división correspondiente para que resolviera sobre la devolución a que hubiera lugar.

Que mediante las Resoluciones 630-0008 del 3 de octubre de 2008, confirmada por la Resolución 684-0016 del 30 de julio de 2009 y 630 0015 del 13 de noviembre de 2008, confirmada por la 684 0015 del 30 de julio de 2009, la DIAN negó la solicitud de devolución y el reconocimiento de intereses de mora presentada por el Banco Colpatria.

Señaló que la Administración debía reconocer a su favor intereses corrientes y moratorios sobre la suma aceptada como pago de lo no debido desde la fecha en que dicho pago tuvo lugar en razón a que se efectuó, únicamente, en consideración a que la DIAN no aceptó el régimen de estabilidad tributaria al que se acogió el Banco Colpatria.

Sostuvo que, a juicio de la Administración, en la sentencia del 7 de abril del 2008 no se le impuso a la DIAN la obligación de devolver una suma determinada y que como la DIAN no podía efectuar la devolución de manera oficiosa, era inaplicable el artículo 177 del C.C.A., que trata sobre las condenas a la Nación. Que, bajo esos presupuestos, la norma aplicable al caso era el artículo 863 del E.T.

Que la Administración también estimó que no había lugar al reconocimiento de intereses por el pago de lo debido porque no se discutió el importe a devolver y porque no había lugar al pago intereses que no fueron solicitados expresamente por el demandante o que hubieran sido ordenados por una autoridad judicial.

Manifestó que, contrario a lo dicho por la DIAN, el Consejo de Estado ha establecido que en las sentencias declarativas también procede el reconocimiento de intereses, y más si se tiene cuenta que la devolución no se efectúa como un saldo a favor o un pago en exceso, casos en los cuales se aplicaría el artículo 863 del E.T., sino del pago de lo no debido.

De otra parte, advirtió que las obligaciones dinerarias se deprecian debido a la fluctuación del dinero y que factores como la inflación hacen que este pierda poder adquisitivo.

Que los intereses corrientes son el valor o el precio que debe pagar el deudor por la suma recibida de manera indebida y que, por tanto, el deudor debe restituir esa suma con el rédito normal que genera. Que, por su parte, los intereses moratorios tienen naturaleza resarcitoria y cumplen, además, con la función de actualizar el dinero en el tiempo.

Que, en el presente caso, los intereses moratorios se generaron como consecuencia del fallo de súplica que reconoció el régimen de estabilidad tributaria a favor del Banco. Que esos intereses deben liquidarse a la tasa establecida por la Superintendencia Financiera.

Señaló que, además, era necesario tener en cuenta lo estipulado en el artículo 177 del C.C.A., de tal forma que debían ordenarse intereses de mora desde la fecha de la ejecutoria de la sentencia hasta la fecha de la devolución efectiva.

Con fundamento en lo anterior, sostuvo que debían pagarse intereses corrientes así:

Primera cuota del impuesto al patrimonio:

Desde el 28 de mayo de 2004 (fecha de pago de la primera cuota) hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia del Consejo de Estado del 7 de abril de 2008, es decir, hasta el 18 de junio de 2008.

Segunda cuota del impuesto al patrimonio:

Desde el 23 de septiembre de 2004 (fecha de pago de la primera cuota) hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia del Consejo de Estado del 7 de abril de 2008, es decir, hasta el 18 de junio de 2008.

Que, de igual manera, debían reconocerse intereses moratorios, para ambos casos, desde el 18 de junio de 2008 hasta la notificación de la resolución de devolución, es decir, hasta el 9 de septiembre de 2008.

Que para los anteriores efectos debían aplicarse las resoluciones 474 del 31 de marzo de 2008 y 1011 del 27 de junio de 2008, expedidas por la Superintendencia Financiera, que determinaron las tasas de interés vigentes para esos periodos.

Con fundamento en lo anterior, calculó los siguientes intereses:

Primera Cuota del impuesto al patrimonio año 2004:

INTERESES CORRIENTES

PERIODO DE COBRO	IMPUESTO	FECHA DE PAGO	FECHA DE LA SENTENCIA	DÍAS	BASE	INTERESES CORRIENTES
Primera cuota 2004	Patrimonio	28/05/2004	18/06/2008	1482	565.044.000	\$426.697.498

INTERESES MORATORIOS

FECHA DE DEVOLUCIÓN	DÍAS DE MORA	INTERESES DE MORA
15/09/2008	89	\$37.663.000

TOTAL DE INTERESES CORRIENTES Y MORATORIOS

TOTAL INTERESES CORRIENTES + MORATORIOS
\$464.630.483

Segunda cuota del impuesto al patrimonio año 2004

INTERESES CORRIENTES

PERIODO DE COBRO	IMPUESTO	FECHA DE PAGO	FECHA DE LA SENTENCIA	DÍAS	BASE	INTERESES CORRIENTES
Segunda cuota 2004	Patrimonio	23/09/2004	18/06/2008	1364	\$565.043.000	\$391.122.878

INTERESES MORATORIOS

FECHA DE DEVOLUCIÓN	DÍAS DE MORA	INTERESES DE MORA
09/09/2008	83	\$37.663.000

TOTAL DE INTERESES CORRIENTES Y MORATORIOS

TOTAL INTERESES CORRIENTES + MORATORIOS
\$428.785.872

B. CONTESTACIÓN DE LAS DEMANDAS

1. Expedientes 250002327000200900233 (19045) y 250002327000200900235 01 (18551)

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que el Consejo de Estado, Sala Especial Transitoria de Decisión 4C, mediante sentencia del 7 de abril de 2008, anuló la Resolución 2805 del 5 de abril de 2002, que había revocado el silencio administrativo positivo protocolizado por el demandante, y que, a título de restablecimiento del derecho, declaró que el Banco Colpatria estaba amparado por el régimen de estabilidad tributaria desde el 1º de enero de 2001 hasta el 31 de diciembre de 2010.

Que como consecuencia de ese fallo surgieron, retroactivamente, las siguientes obligaciones: Para la DIAN, la de no cobrar los tributos que se establecieran con posterioridad a la suscripción del contrato de estabilidad tributaria durante su vigencia y no incrementar las tarifas pactadas en el contrato. Para el demandante, la de pagar el impuesto sobre la renta vigente a la suscripción del acuerdo

incrementada en dos puntos porcentuales, en los términos establecidos en el artículo 240-1 del E.T.

Señaló que en cumplimiento de la sentencia, la Administración reconoció a favor del Banco Colpatria como pago de lo debido la suma de \$565.044 y \$565.043.000, correspondiente a la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio del año 2004.

Agregó que los efectos de la sentencia del Consejo de Estado son *ex tunc*. De manera que, así como el demandante no pagó el impuesto sobre la renta según lo exigía el régimen de estabilidad tributaria en los plazos fijados por el Gobierno para cada período gravable, surgió la obligación de pagarlo, pero con los intereses moratorios.

Que además de lo anterior, la decisión de Consejo de Estado estuvo acorde con las pretensiones del demandante que se concretaron en solicitar que se reconociera el silencio administrativo positivo y que el Banco Colpatria gozaba del régimen de estabilidad tributaria.

Sobre los intereses de mora liquidados sobre el incremento en el impuesto sobre la renta, la DIAN dijo que había un mayor impuesto que debía pagar el demandante en los plazos establecidos por el Gobierno, y que debía ser cubierto junto con los intereses de mora, liquidados desde la fecha de vencimiento del plazo para pagar cada cuota del impuesto al patrimonio *«hasta la fecha en que entiende la ley se configura el pago de lo no debido»*.

Sostuvo que el artículo 812 del E.T. establece que en el evento en que no se paguen oportunamente impuestos, anticipos y retenciones se causan intereses moratorios de conformidad con lo previsto en los artículos 634 y 635 *ibídem*.

Que según el artículo 804 del E.T., los pagos que por cualquier concepto realicen los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, deben imputarse al periodo al que éstos indiquen y proporcionalmente a las sanciones, intereses, anticipos, impuestos o retenciones que conformen la obligación total al momento del pago.

Agregó que cuando un contribuyente solicita la devolución de un saldo a favor o de un pago no debido, se debe aplicar el parágrafo del artículo 816 del E.T., como quiera

que en esos eventos la Administración no tiene la facultad de disponer libremente de esas sumas.

Dijo que el artículo 861 del E.T. establece que la devolución de saldos a favor debe efectuarse una vez compensadas las deudas y las obligaciones de plazo vencido y que en la providencia que ordene la devolución se deben compensar las deudas y obligaciones a que haya lugar.

Que, por tanto, no era legítimo aducir, como lo hizo el demandante, que la Administración debió aplicar los artículos 1714 al 1716 del Código Civil cuando existían normas especiales que regulan la devolución de impuestos.

Alegó que no se violó el principio de confianza legítima porque cuando las normas aplicables a un caso concreto son claras, no es dable acudir a esta premisa. Que, en todo caso, el hecho de estar cobijado por el régimen de estabilidad tributaria no implicaba que no se generaran intereses de mora por el incumplimiento en el pago de un impuesto.

**2. En los expedientes 250002327000200900278 01
[acumulado al 18551] y 250002327000200900275 01 [18962]**

La DIAN dijo que en la sentencia del 7 de abril de 2008, mediante la que el Consejo de Estado anuló la Resolución 2805 del 5 de abril de 2002 y declaró que el Banco Colpatria gozaba del régimen de estabilidad tributaria, no hizo referencia al reconocimiento de intereses. Que, en esa medida, no eran procedentes los intereses reclamados por el demandante sobre el valor correspondiente a la segunda cuota del impuesto al patrimonio.

Señaló que en las sentencias declarativas, como la referida, no es aplicable al artículo 177 del C.C.A., que regula la forma en la que se hacen efectivas las condenas contra las entidades públicas.

Explicó que en los casos como el de la controversia son aplicables las normas tributarias especiales que regulan la devolución de los pagos de lo no debido con el mismo tratamiento de los saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias.

Que de conformidad con el artículo 863 del E.T., los intereses corrientes a favor del contribuyente proceden solamente en el evento en que medie solicitud de devolución de saldo a favor o pago en exceso y el monto a devolver sea objeto de discusión. Que, así, se descartaba el pago de intereses cuando no había discusión sobre la suma a devolver y que tampoco procedía su reconocimiento sobre saldos a cargo de la Administración cuando no eran requeridos expresamente u ordenados por autoridad judicial.

Agregó que la devolución del pago de lo no debido a favor del Banco Colpatria se realizó en el término de los 30 días establecidos en el artículo 855 del E.T. sin que fuera objeto de discusión el importe devuelto.

La DIAN reiteró que no se generaron los intereses solicitados por el demandante porque en la sentencia del 7 abril de 2008 no se ordenaron y, además, porque no se cumplieron los requisitos previstos en los artículos 863 y 864 de E.T. en tanto que el saldo a favor fue devuelto en la oportunidad legalmente establecida.

Precisó que las sumas requeridas por el demandante eran pagos en exceso o de lo no debido, cuya devolución estaba regulada por el Decreto 1000 de 1997 y que para el pago de intereses debía aplicarse el artículo 863 del E.T.

C. LAS SENTENCIAS APELADAS

En la sentencia del 21 de julio de 2011, el Tribunal anuló los actos administrativos por los cuales la DIAN ordenó la compensación y devolución parcial de la primera cuota del impuesto al patrimonio [Resolución 608 1197 de 2008 confirmada por la Resolución 684 1012 de 2009]. A título de restablecimiento del derecho, ordenó devolver a la demandante la suma que fue compensada [\$565.004.000].

En la sentencia del 22 de junio de 2011, el Tribunal anuló parcialmente los actos administrativos que negaron el reconocimiento de intereses por la devolución de la primera cuota del impuesto al patrimonio [Resoluciones 630 0015 de 2008 y 684 00 15 de 2009]. A título de restablecimiento del derecho ordenó reconocer intereses legales del 6% en cuantía de \$147.467.484

En la sentencia del 22 de julio de 2010, el Tribunal anuló parcialmente los actos administrativos por los cuales la DIAN ordenó la compensación y devolución parcial de la segunda cuota del impuesto al patrimonio [Resolución 608 1198 de 2008 confirmada por la Resolución 684 1013 de 2009] y negó el reconocimiento de intereses [Resolución 630 0008 de 2008 confirmada por la Resolución 684 0016 de 2009]. A título de restablecimiento del derecho ordenó, de una parte, devolver a la demandante la suma que fue compensada [\$439.783.000], y de otra, reconocer intereses legales del 6% en cuantía de \$565.043.000]

Las razones de la decisión son las siguientes:

- 1. En relación con las demandas del expediente 2009 00233 01 y 2009 00235 01. Actos que compensaron y devolvieron parcialmente la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio. [Resoluciones 608 1197 y 608 1198 de 2008 confirmadas, respectivamente por las Resoluciones 684 1012 y 684 1013 de 2009]⁴**

El Tribunal consideró que según lo establecido en los artículos 816 y 861 del E.T., la Administración estaba facultada para compensar los saldos a favor de los contribuyentes antes de hacer la devolución, sin que tuviera que observar un orden específico respecto de cuáles saldos debía escoger para tal fin.

Que no obstante lo anterior, la Administración debía verificar previamente la existencia de la obligación a compensar.

También explicó que según el artículo 240-1 del E.T., quien suscribiera un contrato de estabilidad tributaria estaba obligado a liquidar el impuesto sobre la renta con una tarifa aumentada en un 2 % y que en contraprestación no le eran aplicables los impuestos establecidos con posterioridad a la celebración del acuerdo de estabilidad tributaria.

Señaló que para hacer efectivos los beneficios fiscales que le reconocía el régimen de estabilidad tributaria, el demandante pagó el incremento del impuesto sobre la renta al que estaba obligado por los años 2001 y 2002.

⁴ La sentencia del 21 de julio de 2011, luego de enlistar las pruebas que obraban en el proceso, acogió en su integridad los argumentos que se expusieron en la sentencia del 22 de julio de 2010 (expedientes 2009 235 01 y 2009 278 01 acumulados)

Que, sin embargo, al expedirse la Resolución 2805 del 2 de abril de 2002, mediante la que se revocó el acto positivo, cesó la obligación de pagar el incremento del impuesto sobre la renta, en el entendido que esa actuación gozaba de presunción de legalidad.

Que dicha resolución trajo como consecuencia que el demandante no estuviera amparado por el régimen de estabilidad tributaria desde la fecha de su expedición hasta que la Resolución 2805 del 2 de abril de 2002 fue anulada por el Consejo de Estado mediante sentencia del 7 de abril de 2008.

El Tribunal explicó que la Administración basó la compensación en el presunto incumplimiento de la obligación de liquidar el incremento de la tarifa del impuesto sobre la renta de los años 2005, 2006 y 2007, periodos en los que estaba vigente la Resolución 2805 del 2 de abril de 2002 y, por tanto, el demandante no estaba amparado por el régimen de estabilidad tributaria. Que al ser anulados los actos administrativos que revocaron el silencio administrativo positivo, el efecto de la sentencia era volver al estado anterior a su expedición, esto es, gozar de los derechos y cumplir con las obligaciones derivadas del régimen de estabilidad tributaria.

Sostuvo que resultaba reprochable la actuación de la Administración, pues de una parte, no reconoció el silencio administrativo positivo que otorgaba el régimen de estabilidad pero al mismo tiempo pretendió exigir los efectos derivados del contrato que inicialmente se había negado a suscribir.

Concluyó que no hubo incumplimiento por parte del demandante ni se causaron intereses de mora en tanto que con posterioridad a la decisión del Consejo de Estado de reconocer el régimen de estabilidad tributaria, procedió a pagar las sumas que por concepto del incremento de la tarifa del impuesto sobre la renta debía realizar.

Que así, era procedente anular los actos administrativos demandados, pero únicamente en relación con la compensación del saldo a favor.

2. En relación con la demanda de los expedientes 2009 00275 01 (18962) y 2009 00278 01 (acumulado al 18551). Actos que negaron el reconocimiento de intereses por la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio [Resoluciones 630 0015 de 2008 y 684 00 15 de 2009 y 630 0008 de 2008 confirmada por la Resolución 684 0016 de 2009, respectivamente]

En la sentencia del 22 de junio de 2011, se anularon parcialmente los actos administrativos que negaron el reconocimiento de intereses por la devolución de la primera cuota del impuesto al patrimonio [Resoluciones 630 0015 de 2008 y 684 00 15 de 2009].

El Tribunal dijo que de conformidad con lo previsto en el artículo 863 del E.T., los supuestos que dan lugar al reconocimiento de intereses corrientes son los pagos en exceso y los saldos a favor de las declaraciones tributarias. Que, para el efecto, el interesado debe elevar una solicitud con el cumplimiento de los requisitos previstos en los artículos 856 y 857 *ibídem*. Que, además, los intereses se reconocen desde la notificación del requerimiento especial o desde el acto que niegue la devolución hasta la providencia que confirma, total o parcialmente, el saldo a favor.

Señaló que en el caso de la controversia, el presupuesto de hecho que daba lugar a la devolución era el cumplimiento del fallo del Consejo de Estado que le reconoció al Banco Colpatria el régimen de estabilidad tributaria. Que así, si el demandante pagó la primera cuota del impuesto al patrimonio del año 2004 sin estar obligado, tenía derecho a la devolución, como en efecto lo aceptó la DIAN mediante la Resolución 608 1197 del 8 de septiembre de 2008.

Advirtió que, al no existir una norma de que de manera expresa contemple el reconocimiento de intereses corrientes y de mora en casos como el del demandante, la jurisprudencia ha recurrido a las normas del Código Civil para llenar el vacío legal en aras de garantizar los principios de justicia y equidad de los que trata el artículo 683 del E.T. Que así, si por actuaciones atribuibles a la Administración se privaba al administrado de disponer de los recursos, es natural que estos pudieran perder poder adquisitivo, lo que, en justicia, da lugar a que se efectúen los ajustes correspondientes.

Señaló que en el caso de la presente controversia, el 28 de julio de 2008, con fundamento en la sentencia del Consejo de Estado que le reconoció el régimen de estabilidad tributaria, el Banco Colpatria le solicitó a la DIAN la devolución por pago de lo no debido de la suma de \$565.044.000, correspondientes a la primera cuota del impuesto al patrimonio del año 2004.

Que la solicitud de devolución fue resuelta por la Administración mediante la Resolución 608 1197 del 8 de septiembre de 2008, en la que reconoció a favor del Banco Colpatria \$565.044.000, compensó \$565.004.000 por concepto del impuesto de renta de los años 2001 a 2005 y ordenó devolver \$40.000, pero que omitió pronunciarse sobre el reconocimiento de intereses.

Sostuvo que la solicitud de intereses presentada por el Banco Colpatria fue resuelta negativamente por la DIAN mediante la Resolución 630 0015 del 13 de noviembre de 2008, decisión que fue confirmada por la Resolución 684 0015 del 30 de junio de 2009.

Señaló que la restitución de pagos en exceso o de lo no debido debe ceñirse a la previsto en el inciso segundo del artículo 850 del E.T., norma reglamentada por el artículo 21 del Decreto 1000 de 1997.

Dijo que como bien lo señaló la DIAN en los actos demandados, en la sentencia del Consejo de Estado mediante la que se reconoció el régimen de estabilidad tributaria a favor del banco Colpatria no se hizo mención a devoluciones o al reconocimiento de intereses. Que, sin embargo, la devolución de los tributos pagados sin una causa legal era la consecuencia del reconocimiento de dicho régimen y que los intereses eran accesorios a la devolución.

Advirtió que la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia del 23 de julio de 2009, expediente 16785, ha precisado que el pago indebido de tributos genera una desvalorización monetaria que debe ser resarcida con la respectiva actualización de acuerdo a la forma prevista en el artículo 1617 del Código Civil.

Que según este criterio, y dado que el Banco Colpatria pagó la primera cuota del impuesto al patrimonio del año 2004 sin estar obligado, debía actualizarse la suma a devolver desde el 28 de mayo de 2004, día del pago, hasta el 9 de septiembre

de 2008, fecha de la Resolución 608 1197, mediante la que la DIAN reconoció el pago de lo no debido.

En consecuencia, el Tribunal calculó intereses legales del 6 % por valor de \$147.467.484, por la primera cuota del impuesto al patrimonio, así:

Base de liquidación	Tasa de interés %	Tasa de interés diaria	Meses	Valor de intereses
\$565.044.000	0.5%	0,016667%	52.2	\$147.467.484

Advirtió que los intereses que se debían reconocer no eran los corrientes y de mora que pretendía Banco Colpatria porque no se trataba de la aplicación del artículo 177 del C.C.A. ni del artículo 683 del E.T.

Que tampoco era procedente la indexación sobre la suma devuelta porque esa pretensión no fue propuesta en la demanda ni los intereses de mora de los que trata el artículo 863 del E.T. porque no está acreditado que la DIAN hubiera efectuado la devolución después de transcurridos los 30 días de plazos a los que se refiere esa norma.

En la sentencia del 22 de junio de 2010 que anuló las Resolución 630 0008 de 2008 confirmada por la Resolución 684 0016 de 2009, que negaron el reconocimiento de intereses por la segunda cuota del impuesto al patrimonio del año 2004, el Tribunal dijo que la inexistencia de causa legal para pagar el impuesto al patrimonio del año 2004 tuvo lugar por el reconocimiento del régimen de estabilidad tributaria a favor del demandante.

Que, a pesar de no estar obligado a pagar el impuesto, el Banco Colpatria pagó la primera y segunda cuota de dicho tributo, hecho que dio lugar a que se configurara un pago de lo no debido que debía ser objeto de devolución.

Que con fundamento en lo anterior, el demandante solicitó la devolución de los \$565.043.000 correspondientes a la segunda cuota del impuesto al patrimonio del año 2004, petición acogida por la Administración mediante la Resolución 608 1198 del 8 de septiembre de 2008, suma sobre la que compensó \$439.783.000 por

concepto de los impuestos de renta de los años 2005 a 2007 y ordenó devolver \$125.260.000. Al tiempo, negó el reconocimiento de intereses.

