

**ACCION DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO – Caduca al cabo de los cuatro meses siguientes al día de la publicación, notificación, comunicación o ejecución del acto definitivo / VENCIMIENTO DE CADUCIDAD EN DIA NO HABIL – Vacancia judicial. Los términos se prorrogan hasta el primer día hábil siguiente al vencimiento del término inicial**

1.2. Lo primero que conviene precisar es que, de conformidad con el artículo 136-2 del C.C.A., la acción de nulidad y restablecimiento del derecho caduca al cabo de los cuatro meses siguientes al día en que se produzca la publicación, notificación, comunicación o ejecución del acto definitivo, según sea el caso. Eso significa que una vez se cumple el término de caducidad se cierra la posibilidad de demandar el acto ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. 1.3. De la revisión del expediente advierte la Sala que el acto que puso fin a la vía gubernativa – la Resolución No. DDI 148963 2011EE262051 del 12 de agosto de 2011, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración- fue notificado personalmente a la demandante el 6 de septiembre de 2011, por lo que el término de 4 meses vencía el 7 de enero de 2012, día en que se encontraba en cese las actividades judiciales –vacancia judicial-. En esos eventos, el artículo 62 del Código de Régimen Municipal señala que el término se debe prorrogar hasta el primer día hábil siguiente, esto es, el 11 de enero de 2012, día en que la Rama Judicial inició labores, y en el que la actora interpuso la demanda. Por tanto, fue presentada dentro del término legal.

**FUENTE FORMAL:** CODIGO DE REGIMEN POLITICO Y MUNICIPAL – ARTICULO 62

**RENTAS VITALICIAS – Son una modalidad de pensión donde el afiliado contrata con una aseguradora el pago de un renta mensual / SEGURO PREVISIONAL – Es la cobertura mediante la cual se completa el capital requerido para el pago de las pensiones de invalidez y de sobrevivientes / REGIMEN DE AHORRO INDIVIDUAL CON SOLIDARIDAD – Fuentes de financiación de la Ley 100 de 1993 / PRIMAS DE SEGUROS – Se financian con el 3 por ciento del ingreso base de cotización del afiliado / CONTRIBUCION PARAFISCAL – Son recursos que provienen de un gravamen obligatorio que hacen los dependientes e independientes con el fin específico de beneficiar a un grupo de trabajadores**

3.1. Las rentas vitalicias y las primas de seguros previsionales, por tratarse de rentas que financian las pensiones, hacen parte de los recursos del Sistema de Seguridad Social, que por mandato constitucional son de destinación específica.

3.1.1. Las rentas vitalicias son una modalidad de pensión para los cotizantes del régimen de ahorro individual, en la cual “el afiliado o beneficiario contrata directa e irrevocablemente con la aseguradora de su elección, el pago de una renta mensual hasta su fallecimiento y el pago de pensiones de sobrevivientes en favor de sus beneficiarios por el tiempo a que ellos tengan derecho”. Para ello, el fondo de pensiones traslada los recursos de la cuenta de ahorro individual a la compañía de seguros para que ésta se encargue del pago de la pensión. De tal manera que, los recursos que reciben las aseguradoras por este concepto están destinados a la financiación de las pensiones. 3.1.2. El seguro previsional es la cobertura mediante la cual se completa el capital requerido para el pago de las pensiones de invalidez y de sobrevivientes en el régimen del Sistema General de Pensiones de ahorro individual con Solidaridad. La Ley 100 de 1993, en los artículos 70 y 77, establece que **la financiación de la pensión de invalidez y sobrevivientes**, en el régimen de ahorro individual con solidaridad, se realiza con: i) los recursos de la

cuenta individual de ahorro pensional, ii) el bono pensional, si a éste hubiera lugar y, iii) **la suma adicional que sea necesaria para completar el capital que financie el monto de la pensión.** Dicha suma adicional estará a cargo de la aseguradora con la cual la AFP contrate el seguro de invalidez y de sobrevivientes. Para tal efecto, la ley dispone que **el 3% del ingreso base de cotización del afiliado debe destinarse a financiar las “primas de los seguros”** para atender las pensiones de invalidez y de sobrevivientes. (...) 3.1.3. Síguese de lo expuesto que las rentas vitalicias y la prima de seguro son financiadas con parte de las *cotizaciones* que realizan los trabajadores al régimen del sistema general de seguridad social de ahorro individual, que además, tienen la connotación de una *contribución parafiscal*. Las cotizaciones son recursos que provienen de un gravamen obligatorio que deben hacer tanto los trabajadores dependientes e independientes como los empleadores, con un fin específico que no es otro que beneficiar al grupo de trabajadores para quienes después del cumplimiento de los requisitos fijados por el legislador, pueden obtener una pensión. (...) En tal sentido, los recursos con que se financian las rentas vitalicias y la prima de seguro son de naturaleza parafiscal, en tanto están dispuestos para garantizar el servicio de seguridad social de pensiones.

**FUENTE FORMAL:** LEY 100 DE 1993 – ARTICULO 70 / LEY 100 DE 1993 – ARTICULO 77

**SEGUROS PREVISIONALES Y RENTAS VITALICIAS – Las que tengan por destino garantizar la cobertura de pensiones hacen parte del Sistema de Seguridad Social / RENTAS DE DESTINACION ESPECIFICA – Son las primas de seguros pensionales y las rentas vitalicias / TRIBUTOS SOBRE RECURSOS PARAFISCALES – Existe prohibición constitucional para imponer tributos sobre tales recursos / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO SOBRE PRIMAS PREVISIONALES Y RENTAS VITALICIAS – El pago es indebido porque no existe un título o fuente de donde emane la obligación de pagar el tributo**

3.1.5. Claro lo anterior, la Sala considera **que los seguros previsionales y las rentas vitalicias que tengan por destino garantizar la cobertura de las pensiones**, mediante la protección de las contingencias que afectan a las personas afiliadas o beneficiarias, hacen parte del Sistema de Seguridad Social. 3.2. Al tener tal naturaleza *–recursos de seguridad social–*, las primas de seguro previsionales y las rentas vitalicias son de **destinación específica**, esto es, no pueden ser empleados para fines diferentes a la seguridad social. Así lo establece expresamente el artículo 48 de la Constitución Política al disponer “no se podrán destinar o utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ellas”. Lo anterior porque tales recursos son indispensables para el funcionamiento del sistema de seguridad social, y en esta medida están todos articulados para la consecución del fin propuesto por el Constituyente de garantizar a todos los habitantes el derecho irrenunciable a la seguridad social. 3.3. Sobre el alcance de este mandato constitucional, la Sala ha señalado que los recursos del sistema tanto en salud como en pensiones no pueden ser destinados a un objeto diferente dentro del sistema, **lo que incluye la prohibición para el Estado de imponer tributos sobre tales recursos.** (...) De tal manera que, los recursos del sistema de seguridad social, como los analizados, no son materia imponible, razón por la cual no pueden ser gravados por ninguna autoridad que detente la facultad impositiva, incluidos, los entes territoriales. (...) 3.5. Así las cosas, los pagos del impuesto de industria y comercio realizados sobre las primas de seguro previsional y rentas vitalicias, **constituyen pagos de lo no debido, pues no existe un título o fuente de donde emanara la obligación de liquidar**

y pagar dicho tributo, pues como se explicó, por mandato constitucional esos recursos no son materia imponible. 3.6. En consecuencia, sí se configuró el pago de lo no debido y, por ende, el derecho a solicitar la devolución de lo que se pagó por concepto de impuestos, como pasa analizarse a continuación.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 48

