

BONOS DE SEGURIDAD - La administración quedó facultada para adelantar procesos de investigación, determinación, discusión, cobro y ejecución respecto de los mismos / INTERESES DE MORA – Liquidación. Aplicación del artículo 2536 del Código Civil / REDENCION DE LOS BONOS DE SEGURIDAD – Este plazo es diferente al plazo que tiene el inversionista para hacer la inversión

La Administración Tributaria quedó facultada para adelantar la investigación, determinación, discusión, cobro y ejecución, por la inversión en bonos para la seguridad, y por los intereses de mora. Posteriormente el Gobierno Nacional expidió el Decreto 204 del 30 de enero de 1997, a través del cual se establecen las características propias de los Bonos para la Seguridad, lugares y plazos para suscribir la inversión; señaló que la misma sólo se realizaría por una sola vez por parte de las personas jurídicas y personas naturales con un patrimonio líquido que exceda de \$150.000.000, para quienes la inversión representa el 0.5 por ciento del patrimonio líquido determinado a 31 de diciembre de 1996. Como se resalta en el artículo 5° reproducido, para efectos de liquidar los intereses de mora por el pago extemporáneo de la inversión o por haberse realizado ésta en una suma inferior a la debida, debe observarse la tasa prevista para el pago de las obligaciones tributarias del orden nacional, es decir, tácitamente remite la ley a lo dispuesto en el artículo 634 del Estatuto Tributario, cuyo texto disponía antes de ser modificado por la Ley 788 de 2002. En el caso concreto, observa la Sala que, según la ley y el decreto, la demora de las personas obligadas a cumplir con la inversión en Bonos para la Seguridad, inicia desde el vencimiento del plazo, hasta la fecha en que efectivamente se realice el pago. Frente a la afirmación del demandante, en cuanto a que la Administración Tributaria sólo podía exigir el pago de los intereses de mora hasta el 7 de mayo de 2002, fecha de redención de los bonos, considera la Sala, que el término para exigir el cumplimiento de ésta y los intereses de mora correspondientes, es el señalado en el artículo 2536 del Código Civil, razón por la cual no es de recibo la manifestación de que los intereses de mora deben liquidarse hasta la fecha redención de los bonos. En consecuencia, el hecho de que exista un plazo de cinco (5) años, para redimir por su valor nominal en dinero el valor de los Bonos para la Seguridad, no significa que los obligados no deban cancelar los intereses de mora hasta la fecha en que se realice la inversión ya que son dos hechos jurídicos diferentes; el primero corresponde al reconocimiento, por parte del Estado, por el préstamo que recibió del inversionista durante el plazo y el segundo tiene una naturaleza eminentemente sancionatoria, en cuanto busca castigar al deudor incumplido. Por lo anterior, concluye la Sala, que la demandante interpreta erradamente la Ley 345 de 1996 y el Decreto 204 de 1997, en el sentido de considerar que no se ajusta ni al espíritu de la ley ni a lo previsto en el reglamento que se exija el pago de intereses de mora después del vencimiento del término previsto para suscribir los Bonos para la Seguridad.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 634 / DECRETO 204 DE 1997 / LEY 788 DE 2002

DEVOLUCION Y COMPENSACION DE PAGOS EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO – El término para presentar la solicitud es el de la acción ejecutiva / PAGO DE LO NO DEBIDO – Se origina por el error en el pago de quien no debía hacerlo. No existe cuando hay causa legal

El Gobierno Nacional, mediante el Decreto 1000 del 8 de abril de 1997, reglamentario del procedimiento de devoluciones y compensaciones consagrado en el Estatuto Tributario, precisó que el plazo para 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. Por su parte el artículo 2313 del mismo Código **estipula** que se genera pago de lo no debido cuando alguien paga por error y prueba que no tenía la obligación de hacerlo, caso en el cual, tiene derecho para repetir lo pagado. Las razones que anteceden dejan claro que el pago de los intereses moratorios realizados por la sociedad demandante no fueron hechos por error, puesto que tales intereses se originaron de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5° de la Ley 345 de 1996 y en el Decreto 204 del 30 de enero de 1997, que imponía pagarlos hasta cuando se realizara efectivamente la inversión forzosa, es decir, hay causa legal para el pago de los mismos.

FUENTE FORMAL: CODIGO CIVIL – ARTICULO 2536 / CODIGO CIVIL – ARTICULO 2313 / LEY 345 DE 1996 – ARTICULO 5 / DECRETO 204 DE 1997

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá, D. C. veintiocho (28) de julio de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-90232-01(17921)

Actor: B.P. EXPLORATION COMPANY - COLOMBIA LIMITED

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 23 de julio de 2009 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Subsección “B”, que negó las súplicas de la demanda, proferida dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado contra la Resolución confirmatoria 684-003 del 8 de mayo de 2008, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución 608-0733 del 26 de junio de 2007, que confirmó el rechazo de la devolución solicitada por valor de \$427.719.000, que corresponde al pago de lo no debido respecto de la inversión realizada en Bonos para la Seguridad, que se debían liquidar y pagar en el año 1997, por la sociedad B.P. EXPLORATION COMPANY – COLOMBIA LIMITED NIT. 860.002.426.

ANTECEDENTES

El 7 de mayo de 1997, la sociedad B. P. EXPLORATION COMPANY – COLOMBIA LIMITED, realiza la inversión en Bonos para la Seguridad, establecidos por la Ley 345 de 1996.

La Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, a través de la Resolución No. 310642001000004 el 19 de abril de 2001¹, determinó que a la demandante le correspondía pagar por concepto de Bonos para la Seguridad la suma de \$2.013.728.000 más los intereses moratorios; contra esta actuación el demandante interpuso recurso de reposición que fue resuelto desfavorablemente a través de la Resolución No. 634-900001 del 10 de julio de 2001².

Dentro de la oportunidad legal, presenta demanda de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de los actos citados; el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, con sentencia del 21 de enero de 2004³, negó las súplicas de la demanda, providencia que fue confirmada por el Consejo de Estado mediante sentencia del 7 de diciembre de 2005, Expediente 14552⁴.

Como consecuencia de lo anterior, la demandante le solicitó a la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá que realizara la liquidación de la inversión y los intereses de mora, ante lo cual la administración le envió el Oficio No. 00031061161-2038 de fecha 17 de mayo de 2006⁵ en el cual le informó:

Valor inversión	Vencimiento	Intereses moratorios	Días calculados	Intereses causados	Fecha de pago	Total
2.013.728.000	7 de mayo 1997	22.31	2.452	3.018.061.000	19 de mayo de 2006	5.031.789.000
2.013.728.000	17 de enero de 2006	22.31	122	150.165.000	19 de mayo de 2006	150.165.000
TOTAL A CANCELAR						5.181.954.000

El 19 de mayo de 2006 la sociedad demandante canceló las referidas sumas.

¹ Folio 25 a 26 del cuaderno de antecedentes.

² Folio 76 a 90 del cuaderno de antecedentes.

³ Folio 52 a 67 del cuaderno de antecedentes

⁴ Folio 27 a 52 del cuaderno de antecedentes

⁵ Folio 53 del cuaderno principal

El 15 de mayo de 2007 la demandante presentó solicitud de devolución del pago de lo no debido en virtud de la liquidación y pago de los intereses moratorios calculados por la Administración Tributaria.

Mediante la Resolución No. 608-0733 del 26 de junio de 2007 la Administración rechazó la solicitud de devolución.

En contra de la anterior decisión interpone recurso de reconsideración, resuelto a través de la Resolución No. 684-0003 del 8 de mayo de 2008 que confirmó el acto recurrido.

LA DEMANDA

La sociedad demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, demanda los actos administrativos que le negaron la devolución del pago de lo no debido por concepto de intereses moratorios correspondientes a la inversión en Bonos para la Seguridad del año 1997, para que sean declarados nulos.

Invoca como disposiciones violadas los artículos 1°, 2°, 3° y 5° de la Ley 345 de 1996; 2° y 5° del Decreto 204 de 1997.

Sobre el concepto de violación dice:

1. Término legal para la expedición de los “bonos de seguridad”.

Señala que el artículo 3° de la Ley 345 de 1996, dispone que la inversión forzosa en Bonos para la Seguridad “*se liquidará y pagará en 1997*”; por su parte, el artículo 2° del Decreto 204 de 1997, al indicar las características de los mismos, establece claramente en su literal b) que los bonos “*se emitirán en el año 1997*”, lo que quiere decir, que por expresa disposición legal, no hay lugar a emitirlos con posterioridad al 31 de diciembre de 1997.

Indica que las normas que regulan los Bonos para la Seguridad, no precisan que en los eventos en que la inversión forzosa no se realice oportunamente o se realice por un menor valor, sea posible emitir bonos con posterioridad a la fecha límite referida; advierte que si bien dichas normas se refieren a la sanción por extemporaneidad y establecen el pago de intereses moratorios, no hacen alusión a que puedan emitirse bonos de manera indefinida en el tiempo, es decir, no puede el Estado continuar emitiendo bonos con posterioridad a la fecha límite para hacerlo, ya que no sólo violaría las normas, sino que dejaría de lado el fundamento de la inversión, que no fue otro que el de recaudar recursos de particulares para financiar en 1997 programas urgentes de defensa, que en ese momento no podía cubrir.

Por lo cual, no tiene sentido, ni soporte legal, que los bonos suscritos después de la fecha límite puedan tener un vencimiento superior a cinco años contados a partir de la misma; agrega que el Consejo de Estado mediante sentencia del 16 de junio de 2000, Expediente 10128, C.P. Doctor Julio Enrique Correa Restrepo reconoció que los bonos son una inversión temporal, con carácter de empréstito.

2. Vencimiento de los bonos

El artículo 1° de la Ley 345 de 1996 estableció que los bonos para la seguridad son títulos a la orden, y que tendrán un plazo de cinco (5) años, es decir, descarta la posibilidad de expedirlos con posterioridad al año 1997, en consecuencia, todos los bonos se encuentran vencidos desde el año 2002.

Considera que el hecho que se trate de títulos desmaterializados, no cambia en nada la naturaleza de ellos, ni permite a la Administración Tributaria modificar sus características, por el simple hecho de que no fueron suscritos oportunamente.

Explica que fue la misma ley, y no la voluntad de las partes ni la literalidad de los títulos de recaudo de la inversión, la que determinó que los mismos debían redimirse al cabo de cinco años, contados desde la fecha prevista para su emisión. Si esta fecha era el 7 de mayo de 1997, concluye, que al 7 de mayo de 2002, los bonos se encontraban vencidos sin importar que la inversión se realizara extemporáneamente dentro de esos mismos cinco años. Por lo anterior, si la inversión se realizaba el segundo, tercero o cuarto año, los títulos se redimían, igualmente, en el quinto año. Después del quinto año, respecto de la indemnización, solamente cabe el pago a favor del Estado de los intereses de mora, liquidados durante ese tiempo.

