

PAGO DE LO NO DEBIDO – Se configura cuando se hace el pago aunque no se realice el hecho generador o cuando está exento / CAUSAL LEGAL – La falta de ésta configura el pago de lo no debido / DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR – Procede cuando hay pagos en exceso o de lo no debido / DEVOLUCION DEL PAGO EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO – El término para solicitarla es de cinco años. Procede cuando no hay situación jurídica consolidada y el término para solicitarla no esté vencido

Cuando no se realiza el hecho generador de un determinado impuesto, el pago que se realice por tal concepto constituye un pago de lo no debido, pues adolece de causa legal toda vez que no nace la obligación jurídica tributaria. También se configura pago de lo no debido, cuando a pesar de que se presentan todos los elementos de la obligación tributaria, el legislador determina que un contribuyente debe tener un trato preferencial, como es el caso de la exención, y en desconocimiento de ese mandato, se realiza el pago. Conforme a lo anterior, el elemento esencial para que se presente el pago de lo no debido es que dicho pago adolezca de causa legal. El artículo 850 del Estatuto Tributario consagra en su inciso segundo, que la Administración Tributaria debe 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 las devoluciones de los saldos a favor.” Ahora, la Sala ha reiterado que las disposiciones tributarias no señalan un término para solicitar la devolución del pago en exceso o de lo no debido, por tanto, debe aplicarse la norma general de prescripción consagrada en el artículo 2536 del Código Civil, en virtud de la cual, la acción ejecutiva prescribe en cinco años a partir de la vigencia de la Ley 791 de 2002. La razón por la cual se aplica este término de prescripción para ejercer el derecho a solicitar lo indebidamente cancelado, radica en el hecho de que quien realiza el pago debe acreditar un título que permita verificar la existencia de la obligación. En 1997 el Gobierno Nacional expidió el Decreto 1000, mediante el cual reglamentó el procedimiento de devoluciones y compensaciones consagrado en el Estatuto Tributario y en donde reiteró que el término para pedir la devolución de los saldos a favor es de dos años después del vencimiento del término para declarar (artículo 4º), y el de solicitar la devolución de pagos en exceso o de lo no debido, es el de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil (artículo 11). Como consecuencia de lo anterior, la Sala ha indicado que mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido, no existe situación jurídica consolidada y procede la solicitud de reintegro.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 850 / CODIGO CIVIL – ARTICULO 2536 / DECRETO 1000 DE 1997 – ARTICULO 11 / LEY 791 DE 2002

OBLIGACION TRIBUTARIA – Cuando el contribuyente no esta sujeto a ella no debe presentar declaración / DEVOLUCION DEL PAGO DE LO NO DEBIDO – El contribuyente debe presentarla dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva / PAGO DE LO NO DEBIDO – No requiere que se corrijan las declaraciones privadas / CORRECCION DE LA DECLARACION PRIVADA – Es innecesaria cuando se trate de pago de lo no debido

Para efectos del procedimiento aplicable, es relevante diferenciar cuando se presenta el pago de lo no debido frente a una obligación que no nace a la vida jurídica, como es el caso de las personas -no sujetas al gravamen-, y cuando, ocurre en relación con una obligación que tiene un tratamiento especial -exención-, que reúne todos los requisitos establecidos por el legislador para que nazca a la

vida jurídica. Conforme a lo anterior, en el caso de que el administrado no se encuentre sujeto a la obligación tributaria, no debe presentar declaración por tal concepto. En consecuencia, si realiza equivocadamente el pago del mismo, tiene derecho a reclamarlo dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva señalado en el Código Civil, de acuerdo a lo expuesto. La Sala se pronunció en sentencia del 23 de septiembre de 2010, exp. 17669 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en donde se precisó que la corrección de la declaración es innecesaria cuando se trate del pago de lo no debido, por cuanto, en este caso, el contribuyente ha efectuado un pago sin que exista una norma que soporte la existencia de la obligación de pagar, o cuando dicha obligación ha existido pero desapareció del mundo jurídico, por tanto, en el evento de que la Administración pretenda retener dicho dinero estaría incurriendo en enriquecimiento sin causa a favor del Estado.