**TERMINO PARA SOLICITAR DEVOLUCION DE PAGO DE LO NO DEBIDO – A partir de la Ley 791 de 2002 es de cinco años / DEVOLUCION DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO POR SEGUROS PREVISIONALES Y RENTA VITALICIA – Procede por tratarse de un pago de lo no debido**

4.1. La Sala ha considerado que la normativa tributaria ha establecido la figura del pago de lo no debido a favor de los contribuyentes y para ello ha señalado las reglas para su procedencia, sin que dentro de ellas se prevea como requisito previo e indispensable la corrección de la declaración privada. 4.2. Así mismo, ha indicado que la devolución debe pedirse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil, que antes de la expedición de la Ley 791 de 2002 era de diez años y a partir de su promulgación pasó a ser de cinco años. A esa misma conclusión llegó esta Sección cuando declaró la nulidad del artículo 147 del Decreto 807 de 1993, que disponía un término diferente para solicitar la devolución en el Distrito Capital. (...) 4.5. Ahora bien, es importante precisar que los pagos fueron realizados en los años 2005, 2006, 2007 y 2008 y, por tanto, debían solicitarse en devolución en el término de 5 años, por cuanto para dicha época se encontraba vigente la Ley 791 de 2002, que redujo el término de prescripción de la acción ejecutiva. (...) 4.5.2. En relación con los demás pagos –el efectuado el 25 de noviembre de 2005 y los practicados en los años 2006, 2007 y 2008, la Sala encuentra que se realizaron dentro del término de 5 años para realizar la solicitud de devolución. 4.6. En consecuencia, la actora tiene derecho a obtener la devolución del impuesto de industria y comercio pagado por concepto de primas de seguro previsionales y renta vitalicia por los bimestres 5 al 6 de 2005, 1 al 6 de 2006, 1 al 6 de 2007 y 1 al 3 del 2008, en la suma de **\$3.449.461.000**.

**FUENTE FORMAL:** LEY 791 DE 2002 / CODIGO CIVIL – ARTICULO 2536

**INTERESES CORRIENTES EN DEVOLUCION DEL PAGO DE LO NO DEBIDO – Se reconocen desde la fecha del acto que niega la devolución hasta la notificación del acto que confirma el derecho a la devolución / INTERESES MORATORIOS EN DEVOLUCION DEL PAGO DE LO NO DEBIDO – Se causan desde el vencimiento del término para devolver hasta la fecha del pago**

5.2. En relación con los intereses que proceden sobre los impuestos devueltos, la Sala ha señalado que son los intereses corrientes y de mora establecidos en el artículo 863 del Estatuto Tributario, aplicable a los pagos en exceso o de lo no debido por remisión de los artículos 850 y 855 ibídem. En casos similares al estudiado –devolución de pago de lo no debido- ha reconocido **intereses corrientes** desde la fecha de la notificación del acto administrativo que negó la devolución, hasta la notificación del acto que confirma total o parcialmente el derecho a la devolución, y en caso de ser sometido a control de legalidad ante la jurisdicción, hasta la notificación de la providencia que reconozca el derecho de devolución. Entonces, el derecho a recibir intereses corrientes por una suma pagada en exceso o no debida a la administración tributaria se oficializa cuando dicha circunstancia –la del pago en exceso o de lo no debido-, es reconocida mediante un acto administrativo o providencia judicial ejecutoriados, producto de

una discusión previa. Los **intereses de mora** se causan desde el vencimiento del término para devolver la suma pagada en exceso o no debida, hasta la fecha del pago, porque por su naturaleza sancionatoria, se generan desde que la administración se encuentra en mora en la devolución del dinero, esto es, desde que la obligación se hace exigible, lo que ocurre, cuando el caso está en sede jurisdiccional, desde la ejecutoria de la sentencia que declara el pago en exceso o de lo no debido.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 863

## **CONSEJO DE ESTADO**

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

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ**

Bogotá D.C., veinticinco (25) de febrero de dos mil dieciséis (2016)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2012-00009-01(19980)**

**Actor: BBVA SEGUROS DE VIDA COLOMBIA S.A.**

**Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA DISTRITAL**

#### **FALLO**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 27 de septiembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”. La sentencia dispuso:

*“PRIMERO: DECLÁRASE LA NULIDAD de los siguientes actos administrativos:*

*-Resolución No. D.D.I. 196748 y/o 2010EE603472 del 20 de octubre de 2010.*

*-Resolución No. D.D.I. 148963 y/o 2011EE262051 del 12 de agosto de 2010 (sic), confirmatoria de la anterior.*

*SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho devuélvase la suma de TRES MIL SEISCIENTOS DIEZ MILLONES NOVECIENTOS OCHENTA MIL PESOS (\$3.610.980.000), a favor de la sociedad BBVA SEGUROS DE VIDA COLOMBIA S.A., por concepto del pago de lo no debido en lo relativo a los recursos de la seguridad social en pensiones (primas de seguros previsionales y rentas vitalicias), liquidado en la base gravable del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres 4, 5 y 6 del año 2005, 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año 2006; 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año 2007; y 1, 2 y 3 del año 2008, previas las compensaciones a que haya lugar y junto con los intereses corrientes y moratorios correspondientes.*

*TERCERO: Devuélvanse los antecedentes administrativos a la oficina de origen.*

*CUARTO: Archívese el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previas las desanotaciones de rigor”.*

## **I) ANTECEDENTES**

En los años 2005, 2006, 2007 y 2008 BBVA Seguros de Vida Colombia S.A. presentó y pagó las declaraciones del impuesto de industria y comercio por los bimestres 4, 5 y 6 del año 2005, 1 a 6 del año 2006, 1 a 6 del año 2007 y, 1, 2 y 3 del año 2008, en la que incluyó en el renglón “ingresos netos gravables” valores correspondientes a recursos de seguridad social en pensiones, lo que arrojó un saldo a pagar.

El 30 de septiembre de 2010, la entidad financiera radicó ante la Dirección de Impuestos Distritales la solicitud de devolución del impuesto de industria y comercio pagado en las citadas declaraciones por concepto del pago de lo no debido del impuesto liquidado sobre los recursos de seguridad social.

Mediante la Resolución No. DDI196748 2010EE603472 del 20 de octubre de 2010, la Administración negó la solicitud de devolución por cuanto la corrección de las declaraciones disminuyendo el saldo a pagar debía realizarse en los plazos señalados en el artículo 589 del Estatuto Tributario.

Contra la anterior decisión, la entidad interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Resolución No. DDI148963 2011EE262051 del 12 de agosto de 2011, que confirmó el acto recurrido.

## **II) DEMANDA**

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, BBVA Seguros de Vida Colombia S.A., solicitó:

*“PRIMERO: Se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:*

*- La Resolución No. DDI 196748 2010EE603472 del 20 de octubre de 2010, expedida por la Oficina de Cuentas Corrientes de la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, mediante la cual niega la solicitud de devolución del impuesto de industria y comercio de la sociedad BBVA SEGUROS DE VIDA COLOMBIA S.A. por “PAGO DE LO NO DEBIDO” correspondiente a los siguientes períodos:*

Bimestres 4, 5 y 6 de 2005  
 Bimestres 1, 2, 3, 4, 5 y 6 de 2006  
 Bimestres 1, 2, 3, 4, 5 y 6 de 2007  
 Bimestres 1, 2 y 3 de 2008.