Advirtió que le asistía razón a la Administración en cuanto a que la sentencia del Consejo de Estado, que confirmó el régimen de estabilidad tributaria a favor del demandante, no ordenó el pago de intereses, pero que esto no era óbice para negarlos, puesto que la devolución y el reconocimiento de intereses se rigen por procedimientos independientes, previstos en los artículos 21 del Decreto 1000 de 1997 y 850, 863 y 864 del E.T.

Que según el artículo 863 del E.T., para que haya lugar al pago de intereses corrientes se deben cumplir dos exigencias: i) haberse presentado una solicitud de devolución y ii) que el saldo objeto de la devolución esté en discusión.

Para el Tribunal se causan intereses corrientes desde la fecha de notificación del requerimiento especial o, en general, de cualquier acto que niegue total o parcialmente la devolución, hasta la fecha del acto administrativo o la providencia judicial que confirme el saldo a favor.

Que, en el presente caso, la DIAN no objetó el monto solicitado en devolución por pago de lo no debido sino que efectuó una compensación, en aplicación de lo previsto en el artículo 861 del E.T. Que, en esa medida, no estaba satisfecho el segundo de los requisitos, referido a la discusión del monto a devolver, razón por la cual no se generaron intereses corrientes.

Sobre los intereses de mora, sostuvo que de acuerdo con el artículo 863 del E.T., éstos se causan a partir del vencimiento del término para devolver hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, como forma de resarcir los perjuicios causados por la demora en el cumplimiento del plazo para restituir las sumas de dinero solicitadas.

Que el artículo 855 del E.T. establece un plazo de 30 días para efectuar las devoluciones a partir del cual empieza a correr la mora en contra de la Administración y termina con el pago efectivo del saldo a favor. Que, en el presente caso, según lo informado por el propio demandante, la DIAN hizo efectiva la devolución el 9 de septiembre de 2008, es decir, dentro del término establecido y que, por consiguiente, no se causaron intereses de mora.

Por último, con fundamento en lo señalado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia del 23 de julio de 2009, expediente 16785, según la cual, el pago indebido de tributos genera una desvalorización monetaria que debe ser resarcida con la respectiva actualización, dijo que teniendo en cuenta que el demandante solicitó el reconocimiento de intereses legales, causados desde la fecha del pago de la segunda cuota del impuesto al patrimonio –23 de septiembre de 2004– hasta el 18 de junio de 2008, fecha de ejecutoria de la sentencia que reconoció el régimen de estabilidad tributaria, se causaron los intereses previstos en el artículo 1617 del Código Civil.

En consecuencia, el Tribunal calculó intereses legales por la segunda cuota del impuesto al patrimonio en \$128.547.283 así:

Base de liquidación	Tasa de interés anual	Tasa de interés diaria	Días	Valor de intereses
\$565.043.000	6%	0,016667%	1.365	\$128.547.283

D. LOS RECURSOS DE APELACIÓN

a) Recurso de apelación de la DIAN

Contra la decisión de anular la orden de compensación parcial. En cuanto a la orden que dictaron las sentencias en el sentido de anular la orden de compensar parcialmente la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio con los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto de renta de los años 2001 a 2007, la DIAN alegó lo siguiente:

Que la sentencia del 7 de abril de 2008, que profirió el Consejo de Estado, y que anuló la Resolución 2805 de 2005 tiene efectos *ex tunc*.

Que, en virtud de esos efectos, la DIAN debía devolver el impuesto al patrimonio y, correlativamente, el Banco Colpatria estaba obligado a pagar el incremento del impuesto sobre la renta, conforme lo exigía el artículo 240-1 del E.T.

Que, así mismo, el mayor saldo a pagar como incremento del impuesto sobre la renta debía ser cubierto por el demandante con los correspondientes intereses moratorios, liquidados desde la fecha del vencimiento de cada cuota, hasta el momento en que se entendió configurado el pago de lo no debido.

Que de esa forma lo dispone el artículo 812 del E.T. cuando señala que el pago inoportuno de los impuestos, anticipos y retenciones causa intereses moratorios de conformidad con lo establecido en los artículos 634 y 635 del E.T.

Señaló que según lo previsto en el artículo 804 del E.T., los pagos que se efectúen por cualquier concepto deben atribuirse al periodo del impuesto que se indique, imputando, proporcionalmente, a las sanciones, los intereses, los anticipos o las retenciones que conformen la obligación total del pago.

Por esa razón, para la DIAN, el pago hecho por el demandante el 4 de julio de 2008 como incremento del impuesto sobre la renta, al ser imputado como lo establece el artículo 804 del E.T., arrojó un saldo pendiente por pagar por el impuesto al patrimonio, que generó intereses a cargo del demandante desde el vencimiento del plazo previsto para el pago de cada cuota de los dos puntos porcentuales adicionales de renta hasta la fecha en la que se hizo el pago efectivo.

Sostuvo que, además, cuando se solicita la devolución de un saldo a favor se deben compensar las sumas pedidas en devolución con las sumas debidas por el contribuyente, en aplicación del parágrafo del artículo 816 del E.T., como quiera que la Administración no puede disponer libremente de las sumas solicitadas. Que, así mismo, el artículo 861, ibídem, dispone que la devolución de saldos a favor debe efectuarse una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido.

Sobre este punto, concluyó que no era legítimo sostener que la Administración debía aplicar los artículos 1714 al 1716 del Código Civil, pues para el caso particular la norma procedente era el Decreto 1000 de 1997 que regula de manera particular la devolución de impuestos.

Contra la decisión de condenar a pagar los intereses legales, la DIAN dijo que en materia de devoluciones rigen las normas especiales del Estatuto Tributario y

que, por consiguiente, no era procedente aplicar disposiciones generales como el artículo 1617 del Código Civil.

Sostuvo que una sentencia en la que se resuelve una acción de nulidad y restablecimiento de derecho como la instaurada por el Banco Colpatria no es procede condenar a la entidad demanda a reconocer intereses legales sobre los pagos devueltos.

Que, de igual forma, el fallo era ultrapetita porque no era válido liquidar intereses que no fueron debatidos ni solicitados por el demandante. Que así, si se observaban las pretensiones de la demanda se advertía que únicamente se reclamaron intereses corrientes y los moratorios, más no los legales.

Explicó que no se generaron los intereses solicitados por el demandante porque la sentencia del 7 de abril de 2008 del Consejo de Estado, que reconoció el régimen de estabilidad tributaria, no los ordenó, y porque los artículos 863 y 864 del E.T. no eran aplicables al caso, en la medida en que la devolución fue efectuada oportunamente por la Administración.

Agregó que las sumas solicitadas en devolución por el demandante eran pagos en exceso o de lo no debido, regulados por el Decreto 1000 de 1997. Que, en el presente caso no había lugar al pago de intereses porque no se discutió el saldo a devolver conforme lo establece el artículo 863 del E.T.

Insistió en que no era procedente aplicar el artículo 177 del C.C.A., referido a las condenas contra las entidades públicas, y mucho menos el artículo 1716 del Código Civil porque se debían aplicar las normas especiales establecidas en el Estatuto Tributario.

Por último, dijo que si en gracia de discusión se confirma la sentencia del Tribunal, debía corregirse la liquidación de los intereses legales liquidados para la segunda cuota del impuesto al patrimonio en razón a que se incurrió en un yerro consistente en calcular \$2.113.100 por encima del valor que correspondía.

b) El recurso de apelación del Banco Colpatria

Contra la decisión de no reconocer intereses corrientes y moratorios. Dijo que como consecuencia del reconocimiento del régimen de estabilidad tributaria a su favor, sobre el importe de la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio del año 2004, que no fue devuelto, debían reconocerse intereses corrientes y moratorios.

Señaló que la DIAN realizó una compensación a la que no había lugar. Que esa actuación implicó un rechazo tácito de la solicitud de devolución presentada y que, precisamente, esa negativa constituía el fundamento para el reconocimiento de intereses corrientes.

Alegó que en la Resoluciones 608 1197 y 608 1198 del 8 de septiembre de 2008 se llevó a cabo una compensación improcedente porque el demandante no adeudaba intereses moratorios sobre los dos puntos porcentuales en los que debía incrementarse el impuesto sobre la renta de los años 2001 a 2007 conforme lo exigía el artículo 240-1 del E.T., en tanto que los pagos correspondientes se efectuaron en los plazos establecidos por el Gobierno.

Que el hecho de que en el referido acto administrativo se hubiera efectuado una compensación implicó que la Administración rechazaba parcialmente la devolución del pago de lo no debido. Que, por tanto, debían reconocerse intereses corrientes conforme lo establece el artículo 863 del E.T. en la medida en que la suma compensada era un valor discutido.

Agregó que el Tribunal avaló la actuación de la Administración en aplicación de lo establecido en el artículo 816 del E.T., norma que si bien faculta a la DIAN para efectuar compensaciones, supedita esa prerrogativa a que existan obligaciones a cargo del solicitante y que esta exigencia no se cumplió en su caso porque solo estuvo obligado a incrementar el impuesto sobre la renta en dos puntos porcentuales desde el 7 de abril de 2008, cuando se le reconoció el régimen de estabilidad tributaria al Banco Colpatria.

Que de igual modo, el artículo 861 del E.T. prevé la compensación previa a la devolución cuando existan deudas y obligaciones de plazo vencidas, pero que esa situación tampoco se cumple en el presente caso, como lo explicó previamente.

El demandante sostuvo que la compensación que efectuó la DIAN no cumplía las condiciones establecidas en el artículo 1716 del Código Civil porque el

demandante y la Administración no eran recíprocamente deudor y acreedor, pues el Banco Colpatria no adeudaba ninguna obligación.

Manifestó que las sumas compensadas representaban un rechazo tácito de la solicitud de devolución y al ser objeto de discusión en la vía gubernativa, a partir de la notificación de las Resoluciones 608 1197 y 608 1198 del 8 de septiembre de 2008 comenzó a correr el término para calcular los intereses corrientes hasta tanto quede en firme la sentencia que confirme el pago de lo no debido a favor del Banco Colpatria.

De otra parte, el demandante dijo que los intereses legales reconocidos por el Tribunal no compensaban el perjuicio que le ocasionó la Administración al privarlo de poder disponer de una suma indebidamente recaudada.

Sostuvo que según la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, el pago indebido de un tributo ocasiona una desvalorización monetaria que necesariamente debe ser resarcida con la correspondiente actualización, la cual debe aplicarse conforme a la presunción del artículo 1617 del Código Civil.

Que, sin embargo, dadas las circunstancias que originaron el pago de lo no debido, los intereses causados desde el día en que el demandante se vio obligado a sufragar el impuesto al patrimonio no podían ser únicamente los legales, en tanto que éstos solo reconocían la desvalorización del dinero, pero que no resarcía el perjuicio ocasionado por la privación de los recursos.

Señaló que la segunda cuota del impuesto al patrimonio del año 2004, reconocida como pago de lo no debido, daba lugar al pago de intereses resarcitorios porque solo de esa manera se podía restablecer el derecho del demandante, pues dejó de percibir rendimientos sobre unos recursos que estaba en poder de la DIAN.

Que a pesar de que en materia tributaria no existe una regulación para los intereses que deja de percibir el contribuyente cuando ha trasladado una suma de dinero al erario, era necesario que para los efectos de las devoluciones se diera aplicación a los principios de justicia y equidad.

El demandante agregó que si bien para efectos fiscales había una regulación sobre los intereses que se generan en las devoluciones, esta se circunscribe a los

eventos en los que el contribuyente presenta una solicitud de devolución ante el supuesto de declaraciones presentadas con un pago indebido o en exceso.

Que, sin embargo, no existe una reglamentación para cuando el contribuyente se constituye en acreedor de la Administración por una actuación ilegal imputable a ésta y que, en consecuencia, ante este supuesto, se deberían aplicar las normas previstas en el Título III del Libro V del Estatuto Tributario relacionadas con las sanciones, de las que se desprende que quien esté en mora debe pagar intereses corrientes y moratorios y que solo de esa manera se da cumplimiento a los principios de justicia y equidad.

Agregó que si no había lugar al reconocimiento de intereses corrientes y moratorios, además de los intereses legales ordenados por el Tribunal, debía reconocerse la actualización monetaria sobre el capital a devolver para así garantizar que se mantenga el poder adquisitivo de la moneda, pues se menoscabó desde el momento en que nació la obligación hasta el pago efectivo.

Señaló que la actualización del capital no se contrapone al reconocimiento de los intereses legales porque estos hacen parte de la compensación que se debe reconocer por la privación del uso del capital, es decir que no reconocen el componente inflacionario.

E. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

a) De la parte demandante

El Banco Colpatria reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación para sustentar que sobre el pago de lo no debido efectuado como primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio del año 2004 y por la suma indebidamente compensada por la Administración se debían reconocer intereses corrientes.

Agregó que si no había lugar al reconocimiento de los intereses corrientes, la devolución debía efectuarse junto con intereses legales más la actualización monetaria del capital, en aras de preservar la equivalencia del valor del dinero. Señaló que la actualización de capital no se opone al reconocimiento de intereses

legales porque estos últimos no incluyen el componente inflacionario o la actualización monetaria.

b) De la U.A.E. DIAN [parte demandada]

La DIAN reiteró que no era procedente condenar al Estado al pago de los intereses previstos en el artículo 1617 del Código Civil porque en materia tributaria existía una norma que regulaba de manera especial su reconocimiento y que, en el caso del demandante, no se cumplieron los requisitos establecidos en el Estatuto Tributario para que se causaran intereses.

De otra parte, señaló que el régimen de estabilidad tributaria generó obligaciones recíprocas para la Administración y para el demandante. Que, en consecuencia, este estaba obligado a pagar un incremento del impuesto sobre la renta en dos puntos porcentuales juntos con los intereses correspondientes.

F. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** conceptuó que, en atención a que el régimen de estabilidad tributaria fue declarado por el Consejo de Estado en el año 2008, la DIAN no podía compensar el impuesto al patrimonio con el incremento del impuesto sobre la renta porque fue la propia Administración la que desconoció el derecho al régimen de estabilidad tributaria.

Sostuvo que los intereses moratorios regulados en el artículo 634 del E.T. constituyen una sanción para los contribuyentes que no paguen en tiempo las obligaciones tributarias, de tal manera que esa disposición no era aplicable para cuando es la Administración la que debe efectuar devoluciones por pago de lo no debido.

Que el artículo 850 del E.T. establece que la DIAN debe devolver los pagos en exceso o de lo no debido con sujeción al procedimiento aplicable a las devoluciones de saldos a favor. Que el Decreto 1000 de 1997 regula el procedimiento de las devoluciones y que el artículo 851 del E.T. señala los plazos en las que éstas se deben efectuar.

Que, por último, el artículo 863 del E.T. autoriza pagar intereses corrientes cuando se presenta solicitud de devolución y el saldo a favor está en discusión, entre la notificación del requerimiento especial o del acto que niega la devolución hasta el acto o providencia que la confirma. Que, a su turno, los moratorios se causan desde el vencimiento del término para devolver, que es de 30 días, hasta el pago efectivo.

Señaló que el Consejo de Estado ha establecido que es un derecho de quien paga lo que no debe repetir lo pagado y una obligación de quien debe restituirlo con los intereses legales, porque esos son los frutos civiles y de capital.

Que, por consiguiente, no era procedente el reconocimiento de los intereses corrientes solicitados por el demandante y que tampoco era de recibo el argumento de la Administración según el cual no eran aplicables las normas del Código Civil.

G. TRÁMITE PROCESAL EN LA SEGUNDA INSTANCIA

Mediante autos del 6 de agosto y 19 de noviembre de 2015, se ordenó la acumulación de los expediente 250002327000200900275 01 (18962) y 250002327000200900233 01 (19045) al expediente 2500023270002009000235 01 (18551).

III. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes contra las sentencias del 22 de julio del 2010 [Expediente 18551], del 22 de junio de 2011 [Expediente 18962] y del 21 de julio de 2011 [Expediente 19045] dictadas por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, la Sala decide, sin limitación⁵, sobre la nulidad de los siguientes actos administrativos:

Expediente 19045

⁵ De conformidad con el artículo 357 del C.P.C. cuando ambas partes hayan apelado o la que no apeló hubiere adherido al recurso, el superior resolverá sin limitaciones.

- Resolución 608 1197 del 8 de septiembre de 2008, mediante la que la DIAN i) reconoció a favor del Banco Colpatria la suma \$565.044.000, correspondiente a la primera cuota del impuesto al patrimonio; ii) compensó \$565.004.000 por concepto del impuesto de renta de los años 2001 a 2005 en y iii) devolvió \$40.000, correspondiente a la diferencia de las dos cifras anteriormente referidas.
- Resolución 0684 1012 de 30 de junio de 2009, mediante la que la DIAN, en reconsideración, confirmó la Resolución 608 1197 del 8 de septiembre de 2008.

Expediente 18551:

- Resolución 608 1198 del 8 de septiembre de 2008, mediante la que la DIAN i) reconoció a favor del Banco Colpatria la suma \$565.043.000, correspondiente a la segunda cuota del impuesto al patrimonio; ii) compensó \$439.783.000 por concepto del impuesto de renta de los años 2005 a 2007 en y iii) devolvió \$125.260.000, correspondiente a la diferencia de las dos cifras anteriormente referidas.
- Resolución 0684 1013 de 30 de junio de 2009, mediante la que la DIAN, en reconsideración, confirmó la Resolución 608 1198 del 8 de septiembre de 2008.
- Resolución 630 0008 del 3 de octubre de 2008, mediante la que la DIAN rechazó la solicitud de intereses presentada por el Banco Colpatria sobre segunda cuota del impuesto al patrimonio del año gravable 2004 (\$565.043.000).
- Resolución 684 016 de 30 de julio de 2009, mediante la que la DIAN, en reconsideración, confirmó la Resolución 630 0008 del 3 de octubre de 2008.

Expediente 18962:

- Resolución 630-0015 de 13 de noviembre de 2008, mediante la que la DIAN rechazó la solicitud de intereses presentada por el Banco Colpatria sobre primera cuota del impuesto al patrimonio del año 2004 (\$565.044.000).

- Resolución 684-0015 de 30 de julio de 2009, que, en reconsideración, confirmó la Resolución 630-0015 de 13 de noviembre de 2008.

A. PROBLEMAS JURÍDICOS

Conforme con los alegatos de las partes, la Sala debe resolver los siguientes problemas jurídicos.

Primer problema jurídico: ¿En qué condiciones debió pagar el Banco Colpatria los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto de renta que exigía la ley para tener derecho a la estabilidad tributaria, y en qué condiciones debió devolver la DIAN los impuestos creados y causados en el período de vigencia del régimen de estabilidad tributaria, y pagados por el Banco Colpatria?

Segundo problema jurídico: ¿Es procedente que la DIAN compense el capital debido por el contribuyente por concepto de la tarifa especial del impuesto de renta del régimen de estabilidad tributaria con las sumas que la DIAN le debe a ese contribuyente en virtud del cumplimiento de la sentencia que reconoce a su favor el derecho al régimen de estabilidad tributaria y, por ende a la devolución de ciertos impuestos?

Tercer problema jurídico: ¿Es procedente que los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes en relación con deudas vencidas a su cargo se sometan a las reglas de la prelación en la imputación del pago?

1. Primer problema jurídico

En virtud de los efectos de la sentencia del 7 de abril de 2008, proferida por el Consejo de Estado, que anuló la Resolución 2805 de 2005 y declaró, a título de restablecimiento del derecho, que el Banco Colpatria se encontraba cobijado por el régimen de estabilidad tributaria por el término de 10 años contados a partir del año gravable 2001, la Sala debe resolver el siguiente cuestionamiento:

¿En qué condiciones debió pagar el Banco Colpatria los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto de renta que exigía la ley para tener derecho a la estabilidad tributaria, y en qué condiciones debió devolver la

DIAN los impuestos creados y causados en el período de vigencia del régimen de estabilidad tributaria, y pagados por el Banco Colpatria?

El Banco Colpatria es de la tesis de que su deber era pagar los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto de renta que exigía la ley para tener derecho a la estabilidad tributaria, inmediatamente quedó ejecutoriada la sentencia del 7 de abril de 2008, que dictó la Sala Especial Transitoria de Decisión 4C del Consejo de Estado⁶, pero sin el reconocimiento de intereses moratorios a favor de la DIAN.

Que, a su vez, la DIAN asumió el deber de devolver los impuestos creados y causados en el período de vigencia del régimen de estabilidad tributaria, y pagados por el Banco Colpatria, con el reconocimiento de intereses corrientes a su favor, a partir de la fecha en que se hizo el pago de la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio por el año gravable 2004 hasta la ejecutoria de la sentencia del 7 de abril de 2008, y, los intereses moratorios a partir de la ejecutoria de esa sentencia (18 de junio de 2008) hasta el 15 y 9 de septiembre de 2008, fechas en que se habrían notificado, respectivamente, las Resoluciones 608 1197 y 608 1198 del 8 de septiembre de 2008, que ordenaron la devolución parcial del impuesto al patrimonio [primera y segunda cuota del año 2004].

La DIAN, de su parte, es de la tesis de que el Banco Colpatria debió pagar los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto sobre la renta [en este caso por los años 2001 a 2007], que la ley exige para tener derecho a la estabilidad tributaria; pago que debió hacerse inmediatamente quedó ejecutoriada la sentencia del 7 de abril de 2008 junto con los intereses moratorios correspondientes liquidados desde la fecha en que debió pagarse el impuesto de renta de los años 2001 a 2007 hasta que se hizo efectivamente el pago. Que, a su vez, la DIAN asumió el deber de devolver los impuestos creados y causados en el período de vigencia del régimen de estabilidad tributaria, y pagados por el Banco Colpatria, pero sin el reconocimiento de ningún tipo de interés legal, corriente o moratorio.

En las sentencias apeladas se consideró que el Banco Colpatria debió pagar los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto de renta que exigía la ley para tener derecho a la estabilidad tributaria, inmediatamente quedó ejecutoriada la

⁶ En adelante, sentencia del 7 de abril de 2008.

sentencia del 7 de abril de 2008, sin el reconocimiento de intereses moratorios a favor de la DIAN.