NOTA DE RELATORIA: Sobre el trámite de la devolución del pago de lo no debido se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 23 de septiembre de 2010, Rad. 17669, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

DEVOLUCION DEL PAGO DE LO NO DEBIDO – Antes de la Ley 791 de 2002 el termino para solicitarla era de diez años / INTERESES CORRIENTES Y MORATORIOS A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE – Se reconocen desde la notificación del acto que negó la devolución / INTERESES CORRIENTES Y MORATORIOS EN LA DEVOLUCION DEL PAGO DE LO NO DEBIDO – Cuando el pago se genera por error del contribuyente se reconocen desde el acto que negó la devolución

Habida cuenta que las declaraciones del impuesto predial corresponden a los años gravables 1995 a 2002, que la causación del impuesto se verifica en forma anticipada y, que la declaración correspondiente al último período fue presentada y pagada el 25 de abril de 2002, antes de entrar en vigencia la Ley 791 del 27 de diciembre de 2002, que redujo la prescripción de la acción ejecutiva a cinco años, regía como término para solicitar la devolución el de diez (10) años previsto en el artículo 2536 del Código Civil, o sea que, para el período inicial, esto es la declaración presentada en el año 1995, el término precluía en el año 2005 y para los demás en fechas más recientes. Luego, habiendo radicado la solicitud de devolución por pago de lo no debido el 12 de agosto de 2004 (radicación No. 4218), la demandante se encontraba dentro del plazo para radicar la solicitud. Finalmente, respecto a la solicitud de reconocimiento de intereses corrientes y moratorios presentada por la demandante, la Sala observa que teniendo en cuenta que en el presente caso el pago se genera por error del contribuyente (la falencia no es imputable a la administración tributaria), se deben reconocer desde que fue notificado el acto administrativo que denegó la devolución solicitada, de conformidad con el artículo 863 del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 863 / CODIGO CIVIL – ARTICULO 2536 / LEY 791 DE 2002

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., septiembre treinta (30) de dos mil diez (2010)

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-00806-01(16576)

Actor: BANCO DE LA REPUBLICA

Demandado: DISTRITO CAPITAL

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia de 22 de marzo de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que denegó las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

El Banco de la República es propietario de dos predios ubicados en la Carrera 7ª No.14 - 78 y en la Calle 16 No. 6 – 18, los cuales tienen un tratamiento especial, el primero, en virtud del Decreto 678 del 31 de octubre de 1994 es de conservación histórica, categoría B y el segundo, de interés cultural, categoría conservación integral (Decreto 606 de 26 de julio de 2001).

El Banco por el predio ubicado en la Carrera 7ª No. 14 78 pagó por concepto de Impuesto Predial \$276.830.000, correspondiente a las vigencias fiscales de 1995 a 2002 y \$7.703.000 por el predio ubicado en la Calle 16 No. 6 - 18 por concepto del período gravable 2002. No obstante lo anterior, el 12 de agosto de 2004 solicitó a la Dirección de Impuestos del Distrito, la devolución del pago de lo no debido.

Mediante Resolución No. 258 de 1º de febrero de 2005, la Administración resolvió de manera negativa la solicitud de devolución y/o compensación.

Contra el anterior acto, el demandante interpuso el recurso de reconsideración, el cual fue resuelto a través de la Resolución No. DDI 370906 del 22 de diciembre de 2005, confirmando la actuación recurrida.

DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el Banco de la República demandó la nulidad de las Resoluciones Nos. 258 de 1º de febrero de 2005 y DDI 370906 de 22 de diciembre de ese mismo año.

A título de restablecimiento del derecho pidió que se ordene la devolución de la suma de \$284.533.000 correspondiente al pago de lo no debido.

Citó como normas violadas los artículos 95, numeral 9 y 228 de la Constitución Política; 2313 y 2315 del Código Civil; 589, 683, 746 y 850 del Estatuto Tributario

Nacional; 506 del Acuerdo Distrital 6º de 1990; 28 del Decreto Distrital 352 de 2002; 20 y 144 del Decreto Distrital 807 de 1993 y los Decretos 678 de 1994 y 606 de 2001, y al desarrollar el concepto de la violación manifestó:

Los predios objeto de gravamen se encuentran incluidos en las categorías de conservación arquitectónica e interés cultural, por tanto, se encuentran exentos del impuesto predial unificado (Art. 506 del Acuerdo 6º de 1990).¹

So pena de vulnerar el principio de legalidad tributaria, la Administración no puede desconocer las disposiciones que consagran exenciones, pues si un bien se encuentra exento, ello impide el nacimiento de la obligación sustancial.