PERÍODO ICA	FECHA DE DECLARACIÓN Y PAGO	No. AUTOADHESIVO Y/O FORMULARIO
BIMESTRE 4 AÑO 2005	27 DE SEPTIEMBRE DE 2005	102010006360110
BIMESTRE 5 AÑO 2005	25 DE NOVIEMBRE DE 2005	1340101000634-7
BIMESTRE 6 AÑO 2005	25 DE ENERO DE 2006	13392010010471
BIMESTRE 1 AÑO 2006	30 DE MARZO DE 2006	13392010051041
BIMESTRE 2 AÑO 2006	31 DE MAYO DE 2006	13401010004698
BIMESTRE 3 AÑO 2006	28 DE JULIO DE 2006	13392010132756
BIMESTRE 4 AÑO 2006	28 DE SEPTIEMBRE DE 2006	13392010157409
BIMESTRE 5 AÑO 2006	27 DE NOVIEMBRE DE 2006	13392010181356
BIMESTRE 6 AÑO 2006	29 DE ENERO DE 2007	13401010007417
BIMESTRE 1 AÑO 2007	29 DE MARZO DE 2007	13401010008232
BIMESTRE 2 AÑO 2007	28 DE MAYO DE 2007	13401010011611
BIMESTRE 3 AÑO 2007	24 DE JULIO DE 2007	13392010368872
BIMESTRE 4 AÑO 2007	24 DE SEPTIEMBRE DE 2007	13325010057264
BIMESTRE 5 AÑO 2007	22 DE NOVIEMBRE DE 2007	13325010059902
BIMESTRE 6 AÑO 2007	28 DE ENERO DE 2008	13392010466180
BIMESTRE 1 AÑO 2008	27 DE MARZO DE 2008	13046010021225
BIMESTRE 2 AÑO 2008	19 DE MAYO DE 2008	13401010024959
BIMESTRE 3 AÑO 2008	30 DE JULIO DE 2008	13401010027108

- La Resolución No. D.D.I. 148963 del 12 de agosto de 2011 (2011EE262051) expedida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, mediante la cual confirmó la Resolución D.D.I. 196748 2010EE603472.

ii) Que como consecuencia de lo anterior, respecto de la declaración del impuesto de industria y comercio año gravable 2005 bimestres 4, 5 y 6; año gravable 2006 bimestres 1, 2, 3, 4, 5 y 6; año gravable 2007 bimestres 1, 2, 3, 4, 5 y 6; año gravable 2008 bimestres 1,2 y 3, se declare:

a- Que BBVA SEGUROS DE VIDA COLOMBIA S.A. se le debe devolver por cada uno de los bimestres las sumas acá relacionadas con los intereses comerciales desde la fecha en que se realizó el pago y los intereses moratorios calculados a partir del momento en que se hizo la solicitud de reintegro, correspondiente al pago de lo no debido originado en las declaraciones del impuesto de industria y comercio:

PERÍODO ICA	FECHA DE DECLARACIÓN Y PAGO	VALOR QUE SALIÓ A PAGAR
BIMESTRE 4 AÑO 2005	27 DE SEPTIEMBRE DE 2005	\$161.519.000
BIMESTRE 5 AÑO 2005	25 DE NOVIEMBRE DE 2005	\$154.917.000
BIMESTRE 6 AÑO 2005	25 DE ENERO DE 2006	\$150.228.000
BIMESTRE 1 AÑO 2006	30 DE MARZO DE 2006	\$166.747.000
BIMESTRE 2 AÑO 2006	31 DE MAYO DE 2006	\$184.866.000
BIMESTRE 3 AÑO 2006	28 DE JULIO DE 2006	\$183.602.000
BIMESTRE 4 AÑO 2006	28 DE SEPTIEMBRE DE 2006	\$181.650.000
BIMESTRE 5 AÑO 2006	27 DE NOVIEMBRE DE 2006	\$186.224.000
BIMESTRE 6 AÑO 2006	29 DE ENERO DE 2007	\$198.034.000
BIMESTRE 1 AÑO 2007	29 DE MARZO DE 2007	\$189.842.000
BIMESTRE 2 AÑO 2007	28 DE MAYO DE 2007	\$201.330.000
BIMESTRE 3 AÑO 2007	24 DE JULIO DE 2007	\$222.184.000
BIMESTRE 4 AÑO 2007	24 DE SEPTIEMBRE DE 2007	\$238.103.000

<i>BIMESTRE 5 AÑO 2007</i>	<i>22 DE NOVIEMBRE DE 2007</i>	<i>\$224.350.000</i>
<i>BIMESTRE 6 AÑO 2007</i>	<i>28 DE ENERO DE 2008</i>	<i>\$261.121.000</i>
<i>BIMESTRE 1 AÑO 2008</i>	<i>27 DE MARZO DE 2008</i>	<i>\$217.302.000</i>
<i>BIMESTRE 2 AÑO 2008</i>	<i>19 DE MAYO DE 2008</i>	<i>\$244.702.000</i>
<i>BIMESTRE 3 AÑO 2008</i>	<i>30 DE JULIO DE 2008</i>	<i>\$244.259.000</i>
<b>GRAN TOTAL</b>		<b>\$3.610.980.000”</b>

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

**Violación de los artículos 48 de la Constitución Política, 8 de la Ley 100 de 1993. Los ingresos declarados son recursos de la seguridad social que no se encuentran gravados.**

#### **Las primas de seguros previsionales**

Las primas netas que reciben las aseguradoras por concepto de seguros previsionales y rentas vitalicias no están gravadas con ningún impuesto por tratarse de recursos del Sistema de Seguridad Social en Pensiones.

Las primas por seguros previsionales constituyen un complemento para el pago de las pensiones, en tanto proveen el monto adicional requerido en los casos que el capital ahorrado no sea suficiente para el pago de la pensión.

En el certificado del revisor fiscal que se anexa a la demanda constan los valores que la aseguradora recibió en los bimestres discutidos por concepto de primas en seguros previsionales.

#### **Ingresos por rentas vitalicias**

De conformidad con el artículo 80 de la Ley 100 de 1993, las rentas vitalicias son una modalidad de pensión que consiste en el pago al afiliado de una renta mensual hasta su fallecimiento, y el pago de la pensión de sobrevivientes a favor de sus beneficiarios por el tiempo a que ellos tengan derecho.

Las rentas vitalicias son recursos de la seguridad social que la ley permite que sean administrados por los particulares. Por tanto, no están sometidas al impuesto.

Ello se ratifica en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración en la que se reconoce que los mayores valores que llevó BBVA SEGUROS COLOMBIA S.A. en las declaraciones de ICA de los períodos discutidos corresponden a recursos de seguridad social.

A la demanda se anexa certificado del revisor fiscal en el que se informan los valores que recibió la aseguradora en los bimestres discutidos por concepto de primas de rentas vitalicias.

**Violación de los artículos 20, 144 y 147 del Decreto 807 de 1993.  
Improcedencia del rechazo de la devolución del pago de lo no debido.**

El término para presentar la devolución no es de dos años, como lo señala en el artículo 147 del Decreto 807 de 1993, puesto que esa normativa fue declarada nula por el Consejo de Estado<sup>1</sup>. En la sentencia se indicó que el término de prescripción aplicable es el previsto en el artículo 2536 del Código Civil.