Que, a su vez, la DIAN asumió el deber de devolver los impuestos creados y causados en el período de vigencia del régimen de estabilidad tributaria, y pagados por el Banco Colpatria, con el reconocimiento de intereses legales liquidados desde la fecha en que el Banco Colpatria pagó la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio por el año 2004 (28 de mayo y 23 de septiembre de 2004, respectivamente) hasta la fecha de ejecutoria de la Sentencia del 7 de abril de 2008, esto es, el 18 de junio de 2008. Esta decisión se tomó con fundamento en la sentencia del 23 de julio de 2009, que profirió esta Sección (Expediente 16785. C.P. Dr. William Giraldo Giraldo).

La Sala considera que la DIAN debió devolver el impuesto al patrimonio del año 2004 y reconocer indexación desde la fecha en que se pagó ese impuesto hasta la fecha efectiva de la devolución. Los intereses moratorios a cargo de la DIAN se causaron a partir del vencimiento de los 30 días siguientes a la ejecutoria de la sentencia del 7 de abril de 2008 hasta la devolución efectiva del impuesto al patrimonio.

El Banco Colpatria asumió, a su vez, la obligación de pagar los dos puntos porcentuales adicionales de renta debidamente indexados desde la fecha en que se debió pagar ese impuesto hasta la fecha efectiva del pago. Los intereses moratorios a cargo del Banco Colpatria no se causaron porque pagó el mayor impuesto dentro de los 30 días siguientes a la ejecutoria de la sentencia del 7 de abril de 2008, como se explicará mas adelante.

Para llegar a las anteriores conclusiones, la Sala decidió resolver el caso concreto a partir del análisis de los siguientes aspectos:

- a) El Régimen de Estabilidad Tributaria
- b) El precedente judicial de la Sección Cuarta del Consejo de Estado sobre el régimen de estabilidad tributaria y las condiciones en que se ha restablecido el derecho.

- (1) Sentencias del 19 de julio y 9 de agosto de 2002 [expedientes 12041 y 12050]
- (2) Sentencia del 26 de enero de 2009. Expediente 16393
- (3) Sentencia del 5 de febrero de 2009. Expediente 15993
- (4) Sentencia del 9 de julio de 2009. Expediente 15923. (Sentencia en que se fundamentó el a quo)
- (5) Sentencia del 23 de julio de 2009. Expediente 16785
- (6) Conclusiones

c) Los efectos de las sentencias de nulidad y restablecimiento del derecho que declaran el derecho al régimen de estabilidad tributaria. De manera particular se analizarán los siguientes aspectos:

- (1) Generalidades sobre el restablecimiento del derecho;
- (2) El restablecimiento del derecho en materia tributaria y
- (3) Del restablecimiento del derecho en las sentencias que declararon la existencia del régimen de estabilidad tributaria a favor de contribuyentes. Y en este acápite, se analizará lo siguiente:
 - (a) La naturaleza de las sentencias que declaran la existencia del régimen de estabilidad tributaria a favor de los contribuyentes.
 - (b) Condiciones de pago de los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto de renta
 - (c) Condiciones de devolución del impuesto al patrimonio por la vigencia 2004

a) El régimen especial de estabilidad tributaria

El artículo 169 de la Ley 223 de 1995 adicionó al Estatuto Tributario el artículo 240-1, y reguló el régimen de estabilidad tributaria en los siguientes términos:

ARTÍCULO 240-1 RÉGIMEN ESPECIAL DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA.

Créase el régimen especial de estabilidad tributaria aplicable a los contribuyentes personas jurídicas que opten por acogerse a él. La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios del régimen especial de estabilidad, será superior en dos puntos porcentuales (2%), a la tarifa del impuesto de renta y complementarios general vigente al momento de la suscripción del contrato individual respectivo.

La estabilidad tributaria se otorgará en cada caso mediante la suscripción de un contrato con el Estado y durará hasta por el término de diez (10) años. Cualquier tributo o contribución del orden nacional que se estableciera con posterioridad a la suscripción del contrato y durante la vigencia del mismo, o cualquier incremento a las tarifas del impuesto de renta y complementarios, por encima de las tarifas pactadas, que se decretare durante tal lapso, no le será aplicable a los contribuyentes sometidos a este régimen especial.

Cuando en el lapso de duración del contrato se reduzca la tarifa del impuesto de renta y complementarios, la tarifa aplicable al contribuyente sometido al régimen de estabilidad tributaria, será igual la nueva tarifa aumentada en los dos puntos porcentuales.

Los contribuyentes podrán renunciar por una vez al régimen especial de estabilidad antes señalado y acogerse al régimen general, perdiendo la posibilidad de someterse nuevamente al régimen especial.

Las solicitudes que formulen los contribuyentes para acogerse al régimen especial de estabilidad tributaria, deberán presentarse ante el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales o su delegado, quien suscribirá el contrato respectivo, dentro de los 2 meses siguientes a la formulación de la solicitud. Si el contrato no se suscribiere en este lapso, la solicitud se entenderá resuelta a favor del contribuyente, el cual quedará cobijado por el régimen especial de estabilidad tributaria.

Los contratos que se celebren en virtud del presente artículo deben referirse a ejercicios gravables completos.

Como se puede apreciar, el régimen especial de estabilidad tributaria procedía a favor de personas jurídicas, exclusivamente. El régimen iniciaba con la suscripción del denominado «contrato de estabilidad tributaria» o cuando se configuraba el silencio administrativo positivo a favor del contribuyente. Ese silencio positivo tenía ocurrencia cuando la DIAN omitía suscribir el contrato de estabilidad tributaria dentro de los dos meses siguientes a la formulación de la solicitud de acogimiento al régimen.

En virtud del régimen especial de estabilidad tributaria, el contribuyente se comprometía a pagar una tarifa especial del impuesto sobre la renta que equivalía a la tarifa del impuesto de renta y complementarios general vigente al momento de la suscripción del contrato individual respectivo incrementada en dos puntos porcentuales (2 %).

Recíprocamente, el contribuyente adquiriría el derecho de no pagar cualquier tributo o contribución del orden nacional que se estableciera con posterioridad a la suscripción del contrato y durante la vigencia del mismo, o cualquier incremento a las tarifas del impuesto de renta y complementarios, por encima de las tarifas pactadas, que se decretare durante el lapso de vigencia del régimen.

El plazo de duración del régimen especial de estabilidad tributaria era de 10 años. Sobre el particular se suscitaron controversias que fueron resueltas en la instancia judicial.

En el acápite siguiente la Sala se refiere a esos precedentes judiciales.

b) Del precedente judicial de la Sección Cuarta del Consejo de Estado referido al régimen de estabilidad tributaria y las condiciones requeridas para restablecer el derecho a gozar de ese régimen.

Revisado el precedente judicial de la Sección Cuarta del Consejo de Estado sobre casos análogos al ahora analizado, se advierte que las decisiones que a la fecha se han adoptado han variado dependiendo de las circunstancias fácticas de cada caso concreto.

En efecto, la Sala advierte que, por ejemplo, los demandantes propusieron diferentes pretensiones a efectos de lograr, en unos casos, el reconocimiento del régimen de estabilidad tributaria, y, en otros, el reconocimiento de ese régimen y la devolución de los impuestos creados, causados y pagados en vigencia del régimen de estabilidad tributaria, o sólo la devolución de tales impuestos en cumplimiento de sentencia previa declarativa del derecho al régimen de estabilidad tributaria, o solo el reconocimiento de intereses respecto de sumas ya devueltas en cumplimiento de sentencia previa.

La Sala considera que, en general, es pertinente tener en cuenta el precedente judicial, a efectos de adoptar una posición unificada al momento de decidir los casos de devolución de impuestos creados, causados y pagados en vigencia del régimen de estabilidad tributaria. Sin embargo, ahora, circunscribirá el análisis a aquellas sentencias en que se discutió sobre el reconocimiento de intereses y la

procedencia de la compensación, pues esos son los aspectos que se discuten en la presente litis.

(1) Sentencias del 19 de julio y 9 de agosto de 2002. [Expedientes 12041 y 12050]

Se empieza por aludir a las sentencias del 19 de julio y 9 de agosto de 2002, por cuanto, en estas sentencias, los demandantes pretendieron, además del reconocimiento del régimen de estabilidad tributaria, la devolución del gravamen a los movimientos financieros causado durante el régimen de estabilidad tributaria, y pagado por el demandante.

En estas sentencias, la Sección Cuarta del Consejo de Estado precisó lo siguiente:

En cuanto a las pretensiones de la demandante en el sentido que se declare, por un lado, que no está obligada a pagar el Gravamen a los Movimientos Financieros establecido en la Ley 633 de 2000 y por otro que se ordene la devolución de las sumas pagadas a partir del 1º de enero de 2001 por ese concepto, la Sala observa lo siguiente:

*El citado artículo 240-1 al crear el Régimen de Estabilidad Tributaria, lo desarrolló con fundamento en que cualquier tributo o contribución del orden nacional **que se estableciere con posterioridad a la suscripción del contrato** y durante la vigencia del mismo, o cualquier incremento a las tarifas del impuesto de renta y complementario, por encima de las pactadas, que se decreten durante tal lapso, no les será aplicable a los contribuyentes que se sometan a aquél, por lo que es claro que los beneficios legales tienen como punto de partida el hecho de la suscripción y como quiera que en sub-lite ésta no se presentó debido al vencimiento del término para ello y a la configuración del silencio administrativo positivo, ha de entenderse que el punto de referencia es el 17 de septiembre de 2000, vale decir dos meses después de radicada la petición (17 – VII – 00), fecha límite en que debió suscribirse el “contrato”, pues en esta sentencia se reconoce la operancia del aludido silencio.*

*Ahora bien, 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 1º 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 y por ende proceden tanto la exclusión del gravamen como la devolución solicitada **junto con los intereses a que haya lugar** desde la fecha de vigencia de la Ley que lo estableció, **previa compensación (art. 861 E.T.)**, pues al quedar cobijado por el anotado régimen, este impuesto no puede aplicarse a este contribuyente. (cursiva y negrilla fuera de texto)*

Como se puede apreciar, en estas sentencias el Consejo de Estado reconoció la devolución del GMF junto con los intereses a *que haya lugar*, y, además precisó que la devolución debía hacerse previa compensación.

Posteriormente, en el año 2009, la Sección Cuarta profirió varias sentencias que, en su orden se comentan:

**(2) Sentencia del 26 de enero de 2009.
Expediente 16393.**

Conforme se narra en los antecedentes del expediente 16393, la Sección Cuarta del Consejo de Estado analizó la demanda de nulidad de los actos administrativos mediante los que la DIAN ordenó la devolución del GMF al Banco Granahorrar, pero sin el reconocimiento del pago de intereses. Al acto administrativo demandado le precedió una sentencia previa del Consejo de Estado que declaró que el Banco Granahorrar era beneficiario del régimen de estabilidad tributaria. Las pretensiones de la demanda se circunscribieron a la nulidad de los actos que negaron el reconocimiento de los intereses.

En esa oportunidad, la Sala consideró:

2. Reconocimiento y pago de intereses corrientes y moratorios
(...)

El punto que se discute es si en el presente caso deben reconocerse intereses sobre las sumas que se deben devolver y las que se devolvieron como consecuencia del fallo de nulidad y restablecimiento del derecho de 29 de agosto de 2002. Para el efecto debe determinarse si debe darse aplicación al artículo 863 del Estatuto Tributario que establece los intereses a favor del contribuyente, o si debe hacerse conforme al artículo 177 del Código Contencioso Administrativo que se refiere a la efectividad de condenas contra entidades públicas.

Lo primero que advierte la Sala es que la sentencia cuyo cumplimiento se estudia es una sentencia declarativa en cuanto estableció que el Banco estaba cobijado por el contrato de estabilidad tributaria que regulaba el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, que bajo esa realidad no estaba sometido a gravámenes nacionales que se crearan con posterioridad a la suscripción del contrato y durante el período de vigencia de la estabilidad, como ocurrió con el Gravamen a los Movimientos Financieros. Como se acreditó en ese proceso que el Banco pagó el GMF correspondiente a sus transacciones financieras, debía procederse a su devolución como consecuencia de las declaraciones anteriores.

En efecto, el Fallo reconoció la no obligación de pagar el Gravamen a los Movimientos Financieros, lo cual permitió que la sociedad demandante solicitara la devolución del pago de lo no debido, porque se realizaron abonos a este tributo sin que existiera causa legal para hacer exigible su cumplimiento⁷.

⁷ Artículo 21 del Decreto 1000 de 1997.

Como se mencionó, la sentencia no impuso a la Administración el deber de pagar o devolver una suma líquida de dinero oficiosamente o en los términos en que debiera hacerlo si se tratara de una sentencia de condena. Por tanto, no es aplicable al caso concreto el artículo 177 del Código Contencioso Administrativo, el cual regula la manera de hacer efectivas las **condenas** contra entidades públicas.

Lo anterior se justifica en la forma de recaudo del GMF, que impide que la entidad demandada tenga certeza del monto pagado, pues este impuesto ingresa al Estado a través de la retención en la fuente que deben practicar las instituciones financieras y las demás entidades señaladas por la Ley, pero no se cancela directamente al fisco, por lo que se exigen comprobaciones especiales que obligan a iniciar un nuevo trámite. En ese entendido, la sociedad tramitó y obtuvo la devolución de lo pagado indebidamente por GMF.

La Sentencia señaló que podría solicitarse la devolución de lo pagado, “más los intereses a que haya lugar, previa compensación”. Para la Sala, el alcance de esta expresión es que si por disposición legal deben cancelarse intereses corrientes o moratorios, estos también deben ser reconocidos, pero es evidente, que si la Ley o alguna disposición contractual no prevé el deber de cancelar intereses, no habrá lugar a ellos, pues la sentencia no podía declarar la existencia de derechos u obligaciones que no tengan un sustento jurídico. (Negrilla fuera de texto).

Por ello no fue acertado el Tribunal cuando concluyó que la providencia había ordenado que, en todo caso, se reconocieran y pagaran intereses, pues si no se dan las razones establecidas en la ley para ello, tampoco es posible su reconocimiento.

Además, la sentencia dispuso la devolución, pero advirtió que fuera “previa compensación”, lo cual evidencia la necesidad de un procedimiento administrativo en el cual se establezcan las sumas a compensar en caso de que existan deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente; procedimiento que debe darse a través de una solicitud de devolución [artículos 850 y 861 del Estatuto Tributario]⁸. (Negrilla fuera de texto)

Como ha señalado la Sala⁹, el procedimiento para solicitar y tramitar las devoluciones de los pagos de lo no debido es el mismo consagrado para los saldos a favor reflejados en las declaraciones tributarias, por tanto se debe atender a lo dispuesto en los artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario y el Decreto 1000 de 1997. 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 el presente caso, la demandante solicitó la devolución del pago de lo no debido que efectuó por concepto de una obligación tributaria, como es el Gravamen a los Movimientos Financieros, por lo que las normas aplicables son las mismas que rigen la devolución de saldos a favor reflejados en las declaraciones tributarias, lo que implica presentar la solicitud con los requisitos establecidos en el Decreto 1000 de 1997, que la Administración inadmita la solicitud para subsanar deficiencias formales y a su vez que observe el plazo especial señalado en el artículo 855 del Estatuto Tributario “dentro de los treinta (30) días siguientes

⁸ El artículo 861 del Estatuto Tributario establece que en todos los casos, la devolución de saldos a favor podrá efectuarse una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente o responsable. En el mismo acto que ordene la devolución, se compensarán las deudas y obligaciones a cargo del contribuyente o responsable.

⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 28 de febrero de 2008, exp. 15924, M.P. Ligia López Díaz.

a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma”¹⁰.

Dentro de estas disposiciones, aplicables al caso concreto, está el artículo 863 del Estatuto Tributario 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, solo 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 debe ser aplicada al caso concreto, porque así lo dispone expresamente el artículo 850 del Estatuto Tributario, al que se hizo alusión, y adicionalmente porque es una norma de carácter especial y por tanto prevalece frente a las reglas generales consagradas en el Código Contencioso Administrativo o en el Código Civil en materia de intereses, como lo ha señalado esta Corporación¹¹. Al respecto, la Sala reitera lo manifestado al respecto en la Sentencia del 12 de junio de 2003, exp. 13262: (negrilla fuera de texto)

“En materia tributaria el legislador expidió normas contentivas de una regulación íntegra, de carácter especial, con la explícita finalidad de regular las relaciones obligacionales entre el Estado y los contribuyentes, que hace innecesario acudir a normas supletivas, o a otros regímenes como el civil o el comercial, o a los principios del derecho para dar una solución en equidad y justicia a las controversias que pudieran surgir entre el Estado y los contribuyentes ante la mora administrativa en el cumplimiento de las obligaciones pecuniarias relacionadas con devoluciones.”¹²

De acuerdo con el artículo 863 del Estatuto Tributario, transcrito, el reconocimiento de intereses corrientes se hará desde la fecha de la presentación de la solicitud de devolución¹³, hecha en debida forma y sólo cuando el saldo a favor queda en discusión a través de un requerimiento especial o mediante cualquier otro acto que niegue 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. Como se observa, en uno u otro caso se requiere que exista una solicitud de devolución del saldo a favor. No procede reconocimiento de intereses por saldos a cargo de la Administración tributaria que no hayan sido requeridos expresamente por el particular u ordenados por autoridad judicial.

En el presente caso, GRANAHORRAR solicitó la devolución del pago de lo no debido por el Gravamen a los Movimientos Financieros el 13 de marzo de 2003 por \$11.084.690.913, más los intereses. La Administración reconoció el 29 de abril

¹⁰ Consejo de Estado, Sección cuarta, Sentencia del 12 de junio de 2003, exp. 13262, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

¹¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 20 de febrero de 2008, exp. 16403, M.P. Héctor J. Romero Díaz.

¹² M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

¹³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de marzo de 2008, exp. 16047, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

de 2003 la suma de \$9.735.545.012 y rechazó la suma de \$1.349.145.901 por concepto de GMF más todos los intereses reclamados.

Para la Sala, la devolución de los valores señalados 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, por lo que sobre ellas no se causaron intereses corrientes ni moratorios. (Negrilla fuera de texto)

En relación con la suma de \$1.349.145.901 que estaba en discusión, conforme al artículo 863 del Estatuto Tributario, se deben causar intereses corrientes desde la fecha de notificación del acto que negó la devolución (Resolución 608-0340 de 29 de abril de 2003) hasta la fecha de notificación de la presente providencia que confirma su devolución; e intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver, es decir, del 29 de abril de 2003 (30 días después de la solicitud en debida forma) y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación. Para el efecto se aplicará la tasa prevista en el artículo 864 del Estatuto Tributario. (Negrilla fuera de texto)

En consecuencia, no se generaron intereses corrientes ni moratorios, sobre \$9.735.545.012, por lo que en ese aspecto se revocará la decisión del Tribunal y se negarán las pretensiones de la demanda porque se ajustó a derecho la actuación administrativa. En relación con los \$1.349.145.901 la Sala anulará parcialmente los actos demandados y se ordenará su devolución, suma sobre la cual, la Administración debe reconocer intereses corrientes y moratorios tal y como se señaló anteriormente.

(...)

Para la Sala, esta sentencia complementa el análisis hecho en las Sentencias del 19 de julio y 9 de agosto de 2002 [acápito (1)], pues precisó que cuando mediante sentencia se declara que el demandante tiene derecho al reconocimiento de los intereses “a que haya lugar” se debe entender que se refiere a los intereses que legalmente proceden. Y, conforme la sentencia analizada, los intereses que legalmente proceden son los corrientes y moratorios previstos en el artículo 863 E.T. en la medida en que se cumplan las condiciones previstas para su reconocimiento.

La sentencia analizada, esto es, la del 26 de enero de 2009, rechazó expresamente la posibilidad de que se apliquen las normas del Código Civil, del Código de Comercio y del C.C.A., para efectos de establecer los intereses a que haya lugar en el caso de devolución de sumas pagadas en exceso o de manera no debida a la DIAN.

Se destaca también que en esa sentencia se dijo que los intereses de mora se causan a partir del vencimiento del término de los 30 días hábiles que tiene la DIAN para decidir la solicitud de devolución. En este aspecto, la Sala advierte que,

mediante sentencia del 13 de julio de 2013 se precisó que no es procedente que los intereses corrientes se superpongan a los intereses moratorios y que, por lo tanto, debe entenderse que los intereses de mora sólo se causan a partir de la ejecutoria del acto administrativo o de la providencia que decide el derecho a la devolución¹⁴.

Por último, la sentencia analizada consideró que las sentencias que declaran el derecho a gozar del régimen de estabilidad tributaria son sentencias meramente declarativas. Que no son sentencias condenatorias si no ordenan la devolución de ciertas cantidades de dinero. De manera que, concluyó la Sala, el contribuyente debe, necesariamente, formular la solicitud de devolución.

**(3) Sentencia del 5 de febrero de 2009.
Expediente 15993¹⁵**

En la demanda del expediente 15993, el demandante pretendió, además del reconocimiento del régimen de estabilidad tributaria, que *«se recalculara el impuesto de renta de 2001, 2002 y años siguientes hasta la expedición del fallo, como si hubiese estado vigente el contrato de estabilidad tributaria y, por tanto, se estableciera lo que la sociedad pagó en exceso por impuesto de renta y complementarios por esas vigencias y se ordenara su devolución, previas las compensaciones a que hubiere lugar»*.

Sobre esa pretensión, la Sala dijo lo siguiente:

¹⁴ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., Trece (13) de junio de dos mil trece (2013). Radicación: 250002327000200800058 01. No. Interno:17973.Demandante: SEGUROS DE VIDA COLPATRIA S.A. Demandado: BOGOTÁ DISTRITO CAPITAL:

“ (...) el reconocimiento de los intereses moratorios depende, tanto del vencimiento del plazo para devolver, como de las circunstancias especiales que pueden ocurrir con ocasión de la petición de devolución, y, en todo caso, de que se tenga la certeza de que la obligación de devolver a cargo del Estado es exigible
(...)”

En ese mismo orden de ideas, no hay lugar a reconocer intereses moratorios derivados del pago de lo no debido a partir del momento en que se negó la devolución, y mucho menos de manera concurrente con los intereses legales del C.C. o corrientes del E.T., pues los intereses moratorios tienen un carácter eminentemente punitivo y resarcitorio, representan la indemnización de perjuicios por la mora, mora en la que no ha incurrido la entidad demandada pues, como se precisó, la obligación de devolución se tornará exigible sólo con la ejecutoria de esta sentencia.”