Conforme a los principios de equidad, eficiencia y progresividad, cualquier pago que exceda la cuantía establecida en la ley, constituye pago de lo no debido o un pago en exceso.

De acuerdo con el artículo 2313 del Código Civil, quien por error realiza un pago tiene derecho a repetir por lo pagado². Señaló que lo anterior encuentra sustento legal en los artículos 850 del Estatuto Tributario Nacional y 144 del Decreto Distrital 807 de 1993.

Argumentó que cuando se realiza un pago indebido, la obligación de devolverlo nace de la ilegalidad e ilicitud del mismo pago, causas que se configuran con el simple hecho de haber recibido el dinero por concepto del impuesto que no se causó.

El pago de lo no debido está constituido por: (i) ausencia de deuda por parte de quien realizó el pago y (ii) el pago debe ser consecuencia de un error. En este caso, ambos elementos se presentaron, porque el Banco pagó una deuda inexistente que se configuró por un error de derecho.

Afirmó que el solo hecho de que el Estado reciba una suma de dinero a la cual no tenía derecho, legitima al contribuyente a exigir su devolución³.

Alegó que se vulneraron los artículos 20 y 144 del Decreto Distrital 807 de 1993 y 589 del Estatuto Tributario Nacional, toda vez que la Administración consideró que para que se configure el pago de lo no debido, es necesario que quien realizó el pago, presente declaración de corrección a la declaración original.

La Administración equiparó erróneamente la devolución del saldo a favor con las declaraciones de corrección para disminuir el valor cancelado; si bien su procedimiento es similar, ello no permite concluir que sean de una misma categoría, ya que la declaración de corrección no es un requisito necesario para la exigencia del pago de lo no debido.

¹ Citó la sentencia de 13 de marzo de 2003, Exp. 13145, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

² Citó la sentencia de la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia de 23 de mayo de 1977 y la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 8 de febrero de 2002, Exp. 12371, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

³ Citó las sentencias de 13 de octubre de 2000, Exp. 10488 y 9 de diciembre de 2004, Exp. 13380, M. P. Héctor J. Romero Díaz.

Adujo que la exención no implica que haya ni menor valor a pagar, ni un saldo a favor, sino un pago de lo no debido. Por esto, cuando se presente esta figura, la Administración debe devolver la totalidad del dinero que recibió.

Sostuvo que exigir la presentación previa de una declaración de corrección para quien solicite la devolución del pago de lo no debido, es pedir un requisito improcedente, pues sólo en el procedimiento de saldos a favor el contribuyente debe agotar esta formalidad. El procedimiento aplicable al pago de lo no debido se encuentra consagrado en los artículos 144 y siguientes del Decreto Distrital 807 de 1993, disposiciones que no exigen esta formalidad. A su vez, el Código Civil y el Estatuto Tributario Nacional tampoco la contemplan.

Concluye señalando que no es cierto que sea obligatorio para probar el pago de lo no debido la declaración de corrección, pues el ordenamiento ofrece otros medios probatorios para tal fin. Las declaraciones no son constitutivas de derechos, por ello, su función sólo radica en aportar a la Administración los elementos necesarios para que pueda fiscalizar (Art. 746 del E.T.).

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito se opuso a las pretensiones del actor, indicando que si bien la exención exonera al sujeto pasivo de la obligación tributaria de pagar el impuesto, lo cierto es que no lo exime de la obligación formal de presentar la respectiva declaración tributaria, por tanto, se debe diferenciar la exención de la exclusión, en donde no nace la obligación y el sujeto pasivo se libera de presentar la declaración del impuesto⁴.

Conforme a lo anterior, los contribuyentes tienen dos tipos de obligaciones tributarias: (i) sustanciales y (ii) formales, por lo que si el legislador, como en este caso, determina que los contribuyentes que posean un bien con tratamiento especial están exentos de pagar tributos, los está liberando del cumplimiento de la obligación sustancial, más no de la formal, la que subsiste y se cumple cuando se presenta la respectiva declaración.