Los artículos 144 y 147 *ibídem* y el Decreto 1000 de 1997 no condicionan la procedencia de la devolución, a la corrección de las declaraciones que dieron lugar al pago de lo no debido.

El Consejo de Estado, en reiterados fallos<sup>2</sup>, ha señalado que no se requiere la corrección de las declaraciones para la devolución del pago de lo no debido.

---

<sup>1</sup> Sentencia del 12 de noviembre de 2003, expediente No. 11604.

<sup>2</sup> Sentencias del 24 de septiembre de 2008, expediente No. 16156 y del 16 de julio de 2009, expediente No. 16655.

**Violación de los artículos 2313 y 2319 del Código Civil. Derecho a la devolución de los pagos de lo no debido.**

Los artículos 2313 y 2319 del Código Civil establecen que el que recibe un pago de lo no debido debe devolverlo so pena de ser considerado un poseedor de mala fe y de estar obligado a pagar los intereses respectivos.

En materia tributaria, el concepto de pago de lo no debido tiene plena aplicación, pues en el artículo 144 del Decreto 807 de 1993 se contempla la posibilidad de que los contribuyentes puedan solicitar la devolución de dichos pagos.

**Violación de los artículos 83, 84 y 95-9 de la Constitución Política, 2 del Decreto 807 de 1993 y 586 del Estatuto Tributario.**

La autoridad tributaria sin soporte legal alguno pretende exigirle al contribuyente procedimientos no contemplados en las normas de devolución de pago de lo no debido, como lo es la corrección de las declaraciones.

### **III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

No todos los recursos dispuestos para la seguridad social en pensiones se encuentran exentos de los tributos. La prima de seguros provisionales no está exenta del impuesto de industria y comercio porque no hace parte de la cuenta de ahorro individual ni de sus rendimientos.

Las declaraciones de la entidad son inmodificables toda vez que respecto de las mismas operó el término de firmeza previsto en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993.

Además, para que se pudiera resolver la solicitud de devolución sobre dichas sumas era necesario que el contribuyente corrigiera la declaración privada.

## **Excepciones**

### **Caducidad de la acción.**

De conformidad con el inciso 2º del artículo 44 de la Ley 446 de 1998, la oportunidad para iniciar la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, es de cuatro meses contados a partir de la notificación del acto acusado.

### **Pago de la obligación correspondiente a los bimestres 2 y 3 de 2008.**

Debido a que las declaraciones de los bimestres 2 y 3 del año 2008 no se encontraban en firme al momento de la solicitud de devolución, la Administración expidió liquidación oficial de corrección que ordenó la devolución de las sumas pagadas en exceso. Por tanto, no procede la solicitud de devolución respecto de estas liquidaciones privadas.

### **Prescripción.**

Sin que signifique aceptación, debe tenerse en cuenta que a partir de la ejecutoria de la sentencia No. 11604, el término para solicitar la devolución es el previsto en el artículo 2536 del Código Civil.

## **IV) LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", mediante providencia del 27 de septiembre de 2012, declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Las excepciones propuestas guardan estrecha relación con el fondo del asunto y, por tanto, se analizarán de forma conjunta.

Los recursos de seguridad social en pensiones están exentos de impuestos, tasas y contribuciones, toda vez que tienen por destinación específica el financiamiento de las pensiones de invalidez y sobrevivientes. Por tanto, las primas de seguros previsionales y la renta vitalicia no están gravadas con el impuesto de industria y comercio.

En el expediente se encuentra probado que la entidad incluyó en el renglón 18 de las declaraciones tributarias, los recursos de la seguridad social en pensiones a título de primas por seguros previsionales y rentas vitalicias.

La petición del pago de lo no debido sobre esos recursos fue presentada por el contribuyente oportunamente el 30 de noviembre de 2010, es decir, dentro de los 5 años siguientes contados a partir de la fecha en que se realizó el pago del impuesto liquidado por el demandante.

El Consejo de Estado<sup>3</sup> ha señalado que para que proceda la devolución del pago de lo no debido no se requiere que se presente corrección a las declaraciones tributarias.

Dichas sumas serán devueltas junto con los intereses corrientes, contabilizados desde el momento en que se notificó el acto que negó la devolución, hasta la fecha de ejecutoria de esta providencia. Así mismo, deberán reconocerse los intereses moratorios desde la fecha de vencimiento del término legal para devolver hasta el momento en que efectivamente se produzca el pago.

## **V) EL RECURSO DE APELACIÓN**

---

<sup>3</sup> Sentencias del 11 de noviembre de 2009, expediente No. 16567 y del 23 de septiembre de 2010, expediente No. 17669.

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

El impuesto de industria y comercio no está incluido en la relación taxativa de los tributos a los que se encuentran exentos los recursos de la seguridad social, dispuesta en el artículo 135 de la Ley 100 de 1993.

Además, las primas de seguro previsionales no hacen parte de la cuenta de ahorro individual de los trabajadores – que es la que se encuentra exenta de impuestos- y, constituyen un pago que realiza el beneficiario a la aseguradora, como contraprestación de un servicio.

Es por eso que las primas de seguro previsionales y las rentas vitalicias se encuentran gravadas con ICA.

Es improcedente la devolución solicitada porque las declaraciones en las que se originó el pago de lo no debido no fueron corregidas antes de que adquirieran firmeza.

El *a quo* fundamentó su decisión en normas de carácter general, en desconocimiento de la normativa tributaria especial que regula la devolución del pago de lo no debido.

En la sentencia no se podía ordenar la devolución de las sumas pagadas en los bimestres 4 y 5 del año 2005, por cuanto los mismos se encontraban prescritos, al haberse presentado la solicitud de devolución con posterioridad al término establecido en el artículo 2536 del Código Civil, modificado por la Ley 791 de 2002.

Para la devolución de pagos de lo no debido, únicamente proceden los intereses corrientes y moratorios establecidos en el artículo 863 del Estatuto Tributario y, no los intereses legales decretados por el Tribunal.

## **VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

**La demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

## **VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 27 de septiembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que declaró la nulidad de los actos demandados.

### **1. Cuestión previa. Excepción de caducidad de la acción.**

1.1. Previo analizar el asunto de fondo, la Sala advierte que el *a quo* omitió estudiar la excepción de caducidad de la acción propuesta por el municipio en la contestación de la demanda, por lo que se hace necesario estudiarla y decidirla en esta oportunidad procesal, aun cuando se advierte que la misma no fue debidamente sustentada.

1.2. Lo primero que conviene precisar es que, de conformidad con el artículo 136-2 del C.C.A., la acción de nulidad y restablecimiento del derecho caduca al cabo de los cuatro meses siguientes al día en que se produzca la publicación, notificación, comunicación o ejecución del acto definitivo, según sea el caso. Eso

significa que una vez se cumple el término de caducidad se cierra la posibilidad de demandar el acto ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

1.3. De la revisión del expediente advierte la Sala que el acto que puso fin a la vía gubernativa – la Resolución No. DDI 148963 2011EE262051 del 12 de agosto de 2011, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración- fue notificado personalmente a la demandante el 6 de septiembre de 2011<sup>4</sup>, por lo que el término de 4 meses vencía el 7 de enero de 2012, día en que se encontraba en cese las actividades judiciales –vacancia judicial-.