3. Violación del artículo 5° de la Ley 345 de 1996; 5° del Decreto 204 de 1997, por aplicación indebida.

Advierte, sobre la naturaleza de los intereses moratorios, que es eminentemente indemnizatoria, cuando el obligado no realiza la inversión o la realiza extemporáneamente. Así, el Estado recibe, a título de resarcimiento, los intereses, por el tiempo transcurrido hasta el momento en que se realice la inversión extemporánea. En consecuencia, estos fueron concebidos por la ley como un mecanismo indemnizatorio o de resarcimiento, y no con el ánimo de cumplir la función que ordinariamente corresponde a los intereses moratorios en el “derecho de las obligaciones”.

Agrega que el pago de los intereses, no era fruto de la posición deudora de B.P. EXPLORATION COMPANY COLOMBIA LIMITED frente al Estado, por una obligación cualquiera, sino por el hecho de no haberle prestado dinero. En ese orden, no se estaba ante una obligación de pago en razón de un gravamen, sino ante una inversión forzosa temporal para los fines de la función pública.

Los intereses pagados al Gobierno Nacional por la suscripción extemporánea de los Bonos para la Seguridad cumplen con la finalidad de resarcir los perjuicios que haya podido sufrir la Administración Tributaria; de esta forma, se equipara la situación de los inversionistas que suscribieron oportunamente los bonos en el año 1997, con la de quienes lo hicieron posteriormente y se vieron obligados a reconocer intereses.

4. Imposibilidad de cobrar intereses moratorios generados con posterioridad a la fecha de vencimiento de los bonos.

Destaca que si la inversión se hubiera realizado oportunamente, el Estado tendría que haber devuelto el importe de los Bonos para la Seguridad, junto con los rendimientos, el día 7 de mayo de 2002, luego, a partir de esa fecha, en ningún caso podía contar con los recursos y mucho menos, causar intereses sobre dicho

importe, por las siguientes razones: i) independientemente de la fecha de suscripción, por disposición legal, la fecha de emisión de los Bonos para la Seguridad era el 7 de mayo de 1997; ii) la fecha de vencimiento era el 7 de mayo de 2002.

En consecuencia, para el 19 de mayo de 2006, fecha en que realizó la inversión, los bonos se encontraban vencidos y los intereses pagados entre el 7 de mayo de 1997 y el 7 de mayo de 2002, resarcieron los perjuicios que pudo sufrir el Estado por la extemporaneidad en el pago de la inversión. Por lo tanto, los intereses cobrados después de esa fecha cumplen con la característica de un pago de lo no debido.

Finalmente señala que la sociedad realizó un pago de lo no debido por la suma de \$427.719.000, que corresponde al valor indebidamente liquidado y pagado a título de intereses de mora por el lapso transcurrido entre el 7 de mayo de 2002 (fecha en que por disposición legal vencieron los bonos) y el 19 de mayo de 2006 (fecha en la que se pagó el mayor valor de la inversión), menos la indexación atribuible a los "intereses de mora", debe ser devuelto con la correspondiente indexación, hasta el momento en que se materialice la devolución y adicionada por los intereses correspondientes.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Dentro de la oportunidad legal, el apoderado de la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en escrito de contestación a la demanda⁶, se opone a las pretensiones con los siguientes argumentos:

Manifiesta, con base en los artículos 1°, 2° y 3° de la Ley 345 de 1996, que los títulos a la orden de deuda pública denominados Bonos para la Seguridad debían ser suscritos, entre otras, por las personas jurídicas, los cuales tenían un plazo y fecha de redención de cinco años, contados a partir de la fecha de su vencimiento por su valor nominal en dinero, los que podrían ser utilizados para el pago de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones administrados por la DIAN, momento en el cual se pagaba el capital, ya que los intereses serían pagados anualmente.

En desarrollo de la Ley 345, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 204 del 30 de enero de 1997, el cual, entre otros, señaló las características de los Bonos para la Seguridad; indicó los lugares y plazos para suscribir la inversión forzosa y le otorgó facultades a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para ejercer la investigación, determinación, discusión, cobro y ejecución de los mismos.

Agrega que el artículo 4° ibídem estableció que las personas que se encontraban obligadas a invertir en los Bonos para la Seguridad que no lo hicieran en forma oportuna, o la realizaran por una suma inferior a la debida, debían liquidar por cada mes o fracción de mes calendario de retardo en el pago, intereses moratorios a la tasa prevista para el pago de obligaciones tributarias del orden nacional.

Señala que la Resolución de Determinación del Valor de la Inversión en Bonos para la Seguridad No. 310642001000004 del 19 de abril de 2001 que determinó el valor a pagar por concepto de Bonos para la Seguridad, a la vez ordenó la cancelación de los intereses moratorios a que hubiere lugar, actuación confirmada por el Consejo de Estado en sentencia del 7 de diciembre de 2005, Expediente

⁶ Folio 61 a 73 del cuaderno principal.

14552, C.P. Doctora María Inés Ortiz Barbosa. En consecuencia, no puede ser nuevamente materia de discusión la causación de los intereses.

En cuanto al plazo de redención de los títulos a la orden, contenidos en los Bonos para la Seguridad de cinco años contados a partir de su vencimiento, afirma que esto no significa que no se causen intereses moratorios por el tiempo en que el obligado se demore en la suscripción del mayor valor determinado de los bonos entre la fecha en que ello debió ocurrir y la fecha de su pago, toda vez que son dos consecuencia jurídicas distintas ocasionadas por hechos diferentes.