Resaltó que un aspecto importante para determinar la necesidad de presentar la declaración cuando se tiene la calidad de contribuyente radica en que sólo la persona que detenta esa condición conoce si efectivamente debe o no cumplir con la obligación sustancial.

En consecuencia, si se tenía derecho a una exención, en la presentación de la declaración se debe anotar en la casilla de impuesto a cargo el valor "cero" o efectuar el trámite legal de corrección (Art. 2º del Decreto 807 de 1993).

Aseveró que la declaración es una manifestación de voluntad que se realiza bajo la gravedad del juramento, que puede ser corregida o modificada por la Administración, pero siempre supeditada al término de firmeza, dos años a partir del vencimiento del plazo para declarar, o dos años a partir de su presentación cuando sea extemporánea.

⁴ Citó el concepto No.022823-04 de 28 de junio de 2004 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Concluyó argumentando que la aplicación del principio de la prevalencia del derecho sustancial sobre la forma, no implica que para hacerlo efectivo se puedan desconocer las formas procesales, pues ello conlleva vulneración al debido proceso.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", mediante providencia de 22 de marzo de 2007, denegó las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

La Administración como sujeto activo de la obligación tributaria, le corresponde controlar, fiscalizar, liquidar, devolver y cobrar; sin embargo, no debe verificar en cada caso si el impuesto se causa o no, pues esa es obligación del contribuyente a través del proceso de autoliquidación que se determina con la presentación de la declaración.

Por tanto, toda vez que la Administración debe tener certeza sobre la suma que debe devolver, el legislador estableció un procedimiento para poder reintegrar las sumas pagadas en exceso. Ello, porque es necesario generar seguridad jurídica que garantice la protección al debido proceso.

Como consta en las pruebas aportadas, existen unas declaraciones voluntarias presentadas por el Banco, en donde se establecen los pagos que realizó por concepto de impuesto predial. Estas declaraciones no fueron corregidas dentro del término legal, quedando en firme.

El procedimiento para solicitar devoluciones no es de libre arbitrio para los contribuyentes, está consagrado en las normas procesales tributarias.

El Banco no puede alegar su propia culpa a su favor pretendiendo la devolución del pago que efectuó, cuando las declaraciones del impuesto predial unificado quedaron en firme por no haber sido corregidas a través del procedimiento exigido en la ley.

El principio de la prevalencia del derecho sustancial sobre el procedimental, no implica desconocer las formalidades que determina la ley.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El accionante impugnó la sentencia de primera instancia, reiterando los argumentos que expuso en la demanda, además agregó:

El artículo 850 del Estatuto Tributario consagra que las devoluciones de lo pagado indebidamente deben regirse por el procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor. El procedimiento para solicitar la devolución de lo indebidamente cancelado, es el consagrado en el Decreto 1000 de 1997 y las demás normas concordantes del Código Civil.

Según el Decreto 1000 de 1997, el término para la devolución o para la compensación es el señalado para la prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil, que es de 10 años cuando es ordinaria.

De acuerdo a lo anterior, la devolución del pago de lo no debido no exige ningún requisito adicional al de demostrar que en efecto se realizó.

En la sentencia se desconoció que el pago de lo no debido, descarta de plano la posibilidad de aplicar el principio de que nadie puede alegar su propia culpa a su favor.

En efecto, una vez se ha demostrado (i) que se realizó el pago de una deuda inexistente, y (ii) que éste tuvo por causa un error de derecho, se procede a solicitar la respectiva devolución, la cual al ser negada otorga el derecho a demandar dicho acto a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho y no mediante acción de reparación, en donde sí se debe indagar la existencia de culpa.

La Administración fue quien vulneró el debido proceso al contribuyente, toda vez que el procedimiento que pretende aplicar es incorrecto, pues no tiene en cuenta los artículos 850 del Estatuto Tributario, 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997 y 2313 y 2315 del Código Civil.

De acuerdo a lo anterior, el procedimiento establecido en los artículos 19, 20 y 147 del Decreto 807 de 1993, no es aplicable al presente litigio, toda vez que ninguna de estas disposiciones hace referencia a la "devolución del pago de lo no debido".