En esos eventos, el artículo 62 del Código de Régimen Municipal<sup>5</sup> señala que el término se debe prorrogar hasta el primer día hábil siguiente, esto es, el 11 de enero de 2012, día en que la Rama Judicial inició labores, y en el que la actora interpuso la demanda. Por tanto, fue presentada dentro del término legal.

## 2. Problema jurídico

Le corresponde a la Sala establecer si la entidad BBVA Seguros de Colombia de Vida Colombia S.A. tiene derecho a la devolución del impuesto de industria y comercio que pagó respecto de las primas de seguros previsionales y rentas vitalicias por los bimestres 4,5 y 6 del año 2005, 1 al 6 del 2006, 1 al 6 del año 2007 y, 1 al 3 de 2008.

Para tal efecto resolverá.

---

<sup>4</sup> FI 60 c.p.

<sup>5</sup> **ARTÍCULO 62.** En los plazos de días que se señalen en las leyes y actos oficiales, se entienden suprimidos los feriados y de vacantes, a menos de expresarse lo contrario. **Los de meses y años se computan según el calendario; pero si el último día fuere feriado o de vacante, se extenderá el plazo hasta el primer día hábil.**”

- Si el impuesto pagado sobre las primas por seguros previsionales y las rentas vitalicias constituyen un pago de lo no debido.

- Si para su devolución, era necesario la corrección de las declaraciones tributarias en las que se originó el pago de lo no debido.

### **3. Pago de lo no debido sobre recursos pertenecientes al Sistema General de Seguridad Social. Rentas vitalicias y primas de seguros previsionales.**

3.1. Las rentas vitalicias y las primas de seguros previsionales, por tratarse de rentas que financian las pensiones, hacen parte de los recursos del Sistema de Seguridad Social, que por mandato constitucional son de destinación específica.

3.1.1. Las rentas vitalicias son una modalidad de pensión para los cotizantes del régimen de ahorro individual<sup>6</sup>, en la cual “el afiliado o beneficiario contrata directa e irrevocablemente con la aseguradora de su elección, el pago de una renta mensual hasta su fallecimiento y el pago de pensiones de sobrevivientes en favor de sus beneficiarios por el tiempo a que ellos tengan derecho”<sup>7</sup>.

Para ello, el fondo de pensiones traslada los recursos de la cuenta de ahorro individual a la compañía de seguros para que ésta se encargue del pago de la pensión.

De tal manera que, los recursos que reciben las aseguradoras por este concepto están destinados a la financiación de las pensiones.

---

<sup>6</sup> El artículo 79 de la Ley 100 de 1993 establece que en el régimen de ahorro individual, las pensiones de vejez, invalidez y de sobrevivientes, podrán adoptar las modalidades de (i) renta vitalicia inmediata, (ii) retiro programado, (iii) retiro programado con renta vitalicia diferida y, (iv) las demás que autorice la Superintendencia Bancaria – hoy Superintendencia Financiera-.

<sup>7</sup> Artículo 80, Ley 100 de 1993.

3.1.2. El seguro previsional es la cobertura mediante la cual se completa el capital requerido para el pago de las pensiones de invalidez y de sobrevivientes en el régimen del Sistema General de Pensiones de ahorro individual con Solidaridad<sup>8</sup>.

La Ley 100 de 1993, en los artículos 70 y 77, establece que **la financiación de la pensión de invalidez y sobrevivientes**, en el régimen de ahorro individual con solidaridad, se realiza con: i) los recursos de la cuenta individual de ahorro pensional, ii) el bono pensional, si a éste hubiera lugar y, iii) **la suma adicional que sea necesaria para completar el capital que financie el monto de la pensión.**

Dicha suma adicional estará a cargo de la aseguradora con la cual la AFP contrate el seguro de invalidez y de sobrevivientes.

Para tal efecto, la ley dispone que **el 3% del ingreso base de cotización del afiliado debe destinarse a financiar las “primas de los seguros”** para atender las pensiones de invalidez y de sobrevivientes<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> Recuérdese que el sistema general de pensiones establecido en la Ley 100 de 1993, y en las correspondientes disposiciones que la modifican o adicionan, se estructura y organiza bajo dos regímenes solidarios excluyentes pero que coexisten: (i) el régimen de prima media con prestación definida y **(ii) el régimen de ahorro individual con solidaridad**. El primero de ellos, hace referencia al sistema de financiación de pensiones administrado por el ISS (hoy Colpensiones), en el que los aportes de cada afiliado integran un fondo común con el cual se financian todas las pensiones. En este régimen el derecho a la pensión se obtiene únicamente cuando el afiliado cumple los requisitos de edad y tiempo de cotizaciones previsto en la ley.

**El segundo, a diferencia del anterior, corresponde a un sistema en el que las pensiones se financian a través de una cuenta de ahorro individual, administrada por la AFP a la cual se encuentre afiliado el usuario, y el derecho a dicha prestación se obtiene con base en el capital depositado en la respectiva cuenta, sin que para ello sea exigible el requisito de edad o determinado número de semanas de cotización.**

<sup>9</sup>El artículo 20 de la Ley 100 de 1993 establece: “En el régimen de prima media con prestación definida el 10.5% del ingreso base de cotización se destinará a financiar la pensión de vejez y la constitución de reservas para tal efecto. El 3% restante sobre el ingreso base de cotización se destinará a financiar los gastos de administración y la pensión de invalidez y sobrevivientes.

**En el régimen de ahorro individual con solidaridad el 10% del ingreso base de cotización se destinará a las cuentas individuales de ahorro pensional. Un 0.5% del ingreso base de cotización se destinará al Fondo de Garantía de Pensión Mínima del Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad y el 3% restante se destinará a financiar los gastos de administración, la prima de reaseguros de Fogafín, y las primas de los seguros de invalidez y sobrevivientes.**

En desarrollo de ese mandato legal, las Administradoras de Fondos de Pensiones trasladan dicho porcentaje a las aseguradoras para que sea destinado al cubrimiento de las sumas adicionales necesarias para completar el capital que financie el monto de la pensión.

En dicho aspecto, dijo la Corte Constitucional<sup>10</sup>:

***En consecuencia, la cotización al sistema de seguridad social contiene “un elemento de seguro” en cuanto a la financiación de la pensión de sobrevivientes, en donde las administradoras de pensiones, en aras de cumplir adecuadamente con su obligación de reconocer y pagar la prestación, tienen la obligación legal de suscribir pólizas destinadas al cubrimiento de las sumas adicionales ante la contingencia de la muerte del trabajador cotizante y descontar de los aportes el porcentaje destinado al pago de la prima de aseguramiento respectiva, a fin de garantizar la concurrencia de la aseguradora en la financiación de la prestación a favor de los beneficiarios previstos por el legislador***

Así, este seguro surge como un complemento para el pago de dichas pensiones, pues provee el monto adicional requerido en los casos en que el capital ahorrado no sea suficiente para pagar las pensiones.

De esta manera, la prima de seguro previsional tiene por objeto garantizar a quien cotiza el reconocimiento y pago de una pensión en caso de invalidez, o a sus beneficiarios en caso de muerte.

3.1.3. Síguese de lo expuesto que las rentas vitalicias y la prima de seguro son financiadas con parte de las *cotizaciones* que realizan los trabajadores al régimen del sistema general de seguridad social de ahorro individual, que además, tienen la connotación de una *contribución parafiscal*.