¹⁵ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ. Bogotá D.C., cinco (5) de febrero de dos mil nueve (2009).Radicación: 25000-23-27-000-2003-92261-01(15993).
Actor: INDUSTRIA COLOMBIANA DE CAFE S.A. - COLCAFE- S.A. Demandado: DIRECCION NACIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

Ahora bien, el Tribunal ordenó la devolución de los mayores valores pagados por impuesto de renta, sobretasa al impuesto de renta e impuesto al patrimonio, conforme al dictamen pericial practicado en primera instancia y aunque la prueba estableció que la sociedad canceló \$525.739.000 por Gravamen a los Movimientos Financieros, no hizo ningún pronunciamiento sobre el punto porque consideró que el actor no incluyó ninguna reclamación por este concepto dentro de las pretensiones de la demanda.

La demandante controvierte esta decisión porque del texto de la demanda se evidencia que sí solicitó la devolución de lo pagado indebidamente como consecuencia de que la DIAN no firmó el contrato de estabilidad tributaria conforme lo había solicitado la sociedad.

De acuerdo con lo anterior, se analizará el restablecimiento del derecho frente a las pretensiones de la demanda y frente al texto de la ley.

Del artículo 240-1 del Estatuto Tributario se desprende que una vez el contribuyente ingresa al régimen de estabilidad tributaria, la tarifa del impuesto de renta y complementarios se aumentará en el 2% de la general vigente al momento de suscribirse el “contrato” o de operar el silencio administrativo con efectos positivos y que no se aplicarán cualquier tributo o contribución del orden nacional que se estableciere con posterioridad al momento de ingresar al régimen o durante su vigencia, ni las tarifas superiores en el impuesto de renta y complementarios diferentes de las pactadas que se decretaren durante el mismo plazo.

Coherentemente con la anulación de la actuación administrativa el restablecimiento del derecho en el asunto sub judice consiste en declarar que COLCAFÉ S.A., pertenece al Régimen de Estabilidad Tributaria entre el 1º de enero de 2001 hasta el 31 de diciembre de 2010 en los términos del artículo 240-1 del Estatuto Tributario cuyo alcance se ha explicado en esta providencia, por tal razón, no se le aplica tributo o contribución del orden nacional que se establezca con posterioridad a su ingreso al régimen.

Como en sub-lite no se suscribió el contrato, se entiende que el 26 de diciembre de 2000, fecha en la que se configuró el silencio administrativo positivo, la sociedad ingresó al régimen especial de estabilidad tributaria.

Ahora bien, la Ley 633 de 2000 fue promulgada el 29 de diciembre de 2000 creó el Gravamen a los Movimientos Financieros a partir del 1º de enero de 2001, es decir, con posterioridad a la fecha en la cual se reconoce el ingreso de la demandante al Régimen de Estabilidad Tributaria, por tanto, procede su exclusión así como la devolución de lo pagado por tal concepto desde la fecha de vigencia de la Ley que lo estableció, previa compensación (art. 861 E.T.).

Aunque en la demanda no se solicitó expresamente el reconocimiento y la devolución de lo pagado por concepto del Gravamen a los Movimientos Financieros, sería un exceso de formalismo no hacer esta declaración, cuando del texto de la demanda y como consecuencia de la nulidad declarada surge este restablecimiento del derecho.

En efecto, en el capítulo de hechos y omisiones discute la demandante, que si la DIAN hubiere suscrito el contrato de estabilidad tributaria conforme lo había solicitado la sociedad, no se habría visto afectada por los gravámenes que se crearon posteriormente, como el de los movimientos financieros, por esta razón, considera la Sala que se debe hacer la devolución porque la demanda sí da lugar a tal declaración **y además surge automáticamente como restablecimiento del derecho, en virtud de la nulidad declarada por violación del artículo 240-1 del Estatuto Tributario.** (negrilla fuera de texto).

*Por la razón expuesta, no tiene razón la demandada cuando objetó por error grave el dictamen pericial fundamentado en que hubo un exceso en el encargo por parte del perito porque se pronunció frente al gravamen a los movimientos financieros sin que fuera tema de discusión ni tampoco pretensión de la demanda, pues, **considera la Sala, que tal pronunciamiento se debe precisamente a la necesidad de establecer qué situación habría afrontado la sociedad en el evento en que la DIAN hubiera firmado el contrato de estabilidad tributaria, lo cual es precisamente el restablecimiento del derecho generado por la ilegalidad del proceder administrativo.*** (negrilla fuera de texto).

Como está probado de acuerdo con el dictamen pericial y los anexos al mismo, que la sociedad canceló por GMF \$525.739.000, se ordenará su devolución previa modificación del numeral 4 de la sentencia apelada¹⁶.

Finalmente, en relación con el argumento de la demandada en los alegatos de conclusión, que cuestiona por qué si la sociedad no estaba amparada por el régimen de estabilidad tributaria y por tanto tributó sobre una tarifa menor, resulte una diferencia para devolver, cuando es sabido que si está en el régimen de estabilidad tributaria, su renta es superior como condición de no aplicársele ningún gravamen creado posteriormente.

Sobre el punto, la Sala precisa que los valores a devolver por concepto de impuesto de renta, son el impuesto de patrimonio establecido por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003, que se causó el 1 de enero de 2004 y fue cancelado por la sociedad [artículos 292 y siguientes del Estatuto Tributario]¹⁷ y la sobretasa al impuesto de renta creada por la Ley 788 de 2002 que adicionó el artículo 260-11 del Estatuto Tributario a partir de 2003 con un anticipo que debía pagarse el mismo año. Es decir, no se ordenó la devolución de impuesto de renta individualmente considerado; el dictamen hizo el cálculo conforme a los dos puntos porcentuales de la tarifa general de renta que debió pagar la sociedad y le restó lo pagado por los nuevos gravámenes, para establecer la diferencia a su favor.

*Por todo lo anterior, la Sala confirmará los numerales 1, 3 y 6 de la sentencia apelada; modificará el numeral segundo para precisar el término de la vigencia del régimen de estabilidad tributaria y revocará el numeral 5 que denegó las demás pretensiones de la demanda y en su lugar, modificará el numeral cuarto para reconocer y ordenar la devolución de **\$1.238.248.000** conforme al dictamen pericial según el cual:*

*La sociedad pagó por impuesto de renta a la tarifa del 35% por los años 2001, 2002 y 2003 **\$21.631.364.000** y conforme al régimen de estabilidad tributaria hubiera pagado por impuesto de renta a la tarifa del 37% por los mismos años gravables **\$22.867.441.000**, por lo que resulta una diferencia a favor de la DIAN de **\$1.236.077.000**.*

*Ahora bien, la sociedad pagó sin estar obligada a ello por sobretasa del impuesto de renta por los años 2003 y 2004 \$1.596.380.000, por impuesto de patrimonio de 2004 \$352.206.000 y por gravamen a los movimientos financieros durante 2001, 2002 y 2003 \$525.739.000, lo cual totaliza **\$2.474.325.000**, menos **\$1.236.077.000**, resulta una diferencia a favor de la sociedad de **\$1.238.248.000** cuya devolución se ordenará, como se expuso.*

Fíjese que en el caso citado, la Sala analizó las condiciones en que se debían restablecer las situaciones jurídicas tanto del demandante como de la DIAN en virtud de la declaratoria de existencia del régimen de estabilidad tributaria.

¹⁶ Folios 99 y ss. c.ppal. y cuaderno de anexos.

¹⁷ Folios 14 y 15 c. anexos.

Por eso, la Sala ordenó la devolución del GMF sin necesidad de que mediara una petición previa ante la administración de devolución y sin necesidad de que la sentencia que declaró el régimen de estabilidad tributaria hubiera condenado a la DIAN a devolver ese impuesto. Correlativamente, la sentencia tuvo en cuenta que el demandante debía haber pagado la tarifa especial del impuesto de renta prevista para el régimen de estabilidad tributaria. Por eso, para determinar el restablecimiento del derecho, en la sentencia analizada, la Sala tuvo en cuenta un dictamen pericial que liquidó los dos puntos porcentuales adicionales que por impuesto de renta no había pagado el demandante, y compensó las deudas mutuas. En la sentencia analizada, además, la Sala no se pronunció sobre el reconocimiento de intereses a favor de las partes.

(4) Sentencia del 9 de julio de 2009. Expediente 15923. (Sentencia en que se fundamentó el a quo)

En este proceso se analizó la demanda de nulidad de los actos administrativos mediante los que la DIAN ordenó la devolución del GMF pero sin el reconocimiento de intereses.

En esta oportunidad, la Sección Cuarta precisó:

*Pues bien, en sentencia de 19 de septiembre de 2002, expediente 12051, C.P. doctor Juan Ángel Palacio Hincapié, la Sección Cuarta del Consejo de Estado accedió a las pretensiones de la demanda de ARCESA S.A., y, entre otras decisiones, declaró que la actora estaba amparada por el régimen de estabilidad tributaria desde el 1 de enero de 2001 hasta el 31 de diciembre de 2010 y ordenó, que previa compensación, la DIAN le devolviera “las sumas pagadas por concepto del Gravamen a los Movimientos Financieros establecido en la Ley 633 de 2000, a partir del 1 de enero de ese año, **más los intereses a que haya lugar**”.*

Con fundamento en la providencia en mención, la actora solicitó la devolución del pago de lo no debido por concepto de GMF durante los años 2001 y 2002, por cuanto canceló el tributo sin que existiera causa legal para hacer exigible su cumplimiento¹⁸.

*Como el fallo de la Sección Cuarta no ordenó a la DIAN la devolución de una suma líquida de dinero, no es aplicable en este caso el artículo 177 del Código Contencioso Administrativo, conforme al cual **las cantidades líquidas reconocidas en las sentencias** en las que se condene a la Nación, a una entidad territorial o descentralizada al pago o devolución de las mismas, **devengarán intereses comerciales y moratorios**.*

¹⁸ Artículo 21 del Decreto 1000 de 1997.

En consecuencia, las normas aplicables son las tributarias, que son las que rigen el procedimiento para solicitar y tramitar las devoluciones de los pagos de lo no debido, que es el mismo que rige para las devoluciones de los saldos a favor (artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario y Decreto 1000 de 1997). (negrilla fuera de texto)

Conforme al trámite en mención, la DIAN debe devolver los saldos a favor o los pagos en exceso o de lo no debido, dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma. Si este plazo vence sin que la Administración haya ordenado la devolución, se causan intereses de mora a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación (artículo 863 [3] ibídem).

Además, se causan **intereses corrientes**, cuando se presenta la solicitud de devolución y está en discusión el saldo a favor, desde cuando se notifica el requerimiento especial o el acto que niega la devolución, según el caso, hasta cuando se dicte el acto o la providencia que confirme total o parcialmente el saldo (artículo 863 [2] ibídem). Por mandato del citado artículo, la causación de los intereses corrientes y de mora sólo procede en los eventos en mención.

No obstante, existe un lapso dentro del cual la ley tributaria no previó la causación de interés alguno, que es el comprendido entre el pago que hace el contribuyente y la notificación del acto que resuelve la solicitud de devolución, a pesar de que durante el mismo, el administrado se vio privado de sus recursos y la Administración se benefició de esos dineros. (negrilla fuera de texto)

Dado que quien paga lo que no debe, tiene derecho para repetir lo pagado y quien recibe el pago está obligado a restituirlo (artículos 2313 y 2327 del Código Civil), la Administración debe devolver el dinero que no le pertenece, pero con intereses -que son los frutos civiles del capital exigible (artículo 717 del Código Civil). Ello, porque los mismos son sólo el reconocimiento por el uso del dinero en el tiempo¹⁹. (Negrilla fuera de texto)

Así pues, ante el vacío legislativo respecto del reconocimiento y pago de intereses a cargo de la DIAN entre el momento en que el contribuyente paga sus impuestos y se notifica el acto que resuelve la solicitud de devolución, en aplicación de los principios de justicia y equidad, durante el lapso en mención, la Administración debe reconocer y pagar al contribuyente los intereses legales, equivalentes al 6% anual (artículos 8 de la Ley 153 de 1887 y 1617 del Código Civil), dado que la relación entre el administrado y la autoridad tributaria no puede calificarse como comercial. (Negrilla fuera de texto)

No sobra advertir que el pago de los intereses legales coexiste con el de los intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario, si a ellos hubiere lugar, pues se causan en un momento distinto al que la ley tributaria previó para la causación de intereses corrientes y de mora.

En este caso, en cumplimiento de la sentencia en mención, el 22 de abril de 2003 ARCESA SA., solicitó la devolución de lo pagado por concepto de GMF por los años 2001 (\$274.961.000) y 2002 (\$80.258.000), más los intereses.

Como las sumas objeto de devolución no fueron materia de discusión por parte de la Administración, por cuanto fueron devueltas, no había lugar al reconocimiento y pago de los intereses corrientes previstos en el artículo 863 del Estatuto Tributario.

¹⁹ Leonel Montoya Durango. "Matemáticas Financieras". Investigar Editores. Novena Edición, 1995, pág 2.

Sin embargo, la actora tenía derecho al reconocimiento y pago de los intereses legales entre las fechas en que pagó el GMF por los años 2001 y 2002 y el 5 de junio de 2003, fecha de notificación de las Resoluciones 608-0536 y 608-0537 de 3 del mismo mes (folios 75 y 96 c.ppal), por las cuales la DIAN reconoció las sumas de \$80.258.000 (GMF- 2002) y \$274.961.000 (GMF 2001) y ordenó su compensación con el IVA del bimestre dos de 2003.

No sobra recordar que ningún pronunciamiento debe hacerse respecto de los intereses de mora, dado que el a quo los negó y la actora, interesada en tal decisión, no apeló la sentencia, pues la DIAN fue apelante única, a pesar de que el acto se anuló parcialmente.

Por las razones que anteceden, se impone confirmar la sentencia apelada en cuanto anuló parcialmente los actos acusados y dispuso la devolución de los intereses legales (6% anual), desde las fechas en que se depositaron los dineros por concepto de GMF de 2001 y 2002 a favor de la DIAN, pero se modificará el momento hasta el cual se causan tales intereses. Lo anterior, porque los intereses se deben no hasta la fecha de expedición de los actos que ordenaron la devolución del GMF (3 de junio de 2003), sino hasta el momento de su notificación (5 de junio de 2003), comoquiera que sólo a partir de tal momento las decisiones de la DIAN resultaron oponibles a la actora.

En consecuencia, se modificará el restablecimiento del derecho (numeral 1 inciso 2 de la parte resolutive), en el sentido de que los intereses legales se pagarán hasta el 5 de junio de 2003, para lo cual la Sala hará la liquidación correspondiente, respecto del GMF pagado por los años 2001 y 2002, con base en la siguiente fórmula:

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

Donde I es el interés; N, los meses transcurridos desde el pago indebido hasta la fecha de notificación de la resolución que resolvió sobre la devolución y el porcentaje en mención (0.5%), es el correspondiente al interés mensual, dado que el de doce meses corresponde al seis por ciento (6%).

A partir de la sentencia referida, la Sección Cuarta ratificó la tesis de que los intereses a que hay lugar son los que establece el estatuto tributario y que, por lo tanto, proceden solo en la medida en que se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 863 E.T.

Adicionalmente, la Sección Cuarta reconoció el derecho del demandante a percibir intereses legales a la tarifa del 6% anual prevista en el artículo 1617 del Código Civil, por el período comprendido entre la fecha en que el contribuyente pagó el impuesto objeto de devolución, hasta la fecha de notificación del acto administrativo que, precisamente, ordenó la devolución.

La decisión se adoptó, concretamente, por razones de justicia y equidad, y porque la Sala consideró que no existía norma tributaria especial que regulara el reconocimiento de intereses por ese período. Adicionalmente, acudió al Código Civil porque consideró improcedente aplicar las tarifas de intereses comerciales

previstas en el Código de Comercio, en la medida en que esas tarifas están previstas para las operaciones mercantiles, y las relaciones entre el Estado y los particulares no son de esa estirpe.

(5) Sentencia del 23 de julio de 2009. Expediente 16785.

En esta sentencia, la Sala también reconoció intereses legales por el período comprendido desde la fecha en que se hizo el pago del impuesto hasta la fecha en que se notificó el acto administrativo que ordenó la devolución. Simplemente agregó que *“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. (...)”*.

También se precisó 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»*.

(6) Conclusiones de la sala sobre el precedente

Vistas las anteriores providencias, la Sala aprecia que no hay un criterio unificado sobre los siguientes aspectos:

- La naturaleza de la sentencia que declara la existencia del régimen de estabilidad tributaria.
- La forma en que debe restablecerse el derecho, esto es, en lo que concierne a las condiciones en que debe entenderse restablecido el régimen de estabilidad tributaria, las obligaciones pecuniarias recíprocas que surgen de ese régimen y el reconocimiento de la indexación e intereses.

Por lo tanto, la Sala procede a unificar los criterios que deben tenerse en cuenta en casos como el analizado, en los puntos anteriormente referidos.

c) De los efectos de las sentencias que, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, declararon el derecho a gozar del régimen de estabilidad tributaria.

(1) Generalidades sobre el restablecimiento del derecho.

La Sala parte de precisar que en Colombia, de vieja data²⁰, el control de los actos administrativos se ha enmarcado en el análisis de las normas que en la demanda se señalan como infringidas y en el concepto de la violación rendido en la demanda. Es el control de legalidad regido por el principio de justicia rogada y que hoy se deriva del numeral cuarto del artículo 137 del C.C.A.²¹

La Corte Constitucional, mediante Sentencia C-197 de 1999, declaró exequible condicionalmente el numeral cuarto del artículo 137 del C.C.A., y precisó que el juez contencioso administrativo, *en virtud del principio de la prevalencia del derecho sustancial, no debe extremar la aplicación de la norma acusada, al punto tal que se aplique un rigorismo procesal que atente contra dicho principio*²². Que, así mismo, *«tratándose de derechos fundamentales de aplicación inmediata, el juez administrativo a efecto de asegurar su vigencia y goce efectivos debe aplicar la correspondiente norma constitucional, en forma oficiosa, así la demanda no la haya invocado expresamente. Y, por último, que “la exigencia prevista en el segmento normativo acusado, no puede significar que el juez administrativo pueda sustraerse de la obligación contenida en el art. 4 de la Constitución»*.

Lo anterior también tiene su justificación en el hecho de que el artículo 170 CCA faculta al juez administrativo para restablecer el derecho y “*estatuir disposiciones*

²⁰ Ley 130 de 1913

²¹ En palabras de la Corte Constitucional: “...tradicionalmente se ha dicho que el principio de la justicia rogada rige el actuar de la jurisdicción Contencioso Administrativa y ha sido entendido en dos ámbitos que se encuentran conexos, que consisten en que: i) el juez no puede iniciar de oficio un juicio pues es el libelista quien debe identificar e individualizar el acto impugnado; y ii) el funcionario judicial se encuentra vinculado a lo solicitado en la demanda, de modo que en principio el fallador está impedido para estudiar temas y pronunciarse sobre puntos que no han sido planteados o sustentados por el actor. ...” Sentencia T-553 de 2012.

Sin embargo, la justicia rogada es un principio de derecho procesal que en lo contencioso administrativo tiene que ver con el concepto de la violación o cargos de nulidad propuestos por el actor.

La Ley 1437 de 2011 [C.P.C.A.] mantiene el mismo principio pues en el artículo 162 dispone que toda demanda debe contener los fundamentos de derecho de las pretensiones, de manera que se indiquen las normas violadas y explicarse el concepto de la violación.

²² Corte Constitucional. Sentencia 197 de 1999

nuevas en reemplazo de las acusadas y modificar o reformar estas". Esto es, esa norma concede un amplio margen al juez para decidir razonablemente cuál es la forma de restablecer el derecho vulnerado por el acto administrativo ilegal.

Sobre esto es importante hacer las siguientes precisiones: es cierto que el demandante es el primer llamado a identificar en la demanda la forma en que pretende que se restablezca el derecho que estima vulnerado, pero eso no impide que luego el juez en la sentencia fije la forma de restablecer el derecho. Eso tampoco implica que el juez desconozca el principio procesal de congruencia, que lo obliga a guardar coherencia y decidir conforme con lo pedido en la demanda. No habrá incongruencia cuando el juez administrativo obra conforme con el artículo 170 CCA, que lo faculta para restablecer el derecho en la forma que considere más apropiada.

De otra parte, habida cuenta de que el restablecimiento del derecho puede implicar la reparación de perjuicios, debe tenerse en cuenta que el artículo 16 de la Ley 446 de 1998 previó que dentro de cualquier proceso que se surta ante la administración de justicia, la valoración de los daños irrogados a las personas y a las cosas, atenderá los principios de reparación integral y equidad y observará los criterios técnicos actuariales.

De manera que, conforme con el modelo de reparación integral a que alude el artículo 16 de la Ley 446 de 1998, el Estado debe reparar el daño causado y, para el efecto, el derecho de la persona que lo haya padecido debe ser restablecido a un punto cercano al que se encontraba antes de la vulneración del derecho y de la ocurrencia del daño²³.