Si bien los intereses que paga el Estado al suscriptor, anualmente, con ocasión de la redención de los bonos tiene naturaleza indemnizatoria, tal característica no la ostentan los intereses moratorios porque éstos tienen una connotación sancionatoria, en la medida en que se castiga la mora en el cumplimiento de la obligación cuyo plazo previó la ley.

Respecto de la devolución del pago de lo no debido, indica que dentro de los presupuestos de procedibilidad de la solicitud de devolución y/o compensación por pagos de lo no debido, el literal b) del numeral 14.1 de la Orden Administrativa No. 004 del año 2002, de la DIAN, exige que dicho pago carezca de todo fundamento jurídico, real o presunto; en este caso, no existe en el ordenamiento jurídico alguna norma que hubiere derogado la Ley 345 de 1996 o el Decreto 204 de 1997 en que se fundamentó la causación de los intereses moratorios, de manera que se encuentran vigentes los preceptos en que se soportó la actuación administrativa.

Trae doctrina de la DIAN y jurisprudencia del Consejo de Estado sobre la naturaleza y determinación de la inversión en Bonos de Seguridad.

Para la época en que la demandante realizó la inversión extemporánea y canceló los intereses moratorios, esto es, el 19 de mayo de 2006, estaban vigentes las normas que regulaban tales obligaciones y el Banco de la República aún se encontraba autorizado para colocar los bonos que se suscribieran en forma extemporánea y recaudar los intereses moratorios, vale decir, con posterioridad al año 1997.

Afirma que la causación de los intereses moratorios tiene lugar desde la fecha de vencimiento del plazo para suscribirlos, es decir, desde el 7 de mayo de 1997, hasta el día en que efectivamente se realizó el pago, 19 de mayo de 2006, encontrándose jurídica y fácticamente soportados los intereses moratorios liquidados por el obligado en su oportunidad.

Concluye diciendo, que la Administración Tributaria cumplió con los requisitos formales y sustanciales al decidir sobre el rechazo de la devolución de los intereses moratorios causados por la inversión extemporánea del mayor valor determinado de los Bonos para la Seguridad de la Ley 345 de 1996, así como contó con suficiente motivación al aplicar las normas pertinentes y valorar las pruebas que obran en el expediente, razón por la que se encuentran ajustados a derecho los actos impugnados.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia de fecha 23 de julio de 2009, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Subsección B, negó las súplicas de la demanda por considerar que no puede afirmarse que se trate de un pago de lo no debido,

pues el monto cancelado por la sociedad correspondía a la suma adeudada por concepto de los intereses de mora por realizar la inversión forzosa de Bonos para la Seguridad de forma extemporánea.

Añade el a-quo, que el Decreto 204 de 1997, fijó las características y plazos para la suscripción de los Bonos para la Seguridad, estableciendo en el artículo 10 que la DIAN estaba facultada para ejercer la investigación, determinación, discusión, cobro y ejecución, por la inversión en los bonos para la seguridad, y por los intereses a quienes no la realicen, lo hagan de manera extemporánea, o la realicen por una suma menor, de acuerdo con lo establecido en el Estatuto Tributario.

En cuanto a la afirmación del demandante, en que sólo se causan intereses moratorios desde el 7 de mayo de 1997 hasta el 7 de mayo de 2002, fecha del vencimiento de los bonos, indica, con base en el artículo 5° de la Ley 345, que cuando las personas obligadas a invertir en los Bonos para la Seguridad, no la realizan oportunamente, o la realizan por una suma inferior a la debida, deben cancelar intereses moratorios a la misma tasa prevista para el pago de las obligaciones tributarias del orden nacional, sobre los montos dejados de invertir, desde la fecha en que venció el plazo señalado para la inversión hasta la fecha en que la realice efectivamente, para el caso, el 19 de mayo de 2006, sin que resulte procedente interpretar que la causación está supeditada al término del vencimiento de los bonos legalmente establecido.

Los intereses de mora cumplen con la función de resarcir el perjuicio que ha sufrido el acreedor, en este caso el Tesoro Nacional como consecuencia del retraso por parte del deudor; es decir, B.P. Exploration Company, lo cual le impidió a la DIAN tener a su disposición el dinero desde la fecha en que se debían suscribir los bonos hasta el día del pago efectivo.

Destaca que afirmar lo contrario significa desconoce el tenor literal del artículo 27 del Código Civil, que establece que cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.

Concluye manifestando que el pago se entiende realizado en la fecha en que los valores hayan ingresado a la DIAN o a los bancos autorizados; en consecuencia, los intereses de mora se causaron desde el 7 de mayo de 1997, fecha en que la demandante debió hacer la inversión, hasta el 19 de mayo de 2006, fecha en que se efectuó el pago, tal y como lo advirtió la Administración Tributaria.

RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado judicial de la demandante solicita revocar la sentencia del 23 de julio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Subsección "B", pues considera que el a-quo negó las súplicas de la demanda con base en unos argumentos carentes de asidero legal y constitucional.

La sentencia fundamenta el rechazo con la tesis de que los intereses de mora se causan desde la fecha en que debió realizarse la inversión hasta la fecha en que se realice efectivamente, sin que dicha causación esté supeditada al término del vencimiento de los bonos legalmente establecidos.

En este caso, debe tenerse en cuenta que los bonos para la seguridad son títulos desmaterializados, tienen que cumplir con los requisitos de todo bono, como lo

son, entre otros, la fecha de expedición y una fecha determinada de vencimiento, según la reglamentación expedida por la Superintendencia de Valores, mediante las Resoluciones 400 de 1995 y 334 de 2000.