De otra parte, el término para solicitar la devolución de saldos a favor consagrado en el artículo 147 del Decreto Distrital 807 de 1993, fue anulado por el Consejo de Estado en sentencia de 12 de noviembre de 2004, Exp. 11604, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, hecho que fue desconocido por el Tribunal y que deja claro que el único término aplicable es el establecido en el artículo 2536 del Código Civil.

El Tribunal se contradijo debido a que en algunos apartes de la sentencia indicó que las declaraciones allegadas constituían prueba suficiente para demostrar las sumas indebidamente pagadas, y sin embargo, agregó que en el expediente no se encuentra prueba alguna del valor cancelado.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante reiteró lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación y la Administración insistió en lo manifestado en la contestación de la demanda. El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 22 de marzo de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que negó las súplicas de la demanda.

Conforme a los argumentos expuestos a lo largo del debate, se debe determinar si era procedente la devolución del pago de lo no debido solicitada por el Banco de la República, por concepto del impuesto predial de los períodos gravables 1995 a 2002 del inmueble ubicado en la Carrera 7ª No. 14 -78, y del período 2002, del predio ubicado en la Calle 16 No. 6 - 18.

Cuando no se realiza el hecho generador de un determinado impuesto, el pago que se realice por tal concepto constituye un pago de lo no debido, pues adolece de causa legal toda vez que no nace la obligación jurídica tributaria.

También se configura pago de lo no debido, cuando a pesar de que se presentan todos los elementos de la obligación tributaria, el legislador determina que un contribuyente debe tener un trato preferencial, como es el caso de la exención, y en desconocimiento de ese mandato, se realiza el pago.

Conforme a lo anterior, el elemento esencial para que se presente el pago de lo no debido es que dicho pago adolezca de causa legal.

El artículo 850 del Estatuto Tributario consagra en su inciso segundo, que la Administración Tributaria debe 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 las devoluciones de los saldos a favor.”*

Ahora, la Sala ha reiterado⁵ que las disposiciones tributarias no señalan un término para solicitar la devolución del pago en exceso o de lo no debido, por tanto, debe aplicarse la norma general de prescripción consagrada en el artículo 2536 del Código Civil⁶, en virtud de la cual, la acción ejecutiva prescribe en cinco años a partir de la vigencia de la Ley 791 de 2002. La razón por la cual se aplica este término de prescripción para ejercer el derecho a solicitar lo indebidamente cancelado, radica en el hecho de que quien realiza el pago debe acreditar un título que permita verificar la existencia de la obligación.

En 1997 el Gobierno Nacional expidió el Decreto 1000, mediante el cual reglamentó el procedimiento de devoluciones y compensaciones consagrado en el Estatuto Tributario y en donde reiteró que el término para pedir la devolución de los saldos a favor es de dos años después del vencimiento del término para declarar (artículo 4º), y el de solicitar la devolución de pagos en exceso o de lo no debido, es el de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil (artículo 11).

Como consecuencia de lo anterior, la Sala ha indicado que mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido, no existe situación jurídica consolidada y procede la solicitud de reintegro⁷.

⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 31 de julio de 2009, exp. 16577 C.P. Héctor J. Romero; sentencia del 9 de noviembre de 2009, exp. 16591 C.P. Hugo Fernando Bastidas B; sentencia de 3 de octubre de 2007, exp. 14831, M.P. Héctor J. Romero Díaz.

⁶ El artículo 2536 del Código Civil (antes de la vigencia de la Ley 791 de 2002) señalaba: "Artículo 2536. La acción ejecutiva se prescribe por diez años, y la ordinaria por veinte. La acción ejecutiva se convierte en ordinaria por el lapso de diez años, y convertida en ordinaria durará solamente otros diez".

⁷ Sentencia de 5 de mayo de 2003, Consejera Ponente, doctora María Inés Ortiz Barbosa, exp., 12248.

Sin embargo, como bien lo señaló la Administración, para efectos del procedimiento aplicable, es relevante diferenciar cuando se presenta el pago de lo no debido frente a una obligación que no nace a la vida jurídica, como es el caso de las personas -no sujetas al gravamen-, y cuando, ocurre en relación con una obligación que tiene un tratamiento especial -exención-, que reúne todos los requisitos establecidos por el legislador para que nazca a la vida jurídica.