Ahora bien, cuando el daño se deriva de actos administrativos ilegítimos, la declaratoria de nulidad, generalmente, no restablece *per se* el daño infligido. Es posible que sea necesario que el juez emita un acto constitutivo²⁴ y, por lo mismo, se reitera, está facultado para estatuir disposiciones nuevas en reemplazo de las acusadas, y modificar o reformar éstas. En este entendido, el acto o providencia

²³ Sobre el particular véase: CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION TERCERA. Consejero ponente: ENRIQUE GIL BOTERO. Bogotá, D. C, veinte (20) de febrero de dos mil ocho (2008). Radicación número: 76001-23-25-000-1996-04058-01(16996). Actor: MARIA DELFA CASTAÑEDA Y OTROS. Demandado: NACION - MINISTERIO DE DEFENSA, POLICIA NACIONAL Y OTRO. Referencia: ACCION DE REPARACION DIRECTA

²⁴ Manuel María Díez, al referirse a la naturaleza, estructura y forma del acto o providencia que invalida (anula) un acto administrativo precisa que "(...)Se trata, sin duda de un acto jurídico cuyo efecto típico principal consiste en la eliminación del acto viciado de la vida jurídica. A este efecto se acompaña otro, de carácter material, que se refiere a la relación. Por otra parte, los actos que tienen por objeto el nacimiento, modificación o extinción de un derecho, obligación, interés, etc., vale decir una modificación de la condición jurídica existente, se llaman constitutivos o innovativos. Existen otros actos que tienen por efecto hacer valer, realizar, conservar o tutelar un poder o derecho por efecto hacer valer, realizar, conservar o tutelar un poder o derecho preexistente, sin producir efectos innovativos. Estos actos se llaman declarativos. Esta clasificación es aplicable al acto de invalidación, tanto si se ha dictado en sede jurisdiccional como administrativa. Manuel María Díez. "El Acto Administrativo". Tipográfica Editora Argentina S.A. Buenos Aires. 1993.

de anulación no se limita a hacer una simple declaración de ilegalidad, sino que establece una situación jurídica análoga a al que se tenía²⁵. Las sentencias que anulan actos administrativos de carácter particular y concreto tienen, entonces, efectos retroactivos²⁶ en la medida en que, procuran restablecer el derecho a un punto cercano al que se encontraba antes de la vulneración y de la ocurrencia del daño.

Ahora bien, a partir del establecimiento de una nueva situación jurídica, también se ha propugnado porque el restablecimiento del derecho sea *in natura*, esto es, que se restablezca la situación jurídica que tenía el sujeto afectado con el acto, no a la situación previa que tenía antes de dicho acto, sino a la situación jurídica en que estaría el sujeto, si ese acto no se hubiera expedido.

En esa medida, son varios los mecanismos que se pueden utilizar para restablecer el derecho *in natura*. La doctrina ha precisado²⁷ que “(...) la reparación *in natura* admite variedad de mecanismos, como restituir o reponer un bien perdido, deshacer una acción realizada indebidamente, retirar de la circulación los ejemplares de una publicación que afecte la honra de una persona, etc. (...) una de las formas particulares de llevar a cabo la reparación *in natura* es la restitución de cosas o bienes, particularmente cuando éstos se han perdido y se encuentran en poder de terceros. Es decir, (...) la reparación es un término genérico y (...) la restitución es una de las formas de reparar *in natura*.”

La doctrina también ha precisado que para lograr la reparación del daño *in natura* se debe remover la causa que lo ha generado, y luego de que ello ocurra, se debe procurar realizar las actividades necesarias para que el sujeto afectado con el hecho dañoso quede en una situación similar a la que tendría si el hecho no se hubiere realizado²⁸.

²⁵ Manuel María Díez, citando a Romanelli, señala que para este autor “ lo que el derecho puede hacer es crear, sólo para el futuro, una situación nueva, realizándola en forma de no modificar un estado anterior, sino en suprimir, para el futuro, las consecuencias del acto eliminado, buscando establecer, solamente para el futuro, una situación conforme a lo que hubiera ocurrido si el hecho productivo se hubiera realizado en el pasado. Si se examinan, en el futuro, los efectos de un acto que se elimina de la vida jurídica, pueden distinguirse, según Romanelli, dos posibilidades: a) aquella por la cual la nueva situación que se crea, en cuanto a su contenido, trata de reproducir una situación en cierto sentido equivalente a la que hubiera ocurrido si no hubiera nacido el acto que luego fue invalidado; b) aquella por la que se impide solamente que otras consecuencias se produzcan para el futuro, manteniendo todas aquellas que se habían producido en el período de tiempo en que el acto estuvo en vigencia. En el primer supuesto podrá hablarse de retroactividad y de efectos *ex tunc*, mientras que en la segunda hipótesis habrá irretroactividad y efectos *ex nunc*.”

²⁶ Cfr. Romanelli, citado por Manuel María Díez, afirma que los efectos de la nulidad jamás pueden ser retroactivos, en estricto sentido, porque el pasado no retorna jamás.

²⁷ Arturo Solarte Rodríguez. La reparación *in natura* del daño. VNIVERSITAS, número 109. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá, Colombia.

²⁸ *idem*

Ahora bien, cuando no se puede restablecer el derecho *in natura* procede restablecer el derecho *por equivalente*.

Según la doctrina «[e]sta forma de reparación, que también se denomina indemnización y que otros llaman resarcimiento, no tiene como propósito que la situación del damnificado, desde el punto de vista material, sea similar a la que tendría si el hecho dañoso no se hubiera presentado, sino que tiende a que se compense o se resarza el menoscabo patrimonial sufrido por el damnificado, a través de la entrega de una suma de dinero que se considera equivalente al detrimento que éste ha sufrido, con lo cual, desde el punto de vista del valor del interés que el sujeto tenía en ese activo patrimonial, estará en una situación económica igual a la que tendría si el daño no hubiera acaecido».

Sobre cuándo procede el restablecimiento *in natura* o la reparación *por equivalente*, la doctrina también ilustra en el sentido de que las dos reparaciones no son excluyentes, sino que, incluso, pueden ser concomitantes, pero que la forma de reparar el daño por excelencia es la reparación *in natura*²⁹. Sin embargo, esa modalidad de reparación en muchas ocasiones es meramente teórica.

También se ha considerado que la reparación *por equivalente* solo debería proceder, entre otros eventos³⁰, cuando no es posible la reparación *in natura*.

La imposibilidad de reparar el daño *in natura* puede ser objetiva o subjetiva. Es objetiva, tratándose de derechos patrimoniales, «como cuando un bien de especie o cuerpo cierto se extravía definitivamente, es destruido o sufre un deterioro de tal entidad que pierde la utilidad que naturalmente le corresponde, y no resulta

²⁹ Idem. "PREEMINENCIA DE UNA DE LAS CLASES DE REPARACIÓN Si el propósito de la reparación del daño es que se borren los efectos del mismo, colocando a la víctima en la situación en la que se encontraría si el evento dañoso no se hubiera presentado, parece claro que la reparación *in natura* debe ser la forma o modo de reparación que se prefiera para efectos de tratar de obtener ese ideal.

Sin embargo, a pesar de la preferencia teórica de la reparación *in natura*, también es necesario señalar que ella en muchas ocasiones, se encuentra con indiscutibles dificultades de tipo práctico, en relación con las cuales el concepto de indemnización o reparación *por equivalente* la supera en eficacia. Adicionalmente se señala que para efectuar la reparación *in natura* el responsable se puede demorar un tiempo importante, y además, con lo dilatado de los procesos judiciales es posible también que terminado el proceso tendiente a que se declare la responsabilidad el daño sea ya irreversible. Incluso, si la reparación no sufre dilación en el tiempo, una vez ella se haya efectuado se pueden generar discrepancias entre las partes sobre la efectividad de la acción realizada por el autor del perjuicio para reparar efectivamente el daño causado."

³⁰ Solarte Rodríguez considera que hay tres eventos en los cuales se debe proceder a reparar *por equivalente*:

- Imposibilidad de realizar la reparación *in natura*
- Excesiva onerosidad de la reparación *in natura*
- Preferencia de la reparación *por equivalente* por parte de la víctima

factible restaurar el interés que el sujeto tenía en ese bien con otro que pueda resultar fungible en relación con el perdido o deteriorado»³¹.

Es subjetiva, «cuando el deudor de la obligación de reparar el daño sea la única persona que se encuentre en posibilidad de realizar la actividad tendiente a lograr la reparación in natura y éste no puede hacerlo o se niega a ello»³².

Ahora bien, en materia administrativa, bajo el presupuesto de que la nulidad de los actos administrativos particulares y concretos es retroactiva, se ha precisado que esa retroactividad tiene límites que pueden estar referidos a la turbación social que produciría el cambio de un estado de hecho en virtud de la anulación, o a la preeminencia de la presunción de legitimidad o al principio de la seguridad jurídica. También se ha dicho que la invalidación de los actos administrativos no tiene efectos retroactivos respecto de terceros³³.

(2) Del restablecimiento del derecho en materia tributaria

³¹ idem

³² idem

³³ Manuel María Díez, al referirse a esas razones precisa que “ (...) Son evidentes razones de carácter político y practico que no pueden afectar el principio jurídico de la retroactividad de la invalidación. Se ha sostenido también que la invalidación de los actos administrativos no tiene efectos retroactivos respecto a terceros. Se invocaba, para sostener esta opinión, que el concepto de validez y de invalidez se refieren al momento inicial del acto, y que en esa oportunidad nace la relación jurídica. Se dice, además, que el acto inválido, hasta que no se invalide debe considerarse equiparado a un acto valido. En merito a estas circunstancias se puede decir que como para juzgar sobre la validez o invalidez de un acto es necesario referirse al momento de su creación, y como en ese momento se constituyó la situación de los terceros y el acto que luego se invalidó era aún válido, debe aceptarse que la invalidación no tiene efecto retroactivo respecto a terceros. Este argumento carece de valor si se piensa que hay supuestos en que la invalidez del acto surge con posterioridad al nacimiento del mismo. Por lo demás habrá que demostrar cómo puede mantenerse una situación jurídica que se funda en una anterior que resulta eliminada.

Es necesario considerar que la retroactividad no puede significar la reproducción de un momento ya extinguido, por que el pasado no vuelve, si no la creación de un nuevo estado que reemplaza al precedente y con un contenido en cierto sentido equivalente.

El acto inválido ha producido un desequilibrio en el ordenamiento jurídico y la invalidación tiende a restablecer el equilibrio jurídico. Se pregunta si la invalidación eliminará todas las situaciones jurídicas que nacieron en el período intermedio, que va desde la misión del acto inválido hasta su anulación. Para restablecer el equilibrio será necesario colocar la relación jurídica, nacida del acto invalidado en aquella situación jurídica en que se hubiera encontrado si no hubiera nacido el acto inválido. Para obtener este resultado bastará eliminar aquellos actos y relaciones que no son incompatibles con la creación de la nueva situación. El mantenimiento de aquellas situaciones que han tenido un contacto temporáneo con la que fuera anulada, está plenamente justificado por razones imprescindibles de lógica jurídica. No es necesario destruir aquellas situaciones que no obstaculicen la creación de la nueva situación y que no turben ni hayan turbado el ordenamiento jurídico.”

..

Ahora bien, el Díez cita a Romano, quien señala los siguientes límites a la retroactividad del acto de invalidación. “(...) En primer lugar, se salvan de ella todos los efectos materialmente inseparables del acto invalidado, ya que es evidente que no es siempre posible una reintegración al estado de cosas anterior al acto inválido. deben respetarse, en segundo lugar, aquellos efectos que, derivando del acto invalidado habían adquirido consistencia judicial en base a un título distinto y son intangibles, en consideración de este último. Así en el supuesto de un acto administrativo que puede haber tenido como objeto la constitución de derechos a favor de determinados sujetos. Si la invalidación tiene lugar cuando los titulares de los derechos que nacieron del acto pueden oponer la usucapción, esta podrá producir efectos retroactivos con respecto a las consecuencias del acto, pero no podrá eliminar los efectos que encuentren su fundamento en la prescripción adquisitiva. En tercer lugar la invalidación de un acto administrativo no afecta siempre, necesariamente, la existencia de los actos administrativos posteriores que tengan con los primeros relaciones de consecuencia. Habrá que examinar si el acto inválido es un presupuesto necesario de los otros o si estos últimos están ligados con el primero solamente de manera ocasional. En este último caso la invalidación del acto que está en el vértice de la pirámide de los actos relacionados, no implica la de todos los otros. Los actos que derivan del invalidado deben considerarse también inválidos, pero es necesario señalar que hasta tanto no se invaliden continuarán produciendo sus efectos. Por último, la retroactividad de la invalidación puede ser, en ciertos supuestos, derogada expresamente por la Ley.

Ahora bien, la Sala considera que los actos administrativos que crean, modifican o extinguen situaciones jurídicas particulares y concretas de carácter tributario son actos constitutivos y que, por lo mismo, su nulidad puede dar lugar al restablecimiento del derecho mediante la reparación *in natura* o *por equivalente*, dependiendo de las circunstancias de cada caso.

Así por ejemplo, si se anula una liquidación oficial de revisión de impuestos nacionales, el derecho *in natura* se restablece mediante la declaración de firmeza del denuncia privado. Si se anula un acto administrativo que impone una sanción, el derecho *in natura* se restablece declarando que el contribuyente no está obligado a pagar la sanción impuesta.

Ahora bien, si se anula el acto administrativo que niega el derecho a gozar de un beneficio tributario, la sentencia puede declarar que el contribuyente tiene derecho al beneficio, y, en ese entendido, la sentencia ejecutoriada constituye una situación jurídica que permitiría gozar del beneficio tributario desde que éste se creó. De ahí que, en casos como el planteado o en otros anteriores, es posible que el juez tenga que precisar las condiciones en que puede hacerse efectivo el derecho. En ese entendido, las ordenes que emita el juez pueden implicar un restablecimiento del derecho mediante la reparación *in natura*, pero también *por equivalente*, si aquel no es posible.

(3) Del restablecimiento del derecho en las sentencias que declararon la existencia del régimen de estabilidad tributaria a favor de contribuyentes

(a) Naturaleza de las sentencias que declaran la existencia del régimen de estabilidad tributaria a favor de contribuyentes. Naturaleza de la sentencia del 7 de abril de 2008

La declaración del derecho al régimen de estabilidad tributaria comporta que los contribuyentes beneficiados gocen de ese régimen inmediatamente quede ejecutoriada la sentencia, en las condiciones previstas en la ley.

En consecuencia, los contribuyentes asumen la obligación de pagar la tarifa especial del impuesto de renta que se causó durante la vigencia del régimen de estabilidad tributaria [2 puntos porcentuales adicionales a la tarifa del régimen ordinario], y, correlativamente, adquieren el derecho a la devolución de los impuestos que en vigencia de ese régimen se hubieren creado [patrimonio, GMF y sobretasa] y, por supuesto, pagado, sin estar obligados a ello. Surge, entonces una obligación pecuniaria³⁴ a cargo del beneficiario del régimen de estabilidad tributaria y a favor del erario, y, correlativamente, una obligación pecuniaria a cargo del erario y en favor del contribuyente, obligaciones que corresponden a las que habrían nacido si se hubiera concedido el régimen de estabilidad tributaria en las condiciones que solicitaron los contribuyentes, esto es, por diez años, y no como lo aprobó la DIAN [menos de 10 años].

En ese entendido, para la Sala, de la sentencia que declara que el contribuyente goza del régimen de estabilidad tributaria se deriva un restablecimiento del derecho que se repara *por equivalente*, porque se concreta expresa o tácitamente en el reconocimiento de las obligaciones pecuniarias mutuas que se originan en ese régimen de estabilidad tributaria y en el reconocimiento de que esas obligaciones pueden extinguirse mediante el pago, la devolución e incluso la compensación u otro medio de extinguir este tipo de obligaciones.

El restablecimiento del derecho no puede entenderse concretado a lo pretendido en la demanda ni su reconocimiento puede condicionarse a si el juez ordenó expresamente la devolución, el pago o la compensación de las obligaciones pecuniarias mutuas. No debe perderse de vista que en el interregno de los 10 años de estabilidad tributaria se crearon nuevos impuestos que, al momento de interponerse las demandas de nulidad y restablecimiento del derecho o de expedirse la sentencia que decidió el litigio, aún no existían.

En consecuencia, independientemente de que la sentencia que declara la existencia del régimen de estabilidad tributaria no haya dictado una orden de condena en concreto o en abstracto, lo cierto es que esas sentencias tienen un

³⁴ El maestro Fernando Hinestrosa las define así: "...se denomina a aquellas obligaciones cuya prestación consiste en dar-entregar (transferir) una cantidad de unidades monetarias...".

El autor explica que "Se sigue hablando de "dar" una suma de dinero, no obstante que el pago de las obligaciones pecuniarias, en especial las de cantidades abultadas, raramente se hace en billetes y monedas, sino, de ordinario, por medio de cheques, remesas, abonos en cuenta, transferencias electrónicas, por razones de comodidad, pero, ante todo, de seguridad."

Fernando Hinestrosa Daza. Tratado de las Obligaciones. Concepto, estructura, visciditudes. Tomo I. Universidad Externado de Colombia. Primera Edición. 15 de marzo de 2002. Bogotá-Colombia. Página 146

componente económico: el pago mutuo de obligaciones pecuniarias. Y el cumplimiento de esas obligaciones se materializa cuando se ejecuta la sentencia, en las mismas condiciones en que se ejecuta una sentencia condenatoria. De ahí que sea pertinente que esas sentencias se ejecuten siguiendo las reglas de los artículos 177 y 178 del C.C.A., como se explicará más adelante.

En lo que concierne a la sentencia del 7 de abril de 2008, la Sala aprecia que no condenó expresamente a la DIAN a devolver, entre otros, el impuesto al patrimonio. Eso, por cuanto, esa sentencia infirmó la del 26 de noviembre de 2003, que profirió la Sección Cuarta del Consejo de Estado y, para el mes de noviembre del 2003 no se había promulgado la Ley 863 de ese mismo año³⁵, que creó el impuesto al patrimonio por los años gravables 2004, 2005 y 2006. Por lo tanto, por sustracción de materia, el Banco no pidió la devolución de ese impuesto. Si bien la sentencia del 7 de abril de 2008 pudo ordenar la devolución, la falta de esa orden no es óbice para que se entienda que esa sentencia restableció el derecho del Banco Colpatria a la situación jurídica en la que estaría si la Resolución 2085 de 2002 — acto anulado en esa sentencia — no se hubiera expedido.

En ese entendido, la sentencia del 7 de abril de 2008 no es solo una sentencia declarativa del derecho que tiene el Banco Colpatria desde el año gravable 2001 hasta el año 2010 al régimen de estabilidad tributaria sino también, constitutiva del derecho a la devolución de los impuestos creados y causados durante ese régimen de estabilidad, y pagados por la institución financiera. Y constitutiva del derecho al pago de los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto sobre la renta a favor del erario.

Precisado lo anterior, se procede a concretar las condiciones en que se debe entender restablecido el derecho derivado de la sentencia del 7 de abril de 2008, para ambas partes.

(b) Condiciones de la devolución del impuesto al patrimonio

Reconocimiento de intereses: El artículo 177 del C.C.A. regula la efectividad de las condenas contra las entidades públicas y el reconocimiento de intereses. Esta norma dispone que las cantidades líquidas reconocidas en sentencias que

³⁵ Diario Oficial No. 45.415 de 29 de diciembre de 2003

condenen a la nación, a una entidad territorial o descentralizada al pago o devolución de una cantidad líquida de dinero devengarán intereses comerciales y moratorios.

A su vez, el beneficiado con la condena, según el inciso sexto del artículo 177 del C.C.A. tiene un plazo de seis meses, contados a partir de la ejecutoria de la providencia que imponga o liquide la condena, para que acuda ante la entidad responsable a hacerla efectiva. Vencido ese plazo, cesa la causación de todo tipo de intereses desde entonces hasta cuando se presente la solicitud en debida forma.

En concordancia con esta disposición, el artículo 176 del C.C.A. prevé que las autoridades a quienes corresponda la ejecución de una sentencia deben dictar, dentro del término de treinta (30) días contados desde su comunicación, la resolución correspondiente, en la cual se adoptarán las medidas necesarias para su cumplimiento.³⁶

La interpretación armónica de los artículos 176 y 177 indica que en el lapso que tienen la autoridades para disponer lo necesario para ejecutar la sentencia, esto es, en los 30 días, no se causa ningún interés.

De manera que para hacer efectivo el derecho a la devolución de impuestos derivado de una sentencia judicial como la que reconoce la existencia del régimen de estabilidad tributaria, las autoridades cuentan con un plazo para adoptar las medidas necesarias para devolver el dinero.

Ahora bien, si el contribuyente pide la ejecución de la sentencia, la autoridad tributaria no puede controvertir el derecho a la devolución, porque eso sería lo mismo que desacatar una orden judicial. Esa entidad, entonces, debe proceder, en los términos de ley, a devolver los impuestos que el contribuyente pagó en exceso, y liquidar y pagar los intereses comerciales y moratorios a que alude el artículo 177 del C.C.A.

³⁶ El artículo 192 de la Ley 1437 de 2011 [CPACA] dispuso que “...Las cantidades líquidas reconocidas en providencias que impongan o liquiden una condena o que aprueben una conciliación devengarán intereses moratorios a partir de la ejecutoria de la respectiva sentencia o del auto, según lo previsto en este código...Cumplidos tres (3) meses desde la ejecutoria de la providencia que imponga o liquide una condena o de la que apruebe una conciliación, sin que los beneficiarios hayan acudido ante la entidad responsable para hacerla efectiva, cesará la causación de intereses desde entonces hasta cuando se presente la solicitud...”

En la sentencia C-188 del 29 de marzo de 1999³⁷ la Corte Constitucional precisó que los jueces pueden conceder a la administración plazos para pagar las condenas. En ese interregno, la entidad pública debe reconocer intereses comerciales. Los intereses moratorios, a su vez —dijo la Corte— se causan a partir del vencimiento de dicho plazo. Pero también afirmó que si el juez no le concedió a la entidad un plazo específico para pagar la condena, los intereses moratorios se causan, inmediatamente, a partir de la ejecutoria de la sentencia que ordenó la devolución. La Corte Constitucional hizo esta afirmación sin consideración al plazo previsto en el artículo 176 del C.C.A.³⁸. y, por lo tanto, para la Sala, en casos como estos de las sentencias que declaran la existencia del régimen de estabilidad tributaria debe entenderse que independientemente de que el juez no haya precisado ningún plazo para que se ejecute la sentencia, las autoridades cuentan con el plazo de treinta días (30) días a que alude el artículo 176 del C.C.A. En ese interregno, no se causan intereses.

Indexación o intereses civiles del 6% del C.C.: Sea lo primero advertir que en el acápite referido al análisis del precedente judicial de la Sala se concluyó que no había un criterio unificado en cuanto a qué normas que regulan el reconocimiento de intereses, se deben aplicar a casos como el analizado.