Agrega que no puede pretenderse que los bonos para la seguridad pudieran emitirse con posterioridad al año 1997, ni que su vencimiento fuera superior a cinco años, porque así lo dispusieron la Ley 345 de 1996 y el Decreto 204 de 1997; tampoco puede confundirse la fecha de emisión de los bonos con la fecha de su suscripción; por tanto, los bonos que tenía que suscribir B.P. EXPLORATION COMPANY LIMITED, se encuentran vencidos desde el 7 de mayo de 2002, pues la única interpretación lógica que puede darse al artículo 5° de la ley, es que los intereses de mora se causan desde la fecha en que debió realizar la inversión hasta la fecha en que la realice efectivamente, siempre y cuando no sea posterior al vencimiento de los bonos legalmente establecido.

En consecuencia, resulta contrario al sentido de justicia y equidad, que se causen intereses después de la fecha de redención de los bonos, ya que los intereses pagados por el tiempo transcurrido entre la fecha en que estableció el legislador y la fecha del vencimiento de los mismos, compensaron plenamente los perjuicios que pudo sufrir el Estado por la extemporaneidad de la inversión.

En cuanto a la afirmación del a-quo, que considera que el Tesoro Nacional tenía la calidad de acreedor y la sociedad de simple deudora, por lo que los intereses moratorios cumplen con la función de resarcir el perjuicio derivado de no tener a su disposición el dinero desde la fecha de vencimiento del plazo y la fecha del pago efectivo, manifiesta que resulta equivocado precisar que el Estado sufrió perjuicios pues la sociedad no le debía nada al Estado, y la indemnización nace del hecho de no haberle prestado oportunamente dinero. En otras palabras, no se trataba de la obligación de pagar un gravamen, sino de una inversión forzosa temporal.

Señala que no se discute la ejecutoria de la Resolución No. 310642001000005 del 19 de abril de 2001, mediante la cual se ordenó el pago de los intereses moratorios a que hubiere lugar, en virtud de las sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca y el Consejo de Estado dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos que determinaron una mayor inversión en bonos, sino la manera de liquidar los intereses de mora y hasta que fecha se causaron.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reitera lo expuesto en la demanda y en el memorial del recurso de apelación.

La entidad demandada reitera los argumentos expuestos con ocasión de la contestación de la demanda.

MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicita que se confirme la sentencia apelada.

Estima que con la decisión del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que ordena a la demandante a pagar la suma de \$2.013.728.000 por concepto del mayor valor de la inversión forzosa más los intereses moratorio a que haya lugar, confirmada por el Consejo de Estado, quedaron incólumes los actos administrativos de determinación.

Respecto del plazo que debía cubrir la liquidación de intereses moratorios, de acuerdo con el artículo 5° de la Ley 345 de 1999, si la inversión se realizaba en forma extemporánea o por un menor valor, los intereses se calculaban desde la fecha de vencimiento del plazo para la inversión, hasta la del pago efectivo de la misma.

En cuanto a lo dicho por el demandante, respecto de que el valor por los intereses moratorios pagados entre el 7 de mayo de 2002 y el 19 de mayo de 2006, constituyen un pago de lo no debido porque en ese lapso se encontraba vencido el plazo de los cinco años de vigencia que tenían los bonos, contados desde el 7 de mayo de 1997, cuando debió realizarla, afirmó que la jurisprudencia ha señalado que el pago en exceso se genera cuando se pagan por concepto de impuestos valores mayores a los que corresponden legalmente y que el pago de lo no debido surge cuando se realizan pagos sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento.

De acuerdo con lo anterior, considera que no se puede afirmar que el pago realizado por el demandante por concepto de intereses moratorios, constituya un pago de lo no debido, ya que es claro que tuvo origen en el artículo 5° de la Ley 345 de 1996, que imponía pagar esos intereses hasta cuando se realizara efectivamente la inversión forzosa.

Anota que la inversión mantiene una naturaleza tributaria puesto que constituye un préstamo forzoso en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder impositivo, atendiendo a la capacidad contributiva del obligado, en virtud de la ley y para cubrir los gastos que le demandan sus fines.

En ese mismo orden, así como el Estado debe pagar intereses moratorios hasta cuando realiza de manera efectiva el pago de un saldo a favor, un pago en exceso o de lo no debido en determinados casos, conforme lo prevé la normatividad tributaria, no hay razón legal válida para que en este caso el contribuyente no deba soportar el pago de los intereses moratorios liquidados a su cargo.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Para la Sala, la litis se centra en determinar si la Administración Tributaria debió acceder a la solicitud de devolución de lo pagado y no debido por la suma de \$427.719.000 correspondiente a los intereses moratorios causados desde el 7 de mayo de 2002 y el 19 de mayo de 2006, como consecuencia de la suscripción extemporánea de Bonos para la Seguridad.

Se discute la legalidad de las Resoluciones No. 608-0733 del 26 de junio de 2007 a través de la cual se rechazó la solicitud de devolución y la 684-0003 del 8 de mayo de 2008, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la anterior decisión, confirmándola.

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca no accedió a las súplicas de la demanda. Fundamentó su decisión en el hecho de que no existe un pago de lo no

debido, pues el monto cancelado correspondía a la suma adeudada por concepto de los intereses de mora por la extemporaneidad en la inversión en Bonos para la Seguridad.

En el caso concreto, la sociedad realizó la inversión por Bonos para la Seguridad por menor valor, lo que generó que la Administración Tributaria determinara el valor total de la inversión, mediante la Resolución No. 310642001000004 del 19 de abril de 2001, de acuerdo con el patrimonio líquido declarado en la última corrección de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 1996.