Conforme a lo anterior, en el caso de que el administrado no se encuentre sujeto a la obligación tributaria, no debe presentar declaración por tal concepto. En consecuencia, si realiza equivocadamente el pago del mismo, tiene derecho a reclamarlo dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva señalado en el Código Civil, de acuerdo a lo expuesto.

En el caso concreto, los predios declarados se encuentran exentos de pagar el impuesto predial (aspecto no discutido por la administración distrital), toda vez que se trata de inmuebles de conservación histórica categoría B (Decreto 678 de 1994) y otro de interés cultural, categoría conservación integral (Decreto 606 de 2001); predios que se encuentran exentos del impuesto predial unificado, conforme al artículo 506 del Acuerdo Distrital 6 de 1990⁸.

La Sala no comparte el argumento del *a quo*, según el cual no procede la devolución solicitada (pago de lo no debido), por cuanto la actora no corrigió las declaraciones presentadas conforme al procedimiento legalmente establecido para el efecto.

Sobre el particular la Sala se pronunció en sentencia del 23 de septiembre de 2010, exp. 17669 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en donde se precisó que la corrección de la declaración es innecesaria cuando se trate del pago de lo no debido, por cuanto, en este caso, el contribuyente ha efectuado un pago sin que exista una norma que soporte la existencia de la obligación de pagar, o cuando dicha obligación ha existido pero desapareció del mundo jurídico, por tanto, en el evento de que la Administración pretenda retener dicho dinero estaría incurriendo en enriquecimiento sin causa a favor del Estado.

Toda vez que los fundamentos de hecho y de derecho estudiados en esa oportunidad, coinciden con los que se analizan, la Sala reitera lo expuesto:

“...

*Es cierto, y este es un aspecto que el ente fiscal no discute, que los predios declarados por el enunciado decreto como de Conservación Histórica, y concretamente el inmueble discutido que fue calificado en la categoría “B” - Conservación Arquitectónica, se encuentran **exentos de pagar impuesto predial.***

Sobre el particular amerita aclarar que los términos tributarios “Excluido” y “Exento” no son sinónimos, ya que mientras el primero hace referencia a una

⁸ Artículo 506.- Exenciones. Se mantienen las exenciones de que trata el artículo 70 del Acuerdo 7 de 1979. Así mismo, estarán exentos del impuesto predial los edificios sometidos a los tratamientos especiales de conservación histórica, artística o arquitectónica, durante el tiempo en el que se mantengan bajo el imperio de las normas específicas de dichos tratamientos. En los avalúos catastrales, el Departamento Administrativo de Catastro Distrital tendrá en cuenta el que un inmueble carezca de la posibilidad de ser demolido o de reedificarse con mayores alturas, densidades o para ser destinado a usos diferentes.

persona o un bien que por su propia naturaleza o condición no puede ser gravado, es decir, se encuentra liberado tanto de declarar como de pagar, en el caso de los exentos se trata de bienes gravados con la particularidad de que por ley en forma taxativa se les ha asignado tarifa cero (0) circunstancia que los libera de pagar el impuesto.

El bien sobre el que recae la discusión fue declarado "exento" de pagar impuesto predial por el Decreto 678 de 1994, lo que implica que si bien no tenía la obligación de pagar el tributo, subsistía la de presentar las declaraciones correspondientes, responsabilidad que fue cumplida dentro de la oportunidad legal. No obstante, y a pesar de contar con el beneficio aludido desde 1994, durante siete años consecutivos la sociedad liquidó y pagó el impuesto sobre el predio beneficiado sin tener la responsabilidad legal de hacerlo.

Por dicha razón la administración Distrital, inadmitió la solicitud de devolución con el objeto de que se corrijan las declaraciones en cuestión aplicando la tarifa que realmente le corresponde, pero no excluyendo del mundo jurídico las declaraciones, por cuanto no se ajusta a derecho tenerlas como inexistentes, cuando es evidente la obligación de presentarlas.