Así, se precisó que en la sentencia del 26 de enero de 2006 [Exp. 16393] se rechazó expresamente la posibilidad de que se apliquen las normas de los Códigos Civil, Comercio y Contencioso Administrativo para definir los intereses que tendría que pagar la DIAN cuando mediante sentencia se reconoce el régimen de estabilidad tributaria, pues se concluyó que la norma aplicable al caso era el artículo 863 del E.T.

En las sentencias del 9 de julio [Exp. 15923] y 23 de julio [Exp. 16785], ambas de 2009, se concluyó que si bien era cierto que había que aplicar el artículo 863 del

³⁷ Que declaró **EXEQUIBLE** el inciso último del artículo 177 del Código Contencioso Administrativo (Decreto Ley 01 de 1984), excepto las expresiones "durante los seis (6) meses siguientes a su ejecutoria" y "después de este término", que declaró **INEXEQUIBLES**, **precisó:** *"Es entendido que, en las dos normas sobre cuya constitucionalidad resuelve la Corte, el momento en el cual principia a aplicarse el interés de mora depende del plazo con que cuente la entidad pública obligada, para efectuar el pago. Así, en el caso de la conciliación, se pagarán intereses comerciales durante el término que en ella se haya pactado y, vencido éste, a partir del primer día de retardo, se pagarán intereses de mora. En cuanto al artículo 177 del Código Contencioso Administrativo, a menos que la sentencia que impone la condena señale un plazo para el pago -evento en el cual, dentro del mismo se pagarán intereses comerciales-, los intereses moratorios se causan a partir de la ejecutoria de la respectiva sentencia, sin perjuicio de la aplicación del término de dieciocho (18) meses que el precepto contempla para que la correspondiente condena sea ejecutable ante la justicia ordinaria".*

³⁸ **ARTICULO 176. EJECUCION.** Las autoridades a quienes corresponda la ejecución de una sentencia dictarán, dentro del término de treinta (30) días contados desde su comunicación, la resolución correspondiente, en la cual se adoptarán las medidas necesarias para su cumplimiento.

E.T., se consideró que también era procedente aplicar el artículo 1617 del C.C. para reconocer los intereses legales del 6% a efectos de compensar la desvalorización monetaria que se habría causado entre la fecha en que se pagó el impuesto no debido y la fecha en que se notificó el acto administrativo que negó la devolución. Esto, por razones de *equidad*.

En esta oportunidad, la Sala unifica su criterio y, para el efecto, precisa que, en casos como el analizado, no es procedente aplicar la tarifa del 6% anual prevista en el artículo 1617 del C.C.

La norma que se debe aplicar es el artículo 178 del C.C.A. porque en el caso analizado se parte de la existencia de una sentencia que reconoce el régimen de estabilidad tributaria y esta sentencia tiene contenido económico pues ordena restablecer las obligaciones pecuniarias mutuas al estado en que se encontrarían si el régimen de estabilidad tributaria se hubiera reconocido desde un principio. Dado que el restablecimiento del régimen de estabilidad tributaria implica el pago de los dos puntos porcentuales del impuesto de renta, de una parte, y la devolución de los impuestos no debidos, de otra, la sentencia adquiere la condición de sentencia condenatoria y, por tanto, se rige por las leyes que gobiernan ese tipo de sentencias.

Así, el artículo 178 del C.C.A. dispone que la liquidación de las condenas que se resuelvan mediante sentencias de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deberán ajustarse tomando como base el índice de precios al consumidor, o al por mayor.

El ajuste de las condenas se fundamenta en el principio de reparación integral que, en casos como el analizado, en los que se privó al contribuyente de un régimen tributario especial que habría obtenido lícitamente, el daño infligido por esa privación se debe reparar de manera total.

Y una forma de reparar ese daño es *por equivalente* que, se reitera, tiene como finalidad, el reintegro del dinero actualizado a valor presente.³⁹

³⁹ En la sentencia de casación N° 133 de 21 de noviembre de 2007, La Corte Suprema de Justicia hizo las siguientes precisiones sobre el reconocimiento del ajuste del capital:

"(...) resulta oportuno recordar que el proceso inflacionario, común en las economías modernas, consistente en el alza sostenida del nivel general de los precios de los bienes y servicios de la comunidad, tiene como efecto inmediato la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, por lo que surge la imperiosa necesidad de reconocer la corrección monetaria de ciertas obligaciones afectadas por el referido fenómeno, en aras de atenuar sus evidentes secuelas nocivas, particularmente, la abrogación del contenido conmutativo de las prestaciones. Justamente, como de restablecer el equilibrio se trata, esta institución no se justifica per se, sino en cuanto se aplique -rigiendo el nominalismo- a remediar situaciones

El artículo 1617 del Código Civil, además, regula los intereses civiles que se deben reconocer en toda relación contractual de índole civil y, como lo ha manifestado la Corte Suprema de Justicia, no tienen por objeto compensar la pérdida de la valorización monetaria ni incluyen *per se* esa desvalorización. Así lo precisó:

“(…)

“Por supuesto que en frente de obligaciones de linaje civil y, puntualmente, en aquellos casos en que tan sólo se reconoce el denominado interés puro, como sucede con el interés legal civil (inc. 2 nral. 1 art. 1617 e inc. 2 art. 2232 C.C.), nada obsta para que se disponga que el pago se realice incluyendo, además de dichos réditos, la corrección monetaria, pues en este evento la tasa en cuestión únicamente refleja el precio adeudado por el uso del dinero, sin miramiento a su poder adquisitivo (unicidad funcional) (Cfme: cas. civ. de 15 de junio de 1995, CCXXXIV, pág. 873). Al fin y al cabo, la metodología materia de comentario, esto es, la indexación indirecta a través de los intereses referidos a la tasa bancaria, sólo se aplica en los casos de responsabilidad contractual de origen mercantil”.⁴⁰

Por lo tanto, la Sala considera que en casos como el analizado la norma que se debe aplicar es el artículo 178 del C.C.A.

En consecuencia, para la Sala, y para los efectos del caso concreto, la DIAN debía ajustar la suma objeto de devolución por el período comprendido entre la fecha en que el contribuyente pagó el impuesto al patrimonio hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia constitutiva del derecho a la devolución. Y sobre ese capital se liquidan los intereses moratorios a que alude el artículo 177 del C.C.A. pero una vez vencidos los treinta días (30) a que alude el artículo 176 del C.C.A., esto es, los previstos para que cualquier autoridad dicte la resolución correspondiente en la que adoptará las medidas necesarias para el cumplimiento de la sentencia.

manifiestamente injustas e inequitativas. Así lo ha reconocido la jurisprudencia, habida cuenta que en todos aquellos casos en los cuales ha inferido la necesidad de concederla ‘ha acudido (...), explícita o implícitamente, a fundamentar tal reconocimiento, en la equidad, entendida ésta, en acatamiento de lo previsto por el artículo 230 de la Constitución Política Colombiana, como un instrumento auxiliar de la interpretación judicial que permite ahondar en las normas jurídicas en búsqueda de la ‘justicia del caso en concreto’, de modo que, en esos eventos, la equidad ha sido la herramienta que le ha permitido a esta Corporación desentrañar el sentido de las distintas normas sustanciales, pero sin llegar a desdeñarlas pretextando aplicar sus propias apreciaciones (...). De ahí que, en las diversas hipótesis en las cuales ha tenido que condenar al pago de la corrección monetaria, la Corte, de la mano de la equidad, ha profundizado en el contenido de las normas que gobiernan algunos casos particulares, hasta advertir en ellos un sentido que, sin quebrantar los principios que gobiernan el ordenamiento colombiano en la materia, consulten con criterios de justicia y conveniencia y conduzcan a la solución de los graves problemas que en esas específicas ocasiones produce el fenómeno de la depreciación monetaria’, sentencia del 29 de noviembre de 1999, expediente No. 5035. (...) Por supuesto que junto con la equidad concurren otros principios que igualmente justifican, en su caso, la corrección monetaria, tales como la buena fe, la indemnización plena, la teoría de la causa, la plenitud del pago, o el de la preservación de la reciprocidad en los contratos bilaterales. Por tanto, su fundamento no puede ubicarse exclusivamente en la necesidad de reparar un daño, punto en el cual hay que recordar que, como lo ha decantado la jurisprudencia ‘la pérdida del poder adquisitivo del dinero no afecta la estructura intrínseca del daño, sino su cuantía’ (sentencia del 29 de noviembre de 1999, expediente No. 5035”).

⁴⁰ Cfr. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA DE CASACIÓN CIVIL. Magistrada Ponente. RUTH MARINA DÍAZ RUEDA. Bogotá, D. C., primero (1°) de septiembre de dos mil nueve. Ref: Exp. N° 1300131030051995-11208-01.

En tal caso, la indexación de los pagos se hace conforme con la siguiente fórmula:

$$R = Rh \times \frac{\text{índice final}}{\text{índice inicial}}$$

Donde:

R= Impuesto pagado actualizado (lo que se busca)

Rh= Renta histórica (impuesto pagado)

Índice Final: Índice de precios al consumidor certificado por el DANE, del mes inmediatamente anterior a la sentencia o del mes de la sentencia, si se dicta en el último día.

Índice Inicial: Índice de precios al consumidor certificado por el DANE, del mes en que ocurrió la compensación del impuesto pedido en devolución.

Los intereses corrientes y moratorios del E.T. En casos como el analizado, tampoco es procedente restablecer el derecho mediante el reconocimiento de los intereses corrientes y moratorios previstos en el artículo 863 del E.T. puesto que no se dan los presupuestos para que se aplique esa norma. En efecto, el artículo 863 del E.T. parte del presupuesto de que el contribuyente presentó una petición de devolución de un saldo a favor, de un pago en exceso o un pago de lo no debido ante la administración y que la controversia sobre ese derecho se dirime ante la administración y la controla la jurisdicción.

Los anteriores casos difieren de la controversia por la declaratoria del régimen de estabilidad tributaria porque ésta no empieza a instancia de una petición de devolución de los impuestos derivados de ese régimen, sino del reconocimiento del régimen propiamente dicho y las consecuencias que esa decisión comporta.

De manera que, la sentencia que reconoce ese régimen, como se comentó, tiene un contenido económico pues de esa sentencia surgen obligaciones pecuniarias mutuas: la devolución del impuesto estabilizado y el pago del mayor impuesto de renta.

Por lo tanto, independientemente de que medie una petición de devolución a instancia de la expedición de la sentencia, lo cierto es que la devolución ya no es un asunto que debe ser controvertido sino, simple y llanamente, cumplido y, por lo tanto, en las condiciones que prevén los artículos 176, 177 y 178 del C.C.A.

Valga advertir, además, que la Sala, mediante sentencias del 26 de noviembre de 2015 [Expedientes 20122 y 20021] ⁴¹ unificó el criterio referido a la forma en que se debía restablecer el derecho en aquellos casos en que se controvierte la devolución de saldos a favor, pagos en exceso o de lo no debido. Concretamente, precisó que la norma que se debe aplicar en tales eventos es el artículo 863 del E.T.

Dijo la Sala:

“2.13 En lo que tiene que ver con el **restablecimiento del derecho por la devolución de pagos de lo no debido**, o lo que es lo mismo, su reparación, la Sala advierte que conforme con el artículo 235 de la Ley 223 de 1995, en materia del impuesto de registro se deben aplicar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional, es decir, lo previsto en el artículo 863 del ordenamiento en cita.

2.13.1 La reparación, en ese caso, la fijó el legislador dentro de la libertad de configuración legislativa que le es propia, en los siguientes términos:

“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.

⁴¹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Sentencia del veintiséis (26) de noviembre de dos mil quince (2015). Magistrado Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ. Radicación: 050012331000-2001-04303-01. No. Interno 20122. Demandante: CONSTRUCTORA CONCRETO S.A. Demandado: DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA

Sentencia del veintiséis (26) de noviembre de dos mil quince (2015). Magistrada Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ. Radicación: 050012331000200506730 01. Número interno: 20021. Demandante: SEGUROS DE RIESGOS PROFESIONALES SURAMERICANA S.A. Demandado: MUNICIPIO DE MEDELLÍN.

Lo dispuesto en este artículo sólo se aplicará a las solicitudes de devolución que se presenten a partir de la vigencia de esta ley”.

2.13.2 Es decir, la reparación, en lo que compete a la obligación dineraria propiamente dicha, que subyace en la pretensión de devolución del pago de lo no debido a favor de la sociedad demandante, está fijada en forma clara por el legislador en el artículo 863 citado, lo que impone estarse a lo que dispone dicha norma.” (negrilla fuera de texto)

(c) Condiciones de pago de los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto de renta

Indexación e intereses de mora: El régimen de estabilidad tributaria, como se precisó, está condicionado a que el contribuyente pague los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto sobre la renta, conforme lo prevé el artículo 169 de la Ley 223 de 1995 [240-1 E.T. actualmente modificado].

Puede ocurrir, entonces, que al momento en que se expida la sentencia que declara la existencia de ese régimen de estabilidad tributaria el contribuyente no haya pagado los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto de renta. En esos casos, es pertinente que la DIAN exija el pago de ese mayor impuesto.

Ahora bien, ¿en qué condiciones se deben pagar los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto de renta?

La Sala considera que para entender satisfecho el pago de la tarifa especial del impuesto de renta del régimen de estabilidad tributaria, el contribuyente debe pagar los dos puntos porcentuales del impuesto de renta debidamente actualizados, pues no es lo mismo que el Estado recaude el impuesto, por ejemplo, en el año 2001, a que lo reciba, años después.

Eso es así en virtud del efecto retroactivo de la sentencia que reconoce el derecho al régimen de estabilidad tributaria que, como se precisó anteriormente, implicó el

restablecimiento de obligaciones pecuniarias mutuas, concretamente, que el contribuyente asumiera el deber de pagar la tarifa especial del impuesto de renta y la DIAN la de devolver los impuestos pagados y que se habrían estabilizado a instancia de la aplicación del régimen de estabilidad tributaria.

Para la Sala, en este caso se debe aplicar el principio de integralidad del pago⁴², cuya aplicación la explica la Corte Suprema de Justicia, en los siguientes términos⁴³:

“2. Como se sabe, para que el pago, concebido como arquetípico modo de extinguir las obligaciones, produzca efectos liberatorios, suficientes para diluir el débito preexistente, debe ser completo, lo que implica que corresponde al deudor hacerlo `bajo todos respectos en conformidad al tenor de la obligación´ (art. 1627 C.C.), comprendiendo no sólo el capital, sino también `los intereses e indemnizaciones que se deban´ (inc. 2 art. 1649 ib.).

“Este principio: el de la integridad del pago, por regla, presupone que, tratándose de obligaciones dinerarias insolutas, debe existir equivalencia cualitativa –y no simplemente cuantitativa- entre las unidades monetarias entregadas por el acreedor y aquellas con las que el deudor pretende solventar su prestación, si se tiene en cuenta que, como efecto del inexorable, amén de implacable transcurso del tiempo, la moneda se ve afectada –las más de las veces y, particularmente en países con economías deficitarias o inestables- por procesos inflacionarios que erosionan y, por contera, desdibujan su poder adquisitivo.

“Es por ello por lo que la Corte ha expresado, que el pago no será completo, `especialmente respecto de deudores morosos de obligaciones de dinero, cuando éstos pagan con moneda desvalorizada, o sea, sin la consiguiente corrección monetaria, pues en tal evento se trata de un pago ilusorio e incompleto, como acertadamente lo sostienen la doctrina y la jurisprudencia, no sólo nacional sino foránea, la cual insiste en que si la obligación no es pagada oportunamente, se impone reajustarla, para representar el valor adeudado, porque esa es la única forma de cumplir con el requisito de la integridad del pago´ (se subraya; cas. civ. de 30 de marzo de 1984, CLXXVI, pág. 136. Vid: Sents. de 24 de abril de 1979, CLIX, pág. 107; de 15 de septiembre de 1983, CLXXII, pág. 198; de 19 de marzo de 1986, CLXXXIV, pág. 24; de 12 de agosto de 1988, CXCI, pág. 71 y de 24 de enero de 1990, CC, pág. 20).

“Bajo este concreto entendimiento, reconocer, como lo hace el legislador, que `El pago efectivo es la prestación de lo que se debe´ (se subraya; art. 1626 C.C.), implica aceptar, en línea de principio, que la solución de la deuda, cuando de obligaciones de dar se trata, sólo se alcanza si se entrega –in toto- la cosa debida (arts. 1605 ib.). Por tanto, en el caso de obligaciones dinerarias impagadas, no puede premiarse o favorecerse al deudor a través de la morigeración de la deuda –y correlativamente propiciar un empobrecimiento en cabeza del titular del derecho crediticio-, cuando el desembolso que realiza tan sólo cubre el valor engastado físicamente en la unidad monetaria (valor nominal o facial), en veces

⁴² **Artículo 1627 del C.C. PAGO CEÑIDO A LA OBLIGACIÓN.** El pago se hará bajo todos respectos en conformidad al tenor de la obligación; sin perjuicio de lo que en casos especiales dispongan las leyes.

El acreedor no podrá ser obligado a recibir otra cosa que lo que se le deba, ni aún a pretexto de ser de igual o mayor valor la ofrecida.

⁴³ Cfr. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA DE CASACIÓN CIVIL. Magistrada Ponente. RUTH MARINA DÍAZ RUEDA. Bogotá, D. C., primero (1º) de septiembre de dos mil nueve. Ref: Exp. N° 1300131030051995-11208-01.

envilecida, sin verificar si el poder de compra –o adquisitivo- que ésta tiene, como en sana y justiciera lógica corresponde, es igual al que tenía cuando la obligación debió ser satisfecha (realismo jurídico-monetario), porque si ello no es así, si el dinero de hoy no es intrínsecamente el mismo de ayer, entonces el deudor estaría entregando menos de lo que debe, stricto sensu, lo que implica que su pago, por consiguiente, apenas sería parcial y, por ende, fragmentado, en tal virtud insuficiente para compeler al acreedor a recibir (art. 1649 ib.) e impotente para liberarlo de la obligación, en su cabal alcance y extensión cualitativa y cuantitativa.

“(…)

“Por el contrario, admitir que ‘el pago de obligaciones dinerarias, en época de depreciación monetaria, debe hacerlo el deudor de acuerdo con el correspondiente ajuste’, tiene el laudable propósito de procurar ‘que no se produzca el rompimiento del equilibrio de las relaciones contractuales’, así como evitar que ‘no se enriquezca de manera injusta una de las partes de la relación sustancial a costa de la otra’ (cas. civ. de febrero 21 de 1984, CLXXVI, pág. 33), lo que pone de manifiesto, memorando diciente y lozana doctrina –de rectificación- de la Sala, que esta ‘recomposición económica lo único que busca, en reconocimiento a los principios universales de equidad e igualdad de la justicia a los que de manera reiterada alude la jurisprudencia al tratar el tema de la llamada ‘corrección monetaria’ (G.J, Ts. CLXXXIV, pág. 25, y CC Pág. 20), es atenuar las secuelas nocivas del impacto inflacionario sobre una deuda pecuniaria sin agregarle por lo tanto, a esta última, nada equiparable a una sanción o un resarcimiento (cas. civ. de 8 de junio de 1999; exp: 5127)’, lo que quiere significar que ‘el fundamento de la corrección monetaria no puede ubicarse en la urgencia de reparar un daño emergente, sino en obediencia, insístese, a principios más elevados como el de la equidad, el de la plenitud del pago, o el de la preservación de la reciprocidad en los contratos bilaterales’, ya que ‘la pérdida del poder adquisitivo del dinero no afecta la estructura intrínseca del daño, sino su cuantía’ (se subraya; cas. civ. de 9 de septiembre de 1999; exp. 5005; Vid: cas. civ. de 28 de junio de 2000; exp: 5348). Al fin y al cabo, como bien se ha corroborado por la doctrina especializada, ‘No estamos aquí frente a un problema de responsabilidad civil sino que, por el contrario, nos hallamos en la órbita del derecho monetario, en donde la indexación se produce en razón de haber perdido la moneda poder adquisitivo. ¡Sólo eso, y nada más que eso!’.

En consecuencia, lo pertinente es que, para ajustar ese capital, se aplique la misma fórmula prevista para la actualización del capital debido por la DIAN por concepto de la devolución del impuesto pagado indebidamente por el contribuyente:

$$R = R_h \times \frac{\text{índice final}}{\text{índice inicial}}$$

Donde:

R= Dos puntos porcentuales adicionales del Impuesto de renta pagado actualizado (lo que se busca)

Rh= Renta histórica (los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto de renta pagado)

Índice Final: Índice de precios al consumidor certificado por el DANE, del mes inmediatamente anterior a la sentencia o del mes de la sentencia, si se dicta en el último día.

Índice Inicial: Índice de precios al consumidor certificado por el DANE, del mes en que se venció el plazo para pagar los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto de renta.

Ahora bien, ejecutoriada la sentencia que se tiene como parámetro para liquidar la indexación sin que se haya hecho el pago completo, es procede que se causen intereses de mora, pero a partir de los 30 días siguientes a la ejecutoria de la sentencia, que es el plazo que en condiciones normales otorga el legislador a la DIAN para que expida la orden de devolución en aquellos casos de peticiones de devolución, pagos en exceso o de lo no debido [artículo 863 del E.T].

Por último, es menester precisar que es improcedente liquidar la sanción por mora a partir del vencimiento del plazo previsto para pagar la tarifa especial del impuesto de renta hasta la fecha en que efectivamente se pague, por cuanto, la sanción por mora a que alude el artículo 634 E.T. se tipifica cuando *«Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, incluidos los agentes de retención (...) no cancelan oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo»*, (...).

Dado que mientras el contribuyente controvertía el derecho al régimen de estabilidad tributaria no surgió la obligación de pagar la tarifa especial, por sustracción de materia no se configuró el hecho que tipifica la sanción, esto es, el pago extemporáneo del impuesto.

2. Segundo problema jurídico. De la compensación de las obligaciones tributarias

Precisado lo anterior, corresponde definir el siguiente problema jurídico:

¿Es procedente que la DIAN compense el capital debido por el contribuyente por concepto de la tarifa especial del impuesto de renta del régimen de estabilidad tributaria con las sumas que la DIAN le debe a ese contribuyente en virtud del cumplimiento de la sentencia que reconoce a su favor el

derecho al régimen de estabilidad tributaria y, por ende a la devolución de ciertos impuestos?