El pago de lo no debido se genera, según el demandante, porque transcurrido el término de cinco (5) años de redención de los bonos, contados a partir de la fecha en que debió efectuarse la inversión, carece de justificación legal que se liquiden intereses moratorios después de esa fecha, pues para el momento del pago, 19 de mayo de 2006, los bonos se encontraban vencidos.

Para el efecto, la Sala abordará el estudio del caso a partir de los cargos de apelación planteados.

La Ley 345 del 27 de diciembre de 1996 facultó al Gobierno Nacional para emitir títulos de deuda interna denominados Bonos para la Seguridad, para lo cual dispuso:

“Artículo 1°. BONOS PARA LA SEGURIDAD. Se autoriza al Gobierno Nacional para emitir título de deuda interna, hasta por la suma de 600.000 millones de pesos, denominados Bonos para la Seguridad. Esta operación no afecta al cupo de endeudamiento autorizado al Gobierno Nacional de conformidad con las leyes vigentes.

Los Bonos para la seguridad son títulos a la orden, tendrán un plazo de cinco (5) años y devengarán un rendimiento anual igual al 80 por ciento de la variación de precios al consumidor ingresos medios certificados por el DANE. El valor total del capital será pagado en la fecha de redención del título y los intereses se reconocerán anualmente. Las condiciones de emisión y colocación de los títulos serán establecidas por el Gobierno Nacional.

ARTÍCULO 2°. REDENCIÓN. Los Bonos serán redimidos a partir de la fecha de su vencimiento por su valor nominal en dinero y podrán ser utilizados para el pago de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, así como los intereses causados, los cuales se pagarán anualmente.

(...)

ARTÍCULO 5°. INTERESES DE MORA. Las personas que se encuentren obligadas a invertir en los Bonos para la Seguridad de que trata el artículo anterior que no realicen la inversión de manera oportuna, o la realicen por una suma inferior a la debida, deberán cancelar intereses moratorios a la misma tasa prevista para el pago de obligaciones tributarias del orden nacional, sobre los montos dejados de invertir, desde la fecha en que venció el plazo señalado para la inversión hasta la fecha en que la realice efectivamente. (Subraya la Sala)

Artículo 6º—Control. Para el control de la inversión forzosa de que trata la presente ley, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público contará con las facultades de investigación, determinación, discusión y cobro previstas en el estatuto tributario, y podrá ejecutar por la inversión y los intereses establecidos en el artículo anterior a quienes no la realicen, lo hagan de manera extemporánea o la realicen por una suma menor a la calculada conforme se establece en el artículo tercero de la presente ley.

Contra el acto que determina el monto de la inversión, procede únicamente el recurso de reposición, el cual deberá decidirse dentro de los 5 días siguientes a su interposición.

La facultad de que trata el presente artículo, se podrá delegar en las entidades adscritas al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.”

Sobre la facultad conferida al Gobierno, la Sala ha considerado:

“...palmariamente se advierte que la autorización allí conferida al Gobierno para emitir títulos de deuda interna denominados Bonos para la Seguridad, no regula relaciones de carácter impositivo, pues no se estableció ningún “tributo” o “contribución fiscal”, sino como allí mismo lo menciona, se trata de una INVERSION FORZOSA temporal, con carácter de empréstito, denominada “Bonos para la Seguridad”, consistentes en títulos a la orden, con las características señaladas. (...)”⁷

Lo anterior, en armonía con la exposición de motivos⁸ de la Ley 345 de 1996 que dice:

“ Los bonos propuestos serían una inversión en títulos a la orden, negociables en el mercado de valores, que tendrían un rendimiento del 6 por ciento efectivo anual y un plazo de cinco años (5) años, fecha de redención a partir de la cual será pagado el monto total de capital y los intereses causados.

(...)

Las características mencionadas refirman su naturaleza de empréstito.”

En ese orden, la Administración Tributaria quedó facultada para adelantar la investigación, determinación, discusión, cobro y ejecución, por la inversión en bonos para la seguridad, y por los intereses de mora.

Posteriormente el Gobierno Nacional expidió el Decreto 204 del 30 de enero de 1997, a través del cual se establecen las características propias de los Bonos para la Seguridad, lugares y plazos para suscribir la inversión; señaló que la misma sólo se realizaría por una sola vez por parte de las personas jurídicas y personas naturales con un patrimonio líquido que exceda de \$150.000.000, para quienes la inversión representa el 0.5 por ciento del patrimonio líquido determinado a 31 de diciembre de 1996.

⁷ Sentencia 10521 del 8 de septiembre de 2000, C.P. Doctor Julio Enrique Correa Restrepo

⁸ Gaceta del Congreso 366 del 5 de septiembre de 1996

Como se resalta en el artículo 5° reproducido, para efectos de liquidar los intereses de mora por el pago extemporáneo de la inversión o por haberse realizado ésta en una suma inferior a la debida, debe observarse la tasa prevista para el pago de las obligaciones tributarias del orden nacional, es decir, tácitamente remite la ley a lo dispuesto en el artículo 634 del Estatuto Tributario, cuyo texto disponía antes de ser modificado por la Ley 788 de 2002, lo siguiente:

“Artículo 634. Sanción por mora en el pago de impuestos, anticipos y retenciones. Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, incluidos los agentes de retención, que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada mes o fracción de mes calendario de retardo en el pago.

Para tal efecto, la totalidad de los intereses de mora se liquidarán con base en la tasa de interés vigente en el momento del respectivo pago, calculada de conformidad con lo previsto en el artículo siguiente. Esta tasa se aplicara por cada mes o fracción de mes calendario de retardo.”