Las cotizaciones son recursos que provienen de un gravamen obligatorio que deben hacer tanto los trabajadores dependientes e independientes como los empleadores, con un fin específico que no es otro que beneficiar al grupo de

---

En igual sentido, el artículo 60 ibídem –literal b- establece que una de las características del régimen de ahorro individual es que una parte de los aportes del cotizante se destinarán al pago de primas de seguros para atender las pensiones de invalidez y de sobrevivientes.

<sup>10</sup> T-236 de 2007.

trabajadores para quienes después del cumplimiento de los requisitos fijados por el legislador, pueden obtener una pensión.

De tal manera que, son rentas de carácter parafiscal<sup>11</sup> en tanto comportan contribuciones obligatorias de naturaleza pública, fruto de la soberanía fiscal del Estado, que no ingresan al presupuesto nacional, que tienen como sujeto pasivo un sector específico de la población, y que deben ser utilizadas para financiar globalmente los servicios que se prestan y para ampliar su cobertura.

De hecho, el Sistema de Seguridad Social Integral, consagrado en la Ley 100 de 1993 y en otras disposiciones complementarias, se ocupó de regular todos los elementos que definen una renta parafiscal, señalando quiénes son los destinatarios de los servicios de la seguridad social, cuáles sus beneficiarios, las prestaciones económicas, de salud y de servicios complementarios que se ofrecen, y principalmente, identificando la fuente de los recursos que se destinan para obtener las finalidades propuestas<sup>12</sup>.

Ese carácter parafiscal en los términos de la jurisprudencia constitucional<sup>13</sup> implica que tales recursos no pertenecen ni a la Nación, ni a los entes territoriales, ni a las entidades administradoras, ni al empleador.

En tal sentido, los recursos con que se financian las rentas vitalicias y la prima de seguro son de naturaleza parafiscal, en tanto están dispuestos para garantizar el servicio de seguridad social de pensiones.

---

<sup>11</sup>Ha dicho la Corte Constitucional que las rentas parafiscales constituyen un instrumento para la generación de ingresos públicos, representadas en aquella forma de gravamen que se establece con carácter impositivo por la ley para afectar a un determinado y único grupo social o económico, y que debe utilizarse en beneficio del propio grupo gravado. De acuerdo con la concepción jurídica de este tipo de tributo, son características de los recursos parafiscales su obligatoriedad, en cuanto se exigen como los demás tributos en ejercicio del poder coercitivo del Estado; **su determinación o singularidad, en cuanto sólo grava a un grupo, sector o gremio económico o social; su destinación específica, en cuanto redunda en beneficio exclusivo del grupo, sector o gremio que los tributa**; su condición de contribución, teniendo en cuenta que no comportan una contraprestación equivalente al monto de la tarifa fijada, su naturaleza pública, en la medida en que pertenecen al Estado a un cuando no comportan ingresos de la Nación y por ello no ingresan al presupuesto nacional; su regulación excepcional, en cuanto a sí lo consagra el numeral 12 del artículo 150 de la Carta; y su sometimiento al control fiscal, ya que por tratarse de recursos públicos, la Contraloría General de la República, directamente o a través de las contralorías territoriales, debe verificar que los mismos se inviertan de acuerdo con lo dispuesto en las normas que los crean. Cfr. C-655 de 2003.

<sup>12</sup> *Ibidem*.

<sup>13</sup> C-655 de 2003 y C-090 de 2011, entre otras.

3.1.4. No obstante lo dicho, la Sala precisa que si bien las rentas analizadas se financian con recursos de naturaleza parafiscal, no se desconoce que las aseguradoras obtienen cierta utilidad por prestar el servicio de cubrimiento del riesgo asegurado –la muerte y/o invalidez-, frente a los cuales podría discutirse su naturaleza jurídica.

No obstante lo anterior, no es el punto entrar a analizar dicha circunstancia toda vez que de las pruebas recaudadas al expediente no se puede determinar si dentro de los rubros solicitados en devolución por tales conceptos se encuentra incluida la ganancia que percibe la aseguradora por la prestación del servicio, ni dicha situación fue objeto de discusión en los actos demandados<sup>14</sup>.

Por el contrario, en los actos demandados se reconoce la naturaleza de recurso de seguridad social de las primas de seguro y rentas vitalicias y, el motivo que dio lugar al rechazo de la solicitud de devolución fue la falta de corrección de las declaraciones tributarias.

3.1.5. Claro lo anterior, la Sala considera **que los seguros previsionales y las rentas vitalicias que tengan por destino garantizar la cobertura de las pensiones**, mediante la protección de las contingencias que afectan a las personas afiliadas o beneficiarias, hacen parte del Sistema de Seguridad Social<sup>15</sup>.

3.2. Al tener tal naturaleza –*recursos de seguridad social*-, las primas de seguro previsionales y las rentas vitalicias son de **destinación específica**, esto es, no pueden ser empleados para fines diferentes a la seguridad social. Así lo establece expresamente el artículo 48 de la Constitución Política al disponer “no se podrán

---

<sup>14</sup> FI 51-60.

<sup>15</sup> Ley 100 de 1993. **ARTICULO. 1º- Sistema de seguridad social integral.** El sistema de seguridad social integral tiene por objeto garantizar los derechos irrenunciables de la persona y la comunidad para obtener la calidad de vida acorde con la dignidad humana, mediante la protección de las contingencias que la afecten.

**El sistema comprende** las obligaciones del Estado y la sociedad, las instituciones y **los recursos destinados a garantizar la cobertura de las prestaciones de carácter económico, de salud y servicios complementarios, materia de esta ley, u otras que se incorporen normativamente en el futuro.**

destinar o utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ellas”.

Lo anterior porque tales recursos son indispensables para el funcionamiento del sistema de seguridad social, y en esta medida están todos articulados para la consecución del fin propuesto por el Constituyente de garantizar a todos los habitantes el derecho irrenunciable a la seguridad social.

3.3. Sobre el alcance de este mandato constitucional, la Sala ha señalado que los recursos del sistema tanto en salud como en pensiones no pueden ser destinados a un objeto diferente dentro del sistema, **lo que incluye la prohibición para el Estado de imponer tributos sobre tales recursos**<sup>16</sup>.

Primero, porque en razón de su carácter parafiscal, no le pertenecen ni a la Nación ni a los entes territoriales y, como tales, estos últimos no tienen facultad impositiva sobre ellos.

Segundo, dada la destinación específica que frente a los recursos de la seguridad social estableció el artículo 48 constitucional, cuyo propósito es procurar que los recursos se destinen totalmente a la satisfacción de la seguridad social en pensiones sin que se vean afectados por impuestos.

De tal manera que, los recursos del sistema de seguridad social, como los analizados, no son materia imponible, razón por la cual no pueden ser gravados por ninguna autoridad que detente la facultad impositiva, incluidos, los entes territoriales.

---

<sup>16</sup> En la misma línea se ha pronunciado la Sala en sentencias del 13 de junio de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17973 y del 26 de noviembre de 2015, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 20021.

Es importante precisar que la Corte Constitucional, en sentencia C-090 de 2011, señaló que el hecho de que el legislador en el artículo 135 de la Ley 100 de 1993<sup>17</sup> no fijará expresamente que los entes territoriales no podían gravar los recursos de la seguridad social, no es esencial o indispensable para entender que dichos recursos no pueden ser objetos de gravámenes territoriales, toda vez que esos dineros no pueden dar origen a un obligación tributaria<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> **ARTÍCULO 135. TRATAMIENTO TRIBUTARIO.** Los recursos de los fondos de pensiones del régimen de ahorro individual con solidaridad, los recursos de los fondos de reparto del Régimen de Prima Media con Prestación Definida, los recursos de los fondos para el pago de los bonos y cuotas partes de bonos pensionales y los recursos del fondo de solidaridad pensional, gozan de exención de toda clase de impuestos, tasas y contribuciones de cualquier origen, del orden nacional.