La Sala considera que sí es procedente la compensación y, en ese sentido es claro el artículo 861 E.T. en cuanto dispone:

ARTICULO 861. COMPENSACIÓN PREVIA A LA DEVOLUCIÓN. *En todos los casos, la devolución de saldos a favor se efectuará una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente o responsable. En el mismo acto que ordene la devolución, se compensarán las deudas y obligaciones a cargo del contribuyente o responsable.*

Además, esa compensación procede de oficio, tal como lo prevé el parágrafo del artículo 816 E.T.

ARTÍCULO 816. TÉRMINO PARA SOLICITAR LA COMPENSACIÓN.

(...)

PARÁGRAFO. *En todos los casos, la compensación se efectuará oficiosamente por la Administración cuando se hubiese solicitado la devolución de un saldo y existan deudas fiscales a cargo del solicitante.*

3. Tercer problema jurídico. De la prelación en la imputación de los pagos.

Definido que la DIAN sí puede compensar las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente o responsable, procede resolver el siguiente problema jurídico:

¿Es procedente que los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes en relación con deudas vencidas a su cargo se sometan a las reglas de la prelación en la imputación del pago?

El artículo 804 E.T. dispone:

ARTICULO 804. PRELACIÓN EN LA IMPUTACIÓN DEL PAGO. *A partir del 1o de enero del 2006, los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes, responsables, agentes de retención o usuarios aduaneros en relación con deudas vencidas a su cargo, deberán imputarse al período e impuesto que estos indiquen, en las mismas proporciones con que participan las sanciones actualizadas, intereses, anticipos, impuestos y retenciones, dentro de la obligación total al momento del pago.*

Cuando el contribuyente, responsable o agente de retención impute el pago en forma diferente a la establecida en el inciso anterior, la Administración lo reimputará en el orden señalado sin que se requiera de acto administrativo previo. (...)

Como se ve, la prelación en la imputación de pagos tiene lugar cuando estén pendientes de pagar sanciones actualizadas, intereses, anticipos, impuestos y retenciones. Como en el caso concreto está en discusión si procedía la imputación de pagos a los intereses moratorios que la DIAN consideró que era procedente liquidar por los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto de renta, en la medida en que esos intereses no se causan no se aplica la regla de la prelación de imputación de pagos.

B. ANÁLISIS DEL CASO CONCRETO

1. Hechos relacionados con el régimen de estabilidad tributaria

- El 21 de septiembre de 2000, el Banco Colpatria le manifestó a la DIAN su interés en suscribir un contrato de estabilidad tributaria.
- Habida cuenta de que la DIAN suscribió el contrato de estabilidad tributaria por un año, el Banco Colpatria insistió en la suscripción del contrato por un término de 10 años.
- El 22 de diciembre del año 2000, la DIAN resolvió desfavorablemente la petición formulada por el banco, mediante oficio 2717.
- El Banco interpretó que se había configurado a su favor el silencio administrativo positivo que le daba acceso al régimen de estabilidad tributaria por un periodo de 10 años y lo protocolizó mediante escritura pública 04369 del 28 de diciembre del año 2000.
- El 2 de abril de 2002, mediante Resolución 2805, la DIAN revocó el acto presunto ficto positivo.

- Contra la Resolución 2805 de 2002, el Banco interpuso demanda en acción de nulidad y restablecimiento del derecho.
- El 7 de abril de 2008, la Sala Especial Transitoria de Decisión 4C de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado anuló la Resolución 2805 de 2002 y, a título restablecimiento del derecho, reconoció el régimen de estabilidad tributaria a favor del Banco Colpatria.

2. Hechos relacionados con el impuesto solicitado en devolución

- El 28 de mayo y el 23 de septiembre de 2004, el Banco Colpatria pagó, respectivamente, la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio que se causó por ese año.
- Con fundamento en la sentencia del 7 de abril de 2008, el 4 de julio de ese año, el demandante pagó el incremento del impuesto sobre la renta correspondiente a los años gravables 2001 a 2007, según lo exigía el artículo 240-1 del E.T.⁴⁴
- La demandante le pidió a la DIAN la devolución del impuesto al patrimonio de los años gravables 2004, 2005, 2006, 2007 y 2008, la sobretasa del impuesto de renta de los períodos gravables 2003, 2004, 2005 y 2006 y el gravamen a los movimientos financieros (GMF) de los períodos de enero de 2001 a junio de 2008 por un valor de setenta mil trescientos noventa y dos millones novecientos diez y siete mil pesos moneda corriente (\$70.392.917.000). También pidió *“el reconocimiento y la devolución de los intereses de mora*

⁴⁴ Según se precisa en la petición de devolución, los pagos se acreditaron así:

AÑO GRAVABLE	FECHA DE PRESENTACION	No. DE STCKER	VALOR LIQUIDACION PRIVADA INICIAL	PORCENTAJE INCREMENTO DOS PUNTOS PORCENTUALES (2%)	VALOR CANCELADO POR INCREMENTO DOS PUNTOS PORCENTUALES (2%)
2001	04-jul-08	19003110532012	16.956.438.000	2%	339.129.000
2002	05-jul-08	19003110532021	8.049.159.000	2%	160.983.000
2003	06-jul-08	19003110532037	3.423.215.000	2%	68.465.000
2004	07-jul-08	19003110532044	2.515.485.000	2%	50.309.000
2005	08-jul-08	19003110532051	37.808.958.000	2%	756.179.000
2006	09-jul-08	19003110532069	53.862.150.000	2%	1.077.243.000
2007	10-jul-08	19003110532076	75.655.766.000	2%	1.513.116.000
TOTALES			\$ 198.271.171.000		\$ 3.965.424.000

liquidados de conformidad con las normas tributarias, por el pago de lo no debido, por exigencia de la DIAN, desde el momento en que se efectuaron dichos pagos y hasta que se efectúe la devolución de las sumas referidas...”⁴⁵.

La primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio del año 2004, objeto de discusión en el presente proceso, ascienden a la suma de \$565.044.000 y \$565.043.000, respectivamente, para un total de **\$1.130.087.000**.

- La petición fue resuelta de manera separada por cada impuesto, cuota o período discutido. Por lo tanto, en lo que concierne a la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio por el año 2004, la DIAN expidió las siguientes resoluciones:

➤ **Resolución 608 1197 del 8 de septiembre de 2008**, que decidió:

“ARTÍCULO PRIMERO: RECONOCER a favor de la sociedad BANCO COLPATRIA RED MULTIBANCA COLPATRIA S.A. NIT 860.034.594-1, la suma de QUINIENTOS SESENTA Y CINCO MILLONES CUARENTA Y CUATRO MIL PESOS (\$565.044.000), como pago de lo no debido, correspondiente al Impuesto al Patrimonio (primera cuota) del año gravable 2004.

ARTÍCULO SEGUNDO: COMPENSAR la suma de QUINIENTOS SESENTA Y CINCO MILLONES CUATRO MIL PESOS (\$565.004.000) M/CTE, a la Sociedad BANCO COLPATRIA RED MULTIBANCA COLPATRIA S.A. NIT 860.034.594-1, del valor reconocido en el artículo primero de esta Resolución.

COMPENSAR A	PERIODO	Nº DECLARACIÓN	IMPUESTO	INTERESES
RENTA	2001	9000001516381	\$ 174.863.000	\$ 71.287.000
RENTA	2002	LIQ OFC. 161	\$ 83.012.000	\$ 46.854.000
RENTA	2003	9000001590116	\$ 35.310.000	\$ 2.070.000
RENTA	2004	1900308052034	\$ 23.600.000	
RENTA	2005	9100000197956	\$ 128.008.000	
TOTAL A COMPENSAR				\$ 565.004.000

ARTÍCULO TERCERO: DEVOLVER en cheque a la sociedad BANCO COLPATRIA RED MULTIBANCA COLPATRIA S.A. NIT

⁴⁵ Folios 2 a 12 de la carpeta ½ del expediente 2009 235 (18551)

860. 034.594-1, la suma de CUARENTA MIL PESOS (\$40.000) M/CTE, del valor reconocido en el artículo primero del resuelve de esta providencia. Se advierte al REPRESENTANTE LEGAL que podrá reclamarlo personalmente, mediante persona autorizada o por intermedio de apoderado en la Carrera 7 No. 34 – 65, Piso 2º, Bogotá D.C., transcurrido un (1) día hábil de notificada esta providencia.

ARTÍCULO CUARTO: NOTIFICAR...

- **Resolución 0684 1012 de 30 de junio de 2009**, mediante la que la DIAN, en reconsideración, confirmó la Resolución 608 1197 del 8 de septiembre de 2008.
- **Resolución 630-0015 de 13 de noviembre de 2008**, mediante la que la DIAN rechazó la solicitud de intereses presentada por el Banco Colpatria sobre primera cuota del impuesto al patrimonio del año 2004 (\$565.044.000).
- **Resolución 684-0015 de 30 de julio de 2009**, que, en reconsideración, confirmó la Resolución 630-0015 de 13 de noviembre de 2008.
- **Resolución 608 1198 del 8 de septiembre de 2008**, mediante la que la DIAN resolvió:

“ARTÍCULO PRIMERO: RECONOCER a favor de la sociedad BANCO COLPATRIA RED MULTIBANCA COLPATRIA S.A. NIT 860.034.594-1, la suma de QUINIENTOS SESENTA Y CINCO MILLONES CUARENTA Y TRES MIL PESOS (\$565.043.000), como pago de lo no debido, correspondiente al Impuesto al Patrimonio (SEGUNDA CUOTA) del año gravable 2004.

ARTÍCULO SEGUNDO: COMPENSAR la suma de CUATROCIENTOS TREINTA Y NUEVE MILLONES SETECIENTOS OCHENTA Y TRES MIL PESOS (\$439.783.000) M/CTE, a la Sociedad BANCO COLPATRIA RED MULTIBANCA COLPATRIA S.A. NIT 860.034.594-1, del valor reconocido en el artículo primero de esta Resolución.

COMPENSAR A	PERIODO	Nº DECLARACIÓN	IMPUESTO
RENTA	2005	9100000197956	\$ 136.655.000
RENTA	2005	9100000197956	\$ 12.122.000
RENTA	2006	9100000724077	\$ 255.375.000
RENTA	2007	9100005324784	\$ 35.631.000
TOTAL A COMPENSAR			\$439.783.000

ARTÍCULO TERCERO: DEVOLVER la suma de CIENTO VEINTICINCO MILLONES DOSCIENTOS SESENTA MIL PESOS (\$125.260.000) M/CTE, solicitada por la sociedad BANCO COLPATRIA RED MULTIBANCA COLPATRIA S.A. NIT 860. 034.594-1, del valor reconocido en el artículo primero de esta Resolución, con títulos de devolución de impuestos (TIDIS) emisión 2008 “DECEVAL S.A.”. Se advierte al beneficiario que podrá reclamarlos personalmente o por intermedio, de apoderado en el Banco de Colombia Centro Internacional – Carrera 7 No. 30 - A – 28 de la ciudad de Bogotá D.C., una vez cumplido un (1) día hábil de notificada esta providencia.

ARTÍCULO CUARTO: NOTIFICAR...

- **Resolución 0684 1013 de 30 de junio de 2009**, mediante la que la DIAN, en reconsideración, confirmó la Resolución 608 1198 del 8 de septiembre de 2008.
- **Resolución 630 0008 del 3 de octubre de 2008**, mediante la que la DIAN rechazó la solicitud de intereses presentada por el Banco Colpatría sobre segunda cuota del impuesto al patrimonio del año gravable 2004 (\$565.043.000).
- **Resolución 684 016 de 30 de julio de 2009**, mediante la que la DIAN, en reconsideración, confirmó la Resolución 630 0008 del 3 de octubre de 2008.

3. Naturaleza de los actos administrativos demandados

Como se puede apreciar, la DIAN expidió 8 resoluciones. Con unas resolvió la petición de devolución de la respectiva cuota del impuesto al patrimonio y, con otras, la petición sobre el reconocimiento de intereses.

Las resoluciones que resolvieron la petición de devolución son actos demandables por el hecho de haber creado una situación jurídica nueva, esto es, la compensación de la deuda que el Banco Colpatria debía a la DIAN por concepto del impuesto de renta por los años 2001 a 2007.

En efecto, en la parte considerativa de las Resoluciones 608 1197 y 608 1198 de 2008, la DIAN argumentó que, en virtud de los efectos *ex tunc* de la sentencia del 7 de abril de 2008, había que liquidar la sanción por mora a cargo del Banco Colpatria respecto de los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto de renta causado por los años gravables 2001 a 2007.

El capital resultante de esa liquidación lo imputó a las deudas vencidas en las condiciones previstas en el artículo 804 E.T.⁴⁶ Y dado que en virtud de la liquidación e imputación hechas resultó un pago pendiente de pagar por el Banco Colpatria, la DIAN compensó parte del monto que ordenó devolver con la deuda liquidada. En este entendido, se reitera, las resoluciones analizadas crearon una situación jurídica nueva y, por tanto, son susceptibles de ser demandadas ante esta jurisdicción.⁴⁷

⁴⁶ ARTICULO 804. PRELACIÓN EN LA IMPUTACIÓN DEL PAGO. <Artículo modificado por el artículo 169 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:>

<Inciso 1o. modificado por el artículo 1 de la Ley 1066 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:>

A partir del 1o de enero del 2006, los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes, responsables, agentes de retención o usuarios aduaneros en relación con deudas vencidas a su cargo, deberán imputarse al período e impuesto que estos indiquen, en las mismas proporciones con que participan las sanciones actualizadas, intereses, anticipos, impuestos y retenciones, dentro de la obligación total al momento del pago.

Cuando el contribuyente, responsable o agente de retención impute el pago en forma diferente a la establecida en el inciso anterior, la Administración lo reimputará en el orden señalado sin que se requiera de acto administrativo previo.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. <Parágrafo adicionado por el artículo 32 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> Los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes, agentes de retención y responsables hasta el 30 de abril de 2004 en relación con deudas vencidas con anterioridad al 1º de enero de 2003, se imputarán de la siguiente forma: primero a los anticipos, impuestos o retenciones junto con la actualización por inflación a que haya lugar, segundo a las sanciones y tercero a los intereses, siempre y cuando el pago cubra totalmente el valor de los anticipos, impuestos o retenciones del respectivo período.

Para la cancelación de las sanciones y de los intereses que queden pendientes, se otorgará una facilidad automática de pago sin necesidad de garantías, por el término de tres (3) años a partir del 1º de julio de 2004, pagaderos en seis cuotas semestrales iguales a más tardar el último día hábil de cada semestre calendario.

Para los deudores que se acojan a este orden de imputación transitorio de los pagos, los valores pendientes por concepto de intereses serán los causados hasta la fecha en que se realice el pago total del anticipo, impuesto, retenciones o actualización por inflación, y no se modificará por variaciones futuras de la tasa de interés moratorio.

⁴⁷ Estos actos no son susceptibles de control judicial, conforme lo reiteró el Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Auto del 26 de septiembre de 2013. Expediente 68001-23-33-000-2013-00296-01 (20212). M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez: "(...) únicamente las decisiones de la Administración producto de la conclusión de un procedimiento administrativo o los actos que hacen imposible la continuación de esa actuación, son susceptibles de control de legalidad por parte de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, lo que, dicho de otra manera, significa que *"los actos de ejecución de una decisión administrativa o jurisdiccional se encuentran excluidos de dicho control, toda vez que a través de ellos no se decide definitivamente una actuación, pues sólo son expedidos en orden a materializar o ejecutar esas decisiones"*⁴⁷.

De otra parte, también son demandables las resoluciones que decidieron la petición de reconocimiento de los intereses moratorios pues, en la medida en que los negaron, crearon una situación jurídica nueva. Estas resoluciones son objeto de la presente litis.

4. Revisión de las sentencias apeladas y solución de los problemas jurídicos planteados en el recurso de apelación que presentaron las partes

a) Sentencias apeladas

En las sentencias del 21 de julio de 2011, 22 de julio de 2010 y 22 de junio de 2011 [expedientes 19045, 18551 y 18962. Primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio], el *a quo* anuló las Resoluciones 608-1197 del 8 de septiembre 2008, 0684-001012 del 30 de junio de 2009, 630-0015 del 13 de noviembre de 2008 y 684-0015 del 30 de julio de 2009, y anuló parcialmente las Resoluciones 608-1198 del 8 de septiembre 2008, 0684-001013 del 30 de junio de 2009, 630-0008 del 3 de octubre de 2008 y 684-016 del 30 de junio de 2009. Consideró improcedente la liquidación de la sanción por mora que hizo la DIAN, e inaceptable el hecho de que esa institución no le reconociera al Banco Colpatria intereses por el detrimento patrimonial sufrido. Por tanto, anuló la compensación, ordenó la devolución de \$566.004.000 y \$439.783.000 y condenó a la DIAN al pago de los intereses legales del 6%, que liquidó en cuantía de \$147.467.484 y \$128.547.283.

b) De la nulidad de los actos administrativos demandados

Habida cuenta de que las dos partes apelaron y que los problemas jurídicos discutidos son los mismos que se plantearon al inicio de las consideraciones de esta sentencia, la Sala procede a resolver la litis de la siguiente manera, siguiendo los parámetros expuestos inicialmente.

No obstante, esta Corporación ha admitido que si el supuesto "*acto de ejecución*" excede, parcial o totalmente, lo dispuesto en la sentencia o en el acto administrativo ejecutado, es procedente ejercer el medio de control de nulidad y de restablecimiento, al haberse creado, modificado o extinguido una situación jurídica diferente y, por ende, al haberse generado un verdadero acto administrativo susceptible del control de legalidad⁴⁷, (...)

(1) De si procedía liquidar el interés moratorio sobre los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto sobre la renta de los años 2001 a 2007. De si es procedente la indexación

En el caso concreto las partes no controvierten que el Banco Colpatria hizo los siguientes pagos:

AÑO GRAVABLE	No Stiker	Fecha Presentación	Renglón	Liquidación Privada Inicial	Impuesto Pagado en la Declaración Privada	Incremento dos puntos (2%) Régimen Estabilidad Tributaria	No Stiker de pago	Fecha de Pago
2001	90000015163818	04-Mar-04	53	16.956.438.000	5.934.753.000	339.129.000	19003110532012	04-Jul-08
2002	R 5673	07-Abr-04	60	8.049.159.000	2.817.206.000	160.983.000	19003110532021	04-Jul-08
2003	90000015901167	15-Abr-04	86	3.423.215.000	1.198.125.000	68.465.000	19003110532037	04-Jul-08
2004	19003080520343	28-Feb-07	69	2.515.485.000	880.420.000	50.309.000	19003110532044	04-Jul-08
2005	1105502552971	18-Oct-06	69	37.808.958.000	13.233.135.000	756.179.000	19003110532051	04-Jul-08
2006	1106500036057	30-May-07	69	53.862.150.000	18.851.753.000	1.077.243.000	19003110532069	04-Jul-08
2007	1107601684461	30-Abr-08	64	75.655.766.000	25.722.960.000	1.513.116.000	19003110532076	04-Jul-08
					68.638.352.000	3.965.424.000		

La DIAN controvierte que el pago está incompleto porque el Banco Colpatria no pagó los intereses moratorios, por eso, en los actos demandados los totalizó.

En efecto, en las Resoluciones 608 1197 y 608 1198 de 2008 no se dijo a cuanto ascendía la deuda por concepto de intereses de mora, ni la forma como se calcularon. En tales actos administrativos simplemente se aprecian los totales que fueron imputados a capital e intereses en virtud de la aplicación del artículo 804 del E.T. referido a la prelación de imputación de créditos.

En la Resolución 001012 del 30 de junio de 2009, que confirmó la Resolución 608 1197 de 2008, la DIAN explicó la forma en que la administración tributaria reimputó los pagos hechos por el Banco Colpatria a capital e intereses. Dijo lo siguiente:

“La administración tributaria aplicando en la forma debida lo preceptuado en el artículo transcrito efectuó la reimputación de los pagos de la siguiente manera:

AÑO GRAVABLE	RECIBO No.	FECHA DE PRESENTACION	CAPITAL	INTERESES MORATORIOS	PAGO
--------------	------------	-----------------------	---------	----------------------	------

2001	19003110532012	04-jul-08	164.266.000	174.863.000	339.129.000
2002	19003110532021	04-jul-08	77.971.000	83.012.000	160.983.000
2003	19003110532037	04-jul-08	33.155.000	35.310.000	68.465.000
2004	19003110532044	04-jul-08	26.709.000	236.000.000*	262.709.000*
2005	19003110532051	04-jul-08	479.395.000	276.764.000	756.159.000

Por efecto de la reimputación consagrada en el artículo 804 del Estatuto Tributario, se genera un saldo pendiente de pago, y de conformidad a lo preceptuado en el párrafo del artículo 816 ibídem, en todos los casos la compensación se efectuará oficiosamente por la administración cuando se hubiese solicitado la devolución de un saldo y existan deudas fiscales a cargo del solicitante...”

Se observa en el cuadro descrito anteriormente que, en la columna de intereses moratorios año gravable 2004 y en la columna de pago, se reseñaron los siguientes valores, respectivamente: Doscientos treinta y seis millones (\$236.000.000) y doscientos sesenta y dos millones, setecientos nueve mil pesos. Verificado el acervo probatorio que obra en el expediente, se constata que, en realidad, los valores correctos son: Veintitrés millones seiscientos mil pesos (\$23.600.000) y veintiséis millones, setecientos nueve mil pesos. Por lo tanto, el pago efectuado por el demandante fue de cincuenta millones, trescientos nueve mil pesos (\$26.709.000+\$23.600.000= \$50.309.000).

De otra parte, adviértase que la reimputación de pagos que hizo la DIAN en virtud de la liquidación de los intereses moratorios arroja un saldo a deber por el año 2005 de \$128.008.000, cuando lo pertinente era, siguiendo la lógica del cuadro, que quedara un saldo pendiente de \$276.764.000.

¿De dónde surge, entonces, el monto de \$128.008.000?