En el caso concreto, observa la Sala que, según la ley y el decreto, la demora de las personas obligadas a cumplir con la inversión en Bonos para la Seguridad, inicia desde el vencimiento del plazo, hasta la fecha en que efectivamente se realice el pago.

Frente a la afirmación del demandante, en cuanto a que la Administración Tributaria sólo podía exigir el pago de los intereses de mora hasta el 7 de mayo de 2002, fecha de redención de los bonos, considera la Sala, que el término para exigir el cumplimiento de ésta y los intereses de mora correspondientes, es el señalado en el artículo 2536 del Código Civil⁹, razón por la cual no es de recibo la manifestación de que los intereses de mora deben liquidarse hasta la fecha redención de los bonos.

En consecuencia, el hecho de que exista un plazo de cinco (5) años, para redimir por su valor nominal en dinero el valor de los Bonos para la Seguridad, no significa que los obligados no deban cancelar los intereses de mora hasta la fecha en que se realice la inversión ya que son dos hechos jurídicos diferentes; el primero corresponde al reconocimiento, por parte del Estado, por el préstamo que recibió del inversionista durante el plazo y el segundo tiene una naturaleza eminentemente sancionatoria, en cuanto busca castigar al deudor incumplido.

Por lo anterior, concluye la Sala, que la demandante interpreta erradamente la Ley 345 de 1996 y el Decreto 204 de 1997, en el sentido de considerar que no se ajusta ni al espíritu de la ley ni a lo previsto en el reglamento que se exija el pago de intereses de mora después del vencimiento del término previsto para suscribir los Bonos para la Seguridad.

En el caso en estudio, a la sociedad B.P. EXPLORATION COMPANY COLOMBIA LIMITED NIT. 860.002.426, le correspondía, de acuerdo con el Decreto 204 de 1997, realizar la inversión el día 7 de mayo de 1997; en el expediente obra en el folio 54, fotocopia simple de la inversión en Bonos para la Seguridad de fecha 19 de mayo de 2006, es decir, el pago se realizó después del plazo.

⁹ Art. 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.

Según lo anterior, para la Sala la demandante debía cancelar por intereses de mora la suma de \$ 3.168.226.000.

En cuanto a la devolución del pago de lo no debido, el segundo inciso del artículo 850 del Estatuto Tributario establece:

“ARTICULO 850. DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá 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.

(...).”

En perfecta relación, el Gobierno Nacional, mediante el Decreto 1000 del 8 de abril de 1997, reglamentario del procedimiento de devoluciones y compensaciones consagrado en el Estatuto Tributario, precisó que el plazo para 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.¹⁰

Por su parte el artículo 2313 del mismo Código **estipula** que se genera pago de lo no debido cuando alguien paga por error y prueba que no tenía la obligación de hacerlo, caso en el cual, tiene derecho para repetir lo pagado.

La Sala ha precisado que:

“(...)

El pago de lo no debido, el pago en exceso y el saldo a favor.

Considera la Sala que el pago de lo no debido, el pago en exceso y el saldo a favor que el estatuto tributario regula, son instituciones jurídicas que se derivan del enriquecimiento sin causa del derecho civil.

La Corte Suprema de Justicia ha precisado que para que prospere una reclamación por enriquecimiento sin causa, deben concurrir los siguientes requisitos: El primero, que exista un enriquecimiento y un empobrecimiento correlativo y, el segundo, que el empobrecimiento sufrido sea injusto o se haya producido sin causa jurídica.¹¹

¹⁰ “La acción ejecutiva se prescribe por cinco (5) años. Y la ordinaria por diez (10). La acción ejecutiva se convierte en ordinaria por el lapso de cinco (5) años, y convertida en ordinaria durará solamente otros cinco (5). Una vez interrumpida o renunciada una prescripción, comenzará a contarse nuevamente el respectivo término.”

¹¹ CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA DE CASACIÓN CIVIL. Magistrado Ponente: CÉSAR JULIO VALENCIA COPETE. Bogotá D.C., dos (2) de octubre de dos mil ocho (2008). Ref. exp. 63001-3103-004-2002-00034-01

El artículo 2313 del C.C. dispone que hay pago de lo no debido cuando alguien paga por error y prueba que no tenía la obligación de hacerlo, caso en el cual, tiene derecho para repetir lo pagado.

El artículo 850 del E.T. que por remisión expresa del artículo 66 de la Ley 383 de 1997¹² y por el artículo 59 de la Ley 788 de 2002¹³, se aplica a las entidades territoriales, dispone que los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución. Así mismo, que la DIAN debe devolver oportunamente a los contribuyentes los pagos en exceso o de lo no debido, que estos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago.

El artículo 21 del Decreto 1000 de 1997, se refiere al pago de lo no debido como aquel pago efectuado a la DIAN sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento.

Considera la Sala que las tres nociones de pago de lo no debido, pago en exceso y saldo a favor, conllevan la noción de pago sin justa causa. Precisamente por esa misma razón, se deriva a favor de los contribuyentes el derecho para reclamar el reintegro de lo pagado, a través de los mecanismos de devolución o compensación.

De las tres nociones, el saldo a favor es el que menor dificultad tiene para ser identificado habida cuenta que se evidencia en algunas declaraciones tributarias que se diseñan precisamente con ese fin, vr.gr. la declaración de renta, la declaración de ventas.

(...)

En cambio, tratándose del pago de lo no debido, es usual o incluso, constituye un requisito legal, que la misma autoridad administrativa o una autoridad judicial declare su existencia, situación que tampoco se descarta para los casos de saldo a favor o pago en exceso.