*Al respecto, el apelante aduce que, contrario a lo que advierte la administración, no es el artículo 589 E. T. la norma aplicable porque dicho texto está concebido para cuando se pretende disminuir el impuesto o aumentar el saldo a favor, sino el **artículo 594-2 ibídem⁹ por cuanto la sociedad "presentó una declaración por este concepto, que no estaba en la obligación de presentar, tal como lo ha reconocido la administración tributaria"**.*

No es la norma citada por el actor la aplicable, ya que mal podría el ente fiscal exonerar al declarante de una obligación impuesta directamente por Ley. Como se advirtió, sobre el predio en discusión la sociedad tenía la responsabilidad de declarar por las vigencias discutidas y cumplió con su obligación. Luego, no es procedente por ningún mecanismo anular o declarar inexistentes las declaraciones presentadas.

Sin embargo, de acuerdo a la normativa prescrita en los artículos 144¹⁰ a 155 Decreto 807 de 1993 (850 a 865 E.T), Decreto 1000 de 1997, Orden Administrativa 004 de 2002 y 2313¹¹ y siguientes del Código Civil, se desprende que la devolución en materia impositiva reviste una connotación especial, por cuanto tiene como fuente un pago de dinero efectuado a favor de la Administración de Impuestos, que por no corresponder a ninguna obligación legal no debe permanecer en las arcas del erario público y que puede ser el resultado de:

a) *Un saldo a favor registrado en una declaración Tributaria*

⁹ Artículo 594-2 E.T. "Declaraciones presentadas por los no obligados: Las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar, no producirán efecto legal alguno."

¹⁰ Artículo 144 Decreto 807 de 1993: "Los contribuyentes de los tributos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, podrán solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor originados en las declaraciones, en pagos en exceso o de lo no debido, de conformidad con el trámite señalado en los artículos siguientes"

¹¹ Artículo 2313 Código Civil "Si el que por error ha hecho un pago, prueba que no lo debía, tiene derecho para repetir lo pagado"

- b) *Un pago en Exceso, y*
- c) **Un Pago de lo no debido.**

El último de los literales anteriores se configura cuando se hayan efectuado pagos con cargo a impuestos no administrados por la DIAN, o a los administrados por ella, cuando el pago se ha efectuado sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento.

Por tanto, para que un pago en materia de impuestos se pueda catalogar como de lo no debido, se requiere:

- 1) *Haber realizado el pago.*
- 2) *Ausencia de causa legal para pagar.*
- 3) *Error de hecho o de Derecho de quien hizo el pago.*
- 4) *Ausencia de obligación que permita a la administración Retener lo pagado.*

Verificada la ocurrencia de los anteriores presupuestos, en el evento de que la devolución verse sobre un saldo a favor generado en una declaración, es necesario que el saldo se registre en el cuerpo de la misma, por tanto si existe error en su elaboración, es menester corregirla por el artículo 19 del Decreto 807 de 1993¹², o solicitar su corrección bajo las prescripciones del artículo 20 ibídem¹³, no por el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 como lo asevera el actor, ya que ésta última solo permite la corrección de rubros que no tengan nada que ver con la liquidación o determinación del impuesto, que no es el caso.

Cuando existe un pago en exceso puede o no requerirse la aludida corrección, por cuanto no siempre los pagos de más devienen de una declaración. Sin embargo, la corrección es innecesaria cuando se trate del pago de lo no debido, por cuanto en este caso, el contribuyente ha efectuado un pago sin que exista una norma que soporte la existencia de la obligación de pagar, o cuando dicha obligación ha existido pero desapareció del mundo jurídico, por tanto, en el evento de que la Administración Tributaria pretenda retener de dicho dinero, estaría incurriendo en enriquecimiento sin causa a favor del Estado.

Como para el evento en estudio se trata de un pago efectuado por error de derecho de quien lo hizo, dado el desconocimiento del declarante de la exención consagrada por el Decreto 678 de 1994 que declaró el inmueble en discusión como patrimonio histórico-categoría B, exento del impuesto predial,

¹² Artículo 588 Estatuto Tributario.

¹³ Artículo 589 E.T. "Correcciones que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a Favor. Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, se elevará solicitud a la administración de impuestos y aduanas correspondiente dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración. La administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contará a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso".

lo que lo hace que se configure la ausencia de causa legal previa a la presentación de las declaraciones por los años analizados, estamos sin duda alguna frente a un típico "Pago de lo no debido", cuya devolución procede sin requerir corrección alguna a las declaraciones presentadas¹⁴.