Esta cifra surge de restar al capital que habría quedado pendiente de deber, esto es, a los \$276.764.000, los \$148.777.000 [\$136.655.000+12.122.000] que se compensan en la Resolución 608 1198 de 2008, así:

COMPENSAR A	PERIODO	Nº DECLARACIÓN	IMPUESTO

RENTA	2005	9100000197956	136.655.000
RENTA	2005	9100000197956	12.122.000
RENTA	2006	9100000724077	255.375.000
RENTA	2007	9100005324784	35.631.000

TOTAL A COMPENSAR

\$439.783.000

Conforme con los hechos expuestos y el análisis planteado en los considerandos de esta sentencia, la Sala precisa que la sentencia del 7 de abril de 2008 (Expediente 2004 00406), que dictó la Sala Especial Transitoria de Decisión 4C del Consejo de Estado, es una sentencia constitutiva en la medida que reconoce dos derechos: uno explícito, como es el derecho del Banco Colpatria a gozar el régimen de estabilidad tributaria de manera retroactiva a partir del año gravable 2001. Y, otro, implícito, el derecho a la devolución de los impuestos creados y causados durante el régimen de estabilidad tributaria, y pagados por el contribuyente sin estar obligado a ese pago. Como condición para que se consoliden esos derechos, el Banco Colpatria debe satisfacer a cabalidad el pago de la tarifa del impuesto de renta prevista para ese régimen de estabilidad.

La DIAN, en las Resoluciones 608 1197 y 608 1198 de 2008 no controvertió el derecho a la devolución de la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio causado por el año 2004. Sin embargo, alegó que para entender satisfecho el pago de la tarifa del impuesto de renta prevista para ese régimen de estabilidad, el Banco Colpatria debía pagar la sanción por mora del artículo 634 del E.T.

La Sala insiste en que, en el caso concreto, no era procedente que la DIAN liquidara la sanción por mora respecto de la tarifa especial del impuesto de renta del régimen de estabilidad tributaria que debió pagar el Banco Colpatria.

Pero para entender debidamente cumplido el efecto de la sentencia del 7 de abril de 2008, la Sala considera que el Banco Colpatria debió pagar los dos puntos porcentuales adicionales de renta debidamente actualizados desde la fecha en que debieron pagarse hasta la fecha en que se hizo el pago, esto es, hasta 4 de julio de 2008.

Para el efecto, se tendrá en cuenta el IPC vigente a la fecha en que venció el plazo para pagar la tarifa especial del impuesto de renta del régimen de estabilidad tributaria, por los años gravables 2001 a 2007, y el IPC vigente a la fecha de ejecutoria de la sentencia del 7 de abril de 2008 (18 de junio de 2008)⁴⁸.

Las bases y las fechas del IPC, que se deben a tener en cuenta para hacer la respectiva liquidación del capital indexado son las siguientes:

La liquidación queda, en consecuencia, así:

BANCO COLPATRIA EXPEDIENTE 18551				
DEUDA A CARGO DE COLPATRIA A FAVOR DE LA DIAN				
Año	Incremento imporrenta pagado	Fecha final - Indice	Fecha inicial -Indice	Imporrenta Indexado
2001	\$ 339.129.000	18/06/08	4/03/04	\$ 425.979.163
		98,47	78,39	
2002	\$ 160.983.000	18/06/08	7/04/04	\$ 201.311.552
		98,47	78,74	
2003	\$ 68.465.000	18/06/08	15/04/04	\$ 85.616.465
		98,47	78,74	
2004	\$ 50.309.000	18/06/08	28/02/07	\$ 55.299.183
		98,47	89,58	
2005	\$ 756.179.000	18/06/08	18/10/06	\$ 851.296.129
		98,47	87,46	
2006	\$ 1.077.225.000	18/06/08	30/05/07	\$ 1.155.987.544
		98,47	91,76	
2007	\$ 1.513.095.000	18/06/08	30/04/08	\$ 1.540.359.530
		98,47	96,72	
	\$ 3.965.385.000			\$ 4.315.849.566
INDEXACION:	\$ 350.464.566			

Valga precisar que el artículo 170 del C.C.A. faculta al juez para estatuir disposiciones nuevas en reemplazo de las acusadas, y modificar o reformar éstas. Por lo tanto, está facultado para establecer que el Banco Colpatria le adeuda a la DIAN la suma de **\$350.465.000**⁴⁹, a título de los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto de renta de los años 2001 a 2007, debidamente actualizados.

(a) Intereses de mora:

Ahora bien, la Sala también concluyó⁵⁰ que sí era procedente que la DIAN calculara la sanción por mora a cargo del Banco Colpatria respecto de la tarifa especial del impuesto sobre la renta del régimen de estabilidad tributaria si este

⁴⁸ Folio 102 c.p. expediente 2009 00278.

⁴⁹ Acercado al múltiple de mil

⁵⁰ Idem 44

impuesto no se pagaba dentro los treinta (30) días siguientes a la fecha de ejecutoria de la sentencia que declara la existencia del régimen de estabilidad tributaria. En el caso concreto, la sentencia del 7 de abril de 2008 quedó ejecutoriada el 18 de junio de 2008 y los 30 días a que alude el artículo 176 del C.C.A. vencieron el 31 de julio de 2008.

En consecuencia, la sanción por mora de que trata el artículo 634 E.T. no se causó puesto que el Banco Colpatria pagó el impuesto dentro de los 30 días siguientes a la ejecutoria de la sentencia, esto es, antes del 31 de julio de 2008 (el 4 de julio de 2008).

**(b) Pago debido por el Banco Colpatria a la
DIAN**

Recapitulando lo dicho, se tiene que el Banco Colpatria, a la fecha de ejecutoria de la sentencia del 7 de abril de 2008, le debía a la DIAN, un capital de **\$350.465.000** por concepto de la indexación de los dos puntos porcentuales adicionales del impuesto de renta de los años 2001 a 2007, debidamente indexado.

***(2) De la devolución de la primera y segunda
cuota del impuesto al patrimonio. De si es
procedente liquidar indexación, intereses legales,
corrientes o moratorios a favor del Banco Colpatria.***

(a) Indexación del capital:

La Sala reitera que, para este caso, en virtud de la sentencia del 7 de abril de 2008, que profirió la Sala Especial Transitoria de Decisión 4C de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, surgió el derecho del Banco Colpatria a la devolución de la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio causada por el año 2004, a partir de la ejecutoria de esa sentencia [18 de junio de 2008]. El derecho a la devolución no es objeto de controversia por parte de la DIAN.

Se controvierte si era pertinente que el Tribunal condenara a la DIAN a liquidar y pagar los intereses legales a que alude el artículo 1617 del C.C.

La demandante alegó que lo procedente era que se le reconocieran los intereses corrientes y moratorios del artículo 863 E.T.

La DIAN alegó, en cambio, que no procede ninguno de los tipos de interés señalados porque, de una parte, el Banco no pidió en la demanda el reconocimiento de intereses legales. Por eso, cuestionó como “*ultra petita*” el fallo del *a quo*. La DIAN también pidió que se reiterara la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, que precisó que no es procedente aplicar las normas del Código Civil⁵¹ cuando se trata de liquidar intereses. De otra parte, la DIAN alegó que aceptó devolver el impuesto y que, precisamente por eso, resolvió la petición dentro del término legal. Que, por tanto, no hay lugar a condenar a la DIAN al pago de intereses corrientes o moratorios del artículo 863 E.T.

La Sala, en esta oportunidad, revoca la condena impuesta por el *a quo* a la DIAN, en cuanto ordenó pagar el interés legal del 6%.

Conforme con lo expuesto en la parte considerativa de la sentencia, debe entenderse que, en virtud del restablecimiento del derecho derivado de la sentencia del 7 de abril de 2008, que profirió la Sala Transitoria 4C del Consejo de Estado, la DIAN debió devolver la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio debidamente indexada, esto, es, en los términos del artículo 178 del C.C.A.

Y aunque la DIAN tiene la razón en cuanto a que en las pretensiones de la demanda el Banco Colpatria siempre pretendió el reconocimiento de los intereses corrientes y moratorios del artículo 863 E.T., más no los intereses legales, no se viola el principio de congruencia ni se incurre en la expedición de un fallo *ultra petita*, por el hecho de definir el restablecimiento del derecho en las condiciones que conforme con la ley corresponde.

Para el efecto, es menester partir de lo resuelto en los actos administrativos que fueron demandados en cada uno de los expedientes acumulados, así:

⁵¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencias del 26 de enero y 9 de julio de 2009. Expedientes 16393 y 15923.

Expedientes 19045 y 18692. Primera cuota del Impuesto al patrimonio año 2004

En estos expedientes se demandaron las resoluciones que ordenaron la devolución y compensación de la primera cuota del impuesto al patrimonio [Resoluciones 608 1197 de 2008 y 1012 de 2209] como las que negaron el reconocimiento de intereses [Resoluciones 630-015 del 3 de octubre de 2008 y 0684-0015 de 30 de julio de 2009].

Dado que en esta instancia se considera que procedía la devolución de los \$565.044.000 debidamente indexados, se procede a precisar el monto de la indexación, así:

DEUDA A CARGO DE LA DIAN A FAVOR DECOLPATRIA					
INDEXACIÓN DE LA PRIMERA CUOTA DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO AÑO 2004					
Año	primera cuota impuesto patrimonio	Fecha final - Índice.18-06-2008	Fecha inicial - Índice.28-05-04	Valor indexado	Valor compensado por la Resolución 1197 de 2008
2004-2008	\$ 565.044.000	188,69	151,47	\$ 703.889.565	\$ 565.044.000
Indexación debida	\$ 138.845.565				

Expediente 18551 [Expediente 2009-00278 acumulado]. Segunda cuota del Impuesto al patrimonio año 2004

En este expediente están demandadas tanto las resoluciones que ordenaron la devolución y compensación de la segunda cuota del impuesto al patrimonio [Resoluciones 608 1198 de 2008 y 1013 de 2209] como las que negaron el reconocimiento de intereses [Resoluciones 630-008 del 3 de octubre de 2008 y 0684-0016 de 30 de julio de 2009].

Al igual que para la primera cuota, respecto de la segunda cuota también procede la indexación respecto del capital devuelto, esto es, sobre los \$565.043.000. Por lo tanto, la indexación queda así:

DEUDA A CARGO DE LA DIAN A FAVOR DECOLPATRIA				
INDEXACIÓN DE LA SEGUNDA CUOTA DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO AÑO 2004				
Año	Segunda cuota impuesto patrimonio	Fecha final - Índice.18-06-2008	Fecha inicial - Índice.23-09-04 –	Valor indexado
2004-2008	\$ 565.043.000	188,69	152,83	\$ 697.624.574
Indexación debida	\$ 132.581.574			

(b) Intereses de mora del artículo 177 del C.C.A. Compensación de obligaciones mutuas.

Ahora bien, dado que a partir de la sentencia del 7 de abril de 2008 (Sala Transitoria 4C del Consejo de Estado) la DIAN adquirió la obligación de devolver la primera y la segunda cuota del impuesto al patrimonio causada por el año 2004, el Banco Colpatria sí tiene derecho a que se le reconozca el interés por mora, pero no con fundamento en el artículo 863 del E.T., sino con fundamento en artículo 177 del C.C.A. habida cuenta de que, tal como se precisó en la parte considerativa de esta sentencia, el fallo que reconoció el derecho del Banco Colpatria al régimen de estabilidad tributaria es una sentencia constitutiva que tiene, además, el componente económico derivado del restablecimiento del derecho: el pago de obligaciones pecuniarias mutuas.

El artículo 177 del C.C.A. exige reconocer intereses comerciales. Tales intereses están previstos en el artículo 884 del C.Co., así:

Artículo 884. Cuando en los negocios mercantiles haya de pagarse réditos de un capital, sin que se especifique por convenio el interés, éste será el bancario corriente; si las partes no han estipulado el interés moratorio, será equivalente a una y media veces del bancario corriente y en cuanto sobrepase cualquiera de estos montos el acreedor perderá todos los intereses, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 72 de la Ley 45 de 1990.

Se probará el interés bancario corriente con certificado expedido por la Superintendencia Bancaria.

En consecuencia, la Sala condenará a la DIAN a que liquide y pague los intereses moratorios previstos en el artículo 884 del C.Co.

Ahora bien, esos intereses solo se causan, se reitera, a partir de los treinta (30) días siguientes a la ejecutoria de la sentencia, porque ese es el plazo que el artículo 176 del C.C.A. le concede a la administración para disponer de lo necesario para ejecutar la sentencia. En concreto, los intereses se causan desde el 1 de agosto de 2008.

En los expedientes acumulados consta que el Banco Colpatria radicó la petición de devolución el 28 de julio de 2008. Por disposición del artículo 855 del E.T.⁵², la DIAN tiene un plazo de treinta (30) días para resolver la petición, so pena de incurrir en intereses de mora del artículo 863 del E.T., si no está en discusión el monto a devolver y no se ordena la devolución.

En el caso concreto, como se precisó, cuando se presentó la petición de devolución, ese derecho ya no era controvertible. Por eso, para la Sala, la norma aplicable al caso concreto es el artículo 176 del C.C.A. y no el artículo 855 del E.T.

De manera que, independientemente de que la demandante haya interpuesto la petición de devolución el 28 de julio de 2008, es menester precisar que ya para esa fecha la DIAN tenía la obligación de tomar las medidas pertinentes para devolver el monto del capital debido al Banco Colpatria. Por tanto, el plazo para tomar esas medidas vencieron el 31 de julio y, por tanto, a partir del primero de agosto empezaron a causarse en su contra y a favor del Banco Colpatria los intereses moratorios a que alude el artículo 177 del C.C.A., esto es, los comerciales moratorios previstos en el artículo 884 del Código de Comercio⁵³, causados sobre el capital [primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio 2004], debidamente indexada.

Ahora bien, los intereses moratorios se causan hasta que efectivamente se devuelva la primera y la segunda cuota del impuesto al patrimonio por el año 2004. En este caso está probado que mediante las Resoluciones 608 1197 y 608 1198 de 2008 la DIAN ordenó la devolución parcial de la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio, pues ordenó la compensación con el mayor impuesto de renta debido.

En efecto, mediante la Resolución 608 1197, la DIAN ordenó la devolución de \$40.000 transcurrido un día hábil de notificada esa providencia, y mediante la Resolución 608 1198 de 2008 ordenó la devolución de \$125.260.000 con TIDIS

⁵² “Estatuto Tributario. Artículo 855. Término para efectuar la devolución. La Administración de impuestos deberá devolver, previa las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma.

⁵³ **ARTÍCULO 884. <LÍMITE DE INTERESES Y SANCIÓN POR EXCESO>.** <Artículo modificado por el Artículo 111 de la Ley 510 de 1999. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando en los negocios mercantiles haya de pagarse réditos de un capital, sin que se especifique por convenio el interés, éste será el bancario corriente; si las partes no han estipulado el interés moratorio, será equivalente a una y media veces del bancario corriente y en cuanto sobrepase cualquiera de estos montos el acreedor perderá todos los intereses, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 72 de la Ley 45 de 1990.

Se probará el interés bancario corriente con certificado expedido por la Superintendencia Bancaria.

que podían reclamarse una vez cumplido un día hábil de notificada la resolución. En síntesis, la devolución parcial se hizo efectiva el 10 de septiembre de 2008, puesto que la notificación se surtió el día 8 del mismo mes y año.

Por consiguiente, la Sala considera que debe hacer dos períodos de liquidación de los intereses moratorios. El primer periodo se causa desde el primero de agosto de 2008 hasta el 10 de septiembre del mismo año, sobre las sumas que la DIAN debió devolver debidamente indexadas, esto es, sobre los \$703.890.000 por la primera cuota del impuesto al patrimonio, y sobre los \$697.625.000 por la segunda cuota del impuesto al patrimonio.

Las liquidaciones quedan así:

Expediente 18962. Primera cuota del Impuesto al patrimonio año 2004

INTERESES COMERCIALES MORATORIOS DEBIDOS POR LA DIAN AL BANCO COLPATRIA DESDE EL PRIMERO DE AGOSTO DE 2008 HASTA EL 10 DE SEPTIEMBRE DE 2008 (ARTÍCULOS 177 del C.C.A. Y 844 C.Co.). PRIMERA CUOTA IMPUESTO AL PATRIMONIO 2004: CAPITAL:\$703.890.000.					
Capital	Desde	Hasta	Tasa Interés	DIAS DE MORA	Interés del periodo
703.890.000	1/08/08	10/09/08	32,27	41	\$ 25.514.952

Expediente 18551 [Expediente 2009-00278 acumulado]. Segunda cuota del Impuesto al patrimonio año 2004

INTERESES COMERCIALES MORATORIOS DEBIDOS POR LA DIAN AL BANCO COLPATRIA DESDE EL PRIMERO DE AGOSTO DE 2008 HASTA EL 10 DE SEPTIEMBRE DE 2008 (ARTÍCULOS 177 del C.C.A. Y 844 C.Co.). PRIMERA CUOTA IMPUESTO AL PATRIMONIO 2004: CAPITAL:\$703.890.000.					
Capital	Desde	Hasta	Tasa Interés	DIAS DE MORA	Interés del periodo
697.625.000	1/08/08	10/09/08	32,27	41	\$ 25.287.855

Ahora bien, el segundo período se causa desde el 11 de septiembre del año 2008 hasta que efectivamente se pague la suma de **\$925.750.000**.

Esta cifra se obtiene de sumar el saldo de la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio debidas por la DIAN al 10 de septiembre de 2008: (\$703.890.000 + \$697.625.000=\$1.401.515.000) menos lo que fue devuelto por la DIAN el 10 de septiembre de 2008 (\$40.000 + \$125.260.000=\$125.300.000), para un total debido por la DIAN DE \$1.276.215.000, menos lo debido por el Banco Colpatría a la DIAN por concepto de indexación del mayor impuesto de renta: \$350.465.000.

(c) Monto debido por la DIAN al Banco Colpatría por concepto de indexación e interés moratorio

Corolario de lo dicho se tiene que, al 10 septiembre de 2008, fecha a partir de la cual el Banco Colpatria quedó facultado para reclamar la devolución parcial de la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio por el año 2004, la DIAN le quedó debiendo al Banco los siguientes conceptos, que en la parte resolutive se ordenará pagar:

1. Interés moratorio causado desde el 1 de agosto al 10 de septiembre de 2008 por la primera cuota del impuesto al patrimonio: \$25.515.000
2. Interés moratorio causado desde el 1 de agosto al 10 de septiembre de 2008 por la segunda cuota del impuesto al patrimonio: \$25.288.000
3. Saldo debido por concepto de la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio: \$925.750.000
4. Interés moratorio causado desde el 11 de septiembre de 2008 hasta que efectivamente se pague la suma de \$925.750.000

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

PRIMERO: MODIFÍCASE el numeral primero de la sentencia del 21 de julio de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección A, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por el Banco Colpatria contra la DIAN, que anuló la Resolución No. 608-1197 de 2008 y la que la confirmó, la No.0684-1012 de 30 de junio de 2009, que resolvieron la devolución de la primera cuota del impuesto al patrimonio por el año 2004. [Expediente 19045 Primera cuota del impuesto al patrimonio año 2004].En su lugar, **ANÚLANSE** parcialmente los actos demandados.

SEGUNDO. CONFÍRMASE el numeral primero de la sentencia del 22 de junio de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección A, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por el Banco Colpatria contra la DIAN, que anuló la Resolución 630-0015 del 13 de noviembre de 2008, que rechazó la petición de reconocimiento de intereses a favor del Banco Colpatria, y la 684-0015 del 30 de junio de 2009 que la confirmó [Expediente 18962 Primera cuota del impuesto al patrimonio año 2004].

TERCERO. CONFÍRMASE el numeral primero de la sentencia del 22 de julio de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección B, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por el Banco Colpatria contra la DIAN, que anuló parcialmente la Resolución No. 608-1198 de 2008 y la que la confirmó, la No.0684-1013 de 2009, que resolvieron la devolución de la segunda cuota del impuesto al patrimonio por el año 2004. [Expediente 18551 Segunda cuota del impuesto al patrimonio año 2004].

CUARTO. CONFÍRMASE PARCIALMENTE el numeral segundo de la sentencia del 22 de julio de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección B, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por el Banco Colpatria contra la DIAN, que anuló parcialmente las Resoluciones No. 630-0008 del 3 de octubre de 2008, que rechazó la petición de reconocimiento de intereses a favor del Banco Colpatria, y la 684-0016 del 30 de julio de 2009 que la confirmó. [Expediente 18551 Segunda cuota del impuesto al patrimonio año 2004].

QUINTO. REVÓCANSE el numeral segundo de las sentencias del 21 de julio, de 22 de junio de 2011 y el último párrafo del numeral segundo de la sentencia del 22 de julio de 2010. En su lugar, a título de restablecimiento del derecho se decide:

- 1.**DECLARESE** que el Banco Colpatria le adeuda a la DIAN por concepto de indexación del mayor impuesto de renta debido por los años 2001 a 2007 la suma de \$350.465.000
- 2.**DECLARESE** que la DIAN le adeuda al Banco Colpatria por concepto de indexación de la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio la suma de \$1.276.215.000
- 3.**COMPENSASE** la suma de \$350.465.000 con los \$1.276.215.000
- 4.**ORDÉNSASE** a la U.A.E. DIAN DEVOLVER al Banco Colpatria Red Multibanca Colpatria S.A. la suma de \$925.750.000
- 5.**ORDÉNASE** a la U.A.E. DIAN PAGAR al Banco Colpatria Red Multibanca Colpatria S.A. la suma de \$25.520.000 y de \$25.288.000 por concepto de intereses moratorios causados desde el primero de agosto al 10 de septiembre de 2008, por concepto de la primera y segunda cuota del impuesto al patrimonio parcialmente devuelto mediante las Resoluciones 608 1197 y 608 1198 de 2008.

6. **ORDÉNASE** a la U.A.E. DIAN PAGAR al Banco Colpatria Red Multibanca Colpatria S.A. los intereses moratorios que se causen sobre \$925.750.000 desde el 11 de septiembre de 2008 hasta que efectivamente se paguen. Esto, sin perjuicio de las compensaciones a que haya lugar.

QUINTO. En lo demás, **CONFÍRMANSE** las sentencia apeladas.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