Bajo ese contexto, como conceptualmente no existe un elemento que permita establecer un lindero entre las tres figuras, es pertinente concluir que, en materia tributaria, además de la forma en que se exterioriza el saldo a favor, el pago en exceso o el pago de lo no debido, el término que la legislación consagra para que se ejerza el derecho a solicitar la devolución o la compensación, es otro elemento que permite distinguir las tres nociones.

¹² "ARTICULO 66. ADMINISTRACION Y CONTROL. Los municipios y distritos, para efectos de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional."

¹³ "ARTÍCULO 59. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO TERRITORIAL. Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos."

En ese sentido, tratándose de saldos a favor, el término para solicitar la devolución o compensación es el mismo de la firmeza de la declaración correspondiente¹⁴, es decir, que se puede solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor, a más tardar dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar y, siempre y cuando, tales saldos no los haya imputado previamente el contribuyente.¹⁵

El término señalado no aplica cuando el saldo a favor se reconoce a través de acto administrativo o sentencia¹⁶. En estos eventos el acto administrativo y la sentencia constituyen títulos ejecutivos suficientes a favor de los contribuyentes para exigir la devolución de lo pagado a través de los mecanismos legales pertinentes.¹⁷

Tratándose de los pagos en exceso, el artículo 11 del Decreto 1000 de 1997 dispone que las solicitudes de devolución o compensación deben presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva establecida en el artículo 2536 del Código Civil¹⁸. En el mismo sentido, el artículo 21 del Decreto 1000, establece que también en ese término se deben formular las solicitudes de devolución o compensación de pagos de lo no debido.

En ese orden de ideas, cuando un contribuyente pretende la devolución o la compensación de un pago realizado, basta que pruebe que éste no tiene causa legal y que la solicitud se presentó en los términos que establece la ley. Si es un saldo a favor, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar o, si es un pago de lo no debido o un pago en

¹⁴ Artículo 854 del E.T. Art. 4 del Decreto 1000 de 1997.

¹⁵ Artículo 815 del E.T.

¹⁶ La Doctora Martha Teresa Briceño, en su obra "Diccionario Técnico Tributario" cita una sentencia del Consejo de Estado del 29 de octubre de 1999, proferida dentro del expediente 9725, en la que se precisa que el plazo de 2 años para solicitar la devolución o compensación de saldos a favor, es sólo para los originados en declaraciones tributarios, puesto que los originados en liquidaciones oficiales no están sujetos a esta regla, pues sólo a partir de ese momento surge la posibilidad de su recuperación. Teresa Briceño de Valencia. Ramón Vergara Lacombe. "Diccionario Técnico Tributario". Centro Interamericano Jurídico-financiero. Bogotá. Enero 2002. Pág.206.

¹⁷ De conformidad con el artículo 79. Del C.C.A. los particulares pueden hacer efectivos los créditos a su favor **por medio de la jurisdicción ordinaria.** (negrilla fuera de texto).

Así mismo, el artículo 176 del C.C.A. establece el término que tienen las autoridades para proferir la resolución correspondiente para ejecutar una sentencia y adoptar las medidas necesarias para su cumplimiento y el artículo 177 *ibidem* establece el procedimiento para hacer efectivas las condenas contra entidades públicas.

No obstante, en materia tributaria debe tenerse en cuenta que el artículo 857-1 del Estatuto Tributario dispone que cuando se solicita la devolución o compensación de impuestos y se suspende el término para devolver o compensar cuando la autoridad competente ejerce la facultad de investigación previa, una vez que culmine la actuación administrativa o judicial, al contribuyente no se le debe exigir que presente una nueva solicitud de devolución o compensación, toda vez que basta con que el contribuyente presente la copia del acto administrativo o de la providencia respectiva para que se le efectúe el pago.

¹⁸ "ARTICULO 2536. PRESCRIPCION DE LA ACCION EJECUTIVA Y ORDINARIA.. <Artículo modificado por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> La acción ejecutiva se prescribe por cinco (5) años. Y la ordinaria por diez (10).

La acción ejecutiva se convierte en ordinaria por el lapso de cinco (5) años, y convertida en ordinaria durará solamente otros cinco (5).

Una vez interrumpida o renunciada una prescripción, comenzará a contarse nuevamente el respectivo término."

exceso, dentro del término de la acción ejecutiva de que trata el artículo 2536 del C.C. (...)"¹⁹.

Las razones que anteceden dejan claro que el pago de los intereses moratorios realizados por la sociedad demandante no fueron hechos por error, puesto que tales intereses se originaron de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5° de la Ley 345 de 1996 y en el Decreto 204 del 30 de enero de 1997, que imponía pagarlos hasta cuando se realizara efectivamente la inversión forzosa, es decir, hay causa legal para el pago de los mismos.

Por todo lo anterior, la Sala comparte la decisión de primera instancia que no accedió a las pretensiones de la demanda, por lo que no está llamado a prosperar el recurso de apelación interpuesto por B.P. EXPLORATION COMPANY COLOMBIA LIMITED.

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

F A L L A :

Primero: CONFÍRMASE la sentencia del 23 de julio de 2009 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Subsección "B", dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por B.P. EXPLORATION COMPANY COLOMBIA LIMITED contra la U.A.E DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN.

Segundo: RECONÓCESE PERSONERÍA a la doctora Ana Isabel Camargo Ángel como apoderada de la parte demandada, según poder que obra en el folio 173 del expediente.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

¹⁹ Sentencia 25000232700020050006001 (16370) del 24 de septiembre de 2009, C.P. Doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