Además, al no versar la devolución sobre un saldo a favor contenido en las declaraciones presentadas, es decir, no estar ligada a ellas, opera el derecho a solicitar y obtener el reintegro de lo pagado sin causa legal, independiente de que sobre las declaraciones presentadas haya operado la firmeza de que trata el artículo 24 del Decreto 807 de 1993".

Respecto al término para presentar la solicitud de devolución del pago en exceso, se debe tener en cuenta lo siguiente:

En el presente caso el pago de lo no debido surgió de una obligación originada en la causación del impuesto predial unificado en el Distrito Capital. Se debe tener en cuenta que el artículo 162 del Decreto 1421 de 1993 consagra que son aplicables para el Distrito Capital, las normas del Estatuto Tributario Nacional sobre: procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión y cobro.

El artículo 176 de dicho ordenamiento facultó al Gobierno Distrital para expedir las normas necesarias para armonizar las disposiciones vigentes en el Distrito en materia fiscal, por lo que se debe acudir al Decreto 807 de 1993, expedido por el Alcalde Mayor en ejercicio de tal facultad.

Esta norma consagra que *"los contribuyentes de los tributos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, podrán solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor originados en las declaraciones, en pagos en exceso o de lo no debido de conformidad con el trámite señalado en los artículos siguientes"* (Artículo 144).

Conforme a lo anterior, el artículo 147 determinó que la solicitud de devolución del pago de lo no debido debe presentarse dentro de los dos años siguientes al momento que se realizó. Sin embargo, la Sala, en sentencia de 12 de noviembre de 2004, Exp. 11604, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, declaró nulo ese plazo y reiteró que el término de prescripción para solicitar lo indebidamente cancelado es el mismo de caducidad de la acción ejecutiva.

Habida cuenta que las declaraciones del impuesto predial corresponden a los años gravables 1995 a 2002, que la causación del impuesto se verifica en forma anticipada y, que la declaración correspondiente al último período fue presentada y pagada el 25 de abril de 2002, antes de entrar en vigencia la Ley 791 del 27 de diciembre de 2002, que redujo la prescripción de la acción ejecutiva a cinco años, regía como término para solicitar la devolución el de diez (10) años previsto en el artículo 2536 del Código Civil, o sea que, para el período inicial, esto es la declaración presentada en el año 1995, el término precluía en el año 2005 y para

¹⁴ Sentencias Consejo de Estado: Septiembre 3 de 2009, exp. 16347 y Noviembre 11 de 2009, exp. 16567, M.P. Hugo Fernando Bastidas B; 16 de julio de 2009, exp. 16655 y 13 de agosto de 2009, exp. 16569 M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; Agosto 6 de 2008, exp. 17403 M.P. William Giraldo G.

los demás en fechas más recientes. Luego, habiendo radicado la solicitud de devolución por pago de lo no debido el 12 de agosto de 2004 (radicación No. 4218), la demandante se encontraba dentro del plazo para radicar la solicitud.

Finalmente, respecto a la solicitud de reconocimiento de intereses corrientes y moratorios presentada por la demandante, la Sala observa que teniendo en cuenta que en el presente caso el pago se genera por error del contribuyente (la falencia no es imputable a la administración tributaria), se deben reconocer desde que fue notificado el acto administrativo que denegó la devolución solicitada, de conformidad con el artículo 863 del Estatuto Tributario¹⁵.

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia de 22 de marzo de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", en su lugar:

1. **DECLÁRASE** la nulidad de los actos administrativos demandados.
2. Como restablecimiento del derecho **ORDÉNASE** a la Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda Distrital, efectuar al BANCO DE LA REPÚBLICA, la devolución de la suma de DOSCIENTOS OCHENTA Y CUATRO MILLONES QUINIENTOS TREINTA Y TRES MIL PESOS M/CTE (\$284.533.000), por concepto de pago de lo no debido del impuesto predial correspondiente a los años 1995 a 2002, junto con los intereses corrientes y/o moratorios a que haya lugar, de acuerdo con lo expuesto en la parte considerativa.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

¹⁵ ARTICULO 863. INTERESES A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE. Artículo modificado por el artículo 44 de la Ley 49 de 1990. El nuevo texto es el siguiente: Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos: Se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.

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

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

WILLIAM GIRALDO GIRALDO