Estarán exentos del impuesto sobre la renta y complementarios:

1. El Instituto de Seguros Sociales.
2. La Caja Nacional de Previsión y las demás cajas y fondos de previsión o seguridad social del sector público, mientras subsistan.
3. Las sumas abonadas en las cuentas individuales de ahorro pensional del régimen de ahorro individual con solidaridad y sus respectivos rendimientos.
4. Las sumas destinadas al pago de los seguros de invalidez y de sobrevivientes dentro del mismo régimen de ahorro individual con solidaridad.
5. <Ver Notas del Editor> <Ajuste de salarios mínimos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006. Aparte subrayado modificado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Las pensiones estarán exentas del impuesto sobre la renta. A partir del 1o. de Enero de 1.998 estarán gravadas solo en la parte que exceda de 1.000 UVT.

Estarán exentos del impuesto a las ventas:

1. Los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de Prima Media con Prestación Definida.
2. Los servicios de seguros y reaseguros que prestan las compañías de seguros, para invalidez y sobrevivientes contemplados dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad.

Estarán exentos del impuesto de timbre los actos o documentos relacionados con la administración del Sistema General de Pensiones.

**PARÁGRAFO 1o.** <Parágrafo modificado por el artículo 5 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Los aportes obligatorios y voluntarios que se efectúen al sistema general de pensiones no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente por salarios y serán considerados como una renta exenta. Los aportes a cargo del empleador serán deducibles de su renta

**PARÁGRAFO 2o.** Las disposiciones a que se refiere el presente artículo y el artículo anterior, serán aplicables, en lo pertinente, a los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987 y a los seguros privados de pensiones.

**PARÁGRAFO 3o.** En ningún caso los pagos efectuados por concepto de cesantía serán sujetos de retención en la fuente

<sup>18</sup> En esa providencia se dijo “que al no ser los recursos de la seguridad social materia imponible por disposición del artículo 48 constitucional, no se pueden establecer frente a ellos exenciones como erradamente lo hizo el legislador en el artículo 135 acusado.

Las exenciones son un beneficio que presupone la existencia de unos sujetos u objetos que son

Entender lo contrario, desconocería la prohibición contenida en el artículo 48 superior de destinar y utilizar los recursos de la seguridad social para fines distintos a ella.

En este sentido, carece de fundamento la afirmación hecha por el Distrito Capital, que considera viable la imposición de tributos a los recursos de la seguridad social.

3.4. En esa medida, no existe causa legal para pagar tributos sobre los recursos de seguridad social.

En igual sentido, se pronunció la Sala<sup>19</sup> al declarar la procedencia del pago de lo no debido del impuesto de industria y comercio pagado sobre recursos destinados al sistema general de riesgos profesionales -antes y durante la vigencia de la Ley 788 de 2002-, norma que gravaba con el tributo la citada renta y que fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-1040 de 2003, dada la destinación específica de las rentas del sistema de seguridad social.

3.5. Así las cosas, los pagos del impuesto de industria y comercio realizados sobre las primas de seguro previsional y rentas vitalicias, **constituyen pagos de lo no debido, pues no existe un título o fuente de donde emanara la obligación de liquidar y pagar dicho tributo**, pues como se explicó, por mandato constitucional esos recursos no son materia imponible.

---

susceptibles de materia impositiva y frente a los cuales, pese a existir la obligación tributaria, se les exonera de ella. Así entendida la exención, es evidente que los recursos del sistema de seguridad social no pueden ser objeto de ella, porque por disposición del Constituyente, artículo 48 constitucional, no son materia imponible.

En consecuencia, se puede concluir que el legislador uso antitécnicamente el término **exención** en el inciso primero del artículo 135 acusado y como tal podía válidamente hacer referencia con fundamento en el artículo 48 constitucional a la prohibición de gravar los recursos de esos fondos de toda clase de impuestos, tasas y contribuciones de cualquier origen”.

<sup>19</sup> Sentencia del 13 de junio de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17973.

3.6. En consecuencia, sí se configuró el pago de lo no debido y, por ende, el derecho a solicitar la devolución de lo que se pagó por concepto de impuestos, como pasa analizarse a continuación.

#### **4. Devolución del pago de lo no debido. La corrección de las declaraciones no es un requisito.**

4.1. La Sala ha considerado<sup>20</sup> que la normativa tributaria ha establecido la figura del pago de lo no debido a favor de los contribuyentes y para ello ha señalado las reglas para su procedencia, sin que dentro de ellas se prevea como requisito previo e indispensable la corrección de la declaración privada.

4.2. Así mismo, ha indicado<sup>21</sup> que la devolución debe pedirse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil, que antes de la expedición de la Ley 791 de 2002 era de diez años y a partir de su promulgación pasó a ser de cinco años.

A esa misma conclusión llegó esta Sección cuando declaró la nulidad del artículo 147 del Decreto 807 de 1993, que disponía un término diferente para solicitar la devolución en el Distrito Capital<sup>22</sup>.

4.3. A partir de las anteriores consideraciones, en el caso concreto se observa lo siguiente:

---

<sup>20</sup> Sentencias del 16 de julio de 2009, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 16655; del 11 de noviembre de 2009 y del 13 de junio de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expedientes Nos. 16567 y 17973, respectivamente.

<sup>21</sup> Sentencias del 13 de junio de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17973 y, del 26 de noviembre de 2015, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 20021; del 26 de noviembre de 2015, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 20122.

<sup>22</sup> Sentencia del 12 de noviembre de 2003, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, expediente No. 11604.

4.3.1. La entidad BBVA Seguros de Vida Colombia S.A. presentó y pagó en las siguientes fechas el impuesto de industria y comercio correspondiente a los bimestres 4 al 6 de 2005, 1 al 6 de 2006, 1 al 6 de 2007 y 1 al 3 del 2008<sup>23</sup>:

<b>PERÍODO ICA</b>	<b>FECHA DE DECLARACIÓN Y PAGO</b>	<b>TOTAL IMPUESTO PAGADO</b>
<i>BIMESTRE 4 AÑO 2005</i>	<i>27 DE SEPTIEMBRE DE 2005</i>	<i>\$237.928.000</i>
<i>BIMESTRE 5 AÑO 2005</i>	<i>25 DE NOVIEMBRE DE 2005</i>	<i>\$232.729.000</i>
<i>BIMESTRE 6 AÑO 2005</i>	<i>25 DE ENERO DE 2006</i>	<i>\$230.761.000</i>
<i>BIMESTRE 1 AÑO 2006</i>	<i>30 DE MARZO DE 2006</i>	<i>\$249.246.000</i>
<i>BIMESTRE 2 AÑO 2006</i>	<i>31 DE MAYO DE 2006</i>	<i>\$294.973.000</i>
<i>BIMESTRE 3 AÑO 2006</i>	<i>28 DE JULIO DE 2006</i>	<i>\$303.284.000</i>
<i>BIMESTRE 4 AÑO 2006</i>	<i>28 DE SEPTIEMBRE DE 2006</i>	<i>\$300.448.000</i>
<i>BIMESTRE 5 AÑO 2006</i>	<i>27 DE NOVIEMBRE DE 2006</i>	<i>\$306.857.000</i>
<i>BIMESTRE 6 AÑO 2006</i>	<i>29 DE ENERO DE 2007</i>	<i>\$324.671.000</i>
<i>BIMESTRE 1 AÑO 2007</i>	<i>29 DE MARZO DE 2007</i>	<i>\$303.474.000</i>
<i>BIMESTRE 2 AÑO 2007</i>	<i>28 DE MAYO DE 2007</i>	<i>\$327.615.000</i>
<i>BIMESTRE 3 AÑO 2007</i>	<i>24 DE JULIO DE 2007</i>	<i>\$358.430.000</i>
<i>BIMESTRE 4 AÑO 2007</i>	<i>24 DE SEPTIEMBRE DE 2007</i>	<i>\$372.379.000</i>
<i>BIMESTRE 5 AÑO 2007</i>	<i>22 DE NOVIEMBRE DE 2007</i>	<i>\$360.151.000</i>
<i>BIMESTRE 6 AÑO 2007</i>	<i>29 DE ENERO DE 2008</i>	<i>\$394.171.000</i>
<i>BIMESTRE 1 AÑO 2008</i>	<i>27 DE MARZO DE 2008</i>	<i>\$353.725.000</i>
<i>BIMESTRE 2 AÑO 2008</i>	<i>19 DE MAYO DE 2008</i>	<i>\$433.182.000</i>
<i>BIMESTRE 3 AÑO 2008</i>	<i>30 DE JULIO DE 2008</i>	<i>\$405.048.000</i>

4.3.2. El 30 de septiembre de 2010, la entidad solicitó la devolución del impuesto pagado indebidamente sobre las primas de seguro previsional y rentas vitalicias en las citadas declaraciones<sup>24</sup>. En ese documento se afirma que el impuesto pagado por esos conceptos fueron los siguientes:

<b>PERÍODO ICA</b>	<b>VALOR DEL IMPUESTO ORIGINADO POR LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL</b>
<i>BIMESTRE 4 AÑO 2005</i>	<i>\$161.519.000</i>
<i>BIMESTRE 5 AÑO 2005</i>	<i>\$154.917.000</i>
<i>BIMESTRE 6 AÑO 2005</i>	<i>\$150.228.000</i>
<i>BIMESTRE 1 AÑO 2006</i>	<i>\$166.747.000</i>
<i>BIMESTRE 2 AÑO 2006</i>	<i>\$184.866.000</i>
<i>BIMESTRE 3 AÑO 2006</i>	<i>\$183.602.000</i>
<i>BIMESTRE 4 AÑO 2006</i>	<i>\$181.650.000</i>
<i>BIMESTRE 5 AÑO 2006</i>	<i>\$186.224.000</i>
<i>BIMESTRE 6 AÑO 2006</i>	<i>\$198.034.000</i>
<i>BIMESTRE 1 AÑO 2007</i>	<i>\$189.842.000</i>
<i>BIMESTRE 2 AÑO 2007</i>	<i>\$201.330.000</i>
<i>BIMESTRE 3 AÑO 2007</i>	<i>\$222.184.000</i>

<sup>23</sup> Fls 61-78 c.p.

<sup>24</sup> Fls 82 c.p.

<i>BIMESTRE 4 AÑO 2007</i>	<i>\$238.103.000</i>
<i>BIMESTRE 5 AÑO 2007</i>	<i>\$224.350.000</i>
<i>BIMESTRE 6 AÑO 2007</i>	<i>\$261.121.000</i>
<i>BIMESTRE 1 AÑO 2008</i>	<i>\$217.302.000</i>
<i>BIMESTRE 2 AÑO 2008</i>	<i>\$244.702.000</i>
<i>BIMESTRE 3 AÑO 2008</i>	<i>\$244.259.000</i>

Para fundamentar su afirmación allegó certificado del revisor fiscal, en el que se relacionan las sumas que por esos conceptos hicieron parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio<sup>25</sup>.

4.3.3. Mediante las Resoluciones Nos. DDI196748 2010EE603472 del 20 de octubre de 2010 y DDI148963 2011EE262051 del 12 de agosto de 2011, el Distrito Capital negó la solicitud de devolución porque el contribuyente no había corregido las declaraciones antes de que adquirieran firmeza.

4.4. Se aprecia, entonces, que es un hecho no controvertido por el Distrito Capital que la parte actora liquidó el impuesto de industria y comercio sobre los ingresos que, según dijo, correspondían a primas de seguros previsionales y rentas vitalicias.

Además, de que dichos valores constan en el certificado del revisor fiscal, que en los términos del artículo 777 del Estatuto Tributario constituye prueba contable suficiente, en tanto no es objetada por la Administración ni en sede administrativa ni judicial.

En consecuencia, se encuentra probado que la sociedad pagó de forma indebida la suma de \$3.610.980.000 por concepto del impuesto de industria y comercio liquidado y pagado sobre las primas de seguro previsional y rentas vitalicias, en los bimestres 4 al 6 de 2005, 1 al 6 de 2006, 1 al 6 de 2007 y 1 al 3 del 2008.

---

<sup>25</sup> Fl. 136-137 c.p.

4.5. Ahora bien, es importante precisar que los pagos fueron realizados en los años 2005, 2006, 2007 y 2008 y, por tanto, debían solicitarse en devolución en el término de 5 años, por cuanto para dicha época se encontraba vigente la Ley 791 de 2002, que redujo el término de prescripción de la acción ejecutiva.

4.5.1. Teniendo en cuenta que el impuesto del 4 bimestre del año 2005, fue declarado y pagado el 27 de septiembre de 2005, el plazo de prescripción vencía el 27 de septiembre de 2010. Dado que la petición de devolución se presentó el 30 de septiembre de 2010, la devolución se presentó de forma extemporánea.

4.5.2. En relación con los demás pagos –el efectuado el 25 de noviembre de 2005 y los practicados en los años 2006, 2007 y 2008, la Sala encuentra que se realizaron dentro del término de 5 años para realizar la solicitud de devolución.

4.6. En consecuencia, la actora tiene derecho a obtener la devolución del impuesto de industria y comercio pagado por concepto de primas de seguro previsionales y renta vitalicia por los bimestres 5 al 6 de 2005, 1 al 6 de 2006, 1 al 6 de 2007 y 1 al 3 del 2008, en la suma de **\$3.449.461.000**.

## **5. Del restablecimiento del derecho**

5.1. De acuerdo con las consideraciones expuestas, la Sala ordena la devolución de las sumas pagadas por la entidad por concepto del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros pagado sobre las primas de seguros previsionales y rentas vitalicias en los bimestres 5 al 6 de 2005, 1 al 6 de 2006, 1 al 6 de 2007 y 1 al 3 del 2008 y por la suma de **\$3.449.461.000**.

Es importante precisar que si bien respecto de los bimestres 2 y 3 de 2008, la Administración expidió liquidaciones oficiales de corrección<sup>26</sup> y frente a las mismas se ordenó la devolución de unas sumas de dinero<sup>27</sup>, solo lo fue frente al impuesto pagado por rentas vitalicias y no por las primas por seguros previsionales, que son los valores que solicita en devolución en el presente proceso, tal y como se verifica en la demanda y en el certificado del revisor fiscal que se anexó como prueba<sup>28</sup>, y que en esta sentencia se ordenan en devolución.

5.2. En relación con los intereses que proceden sobre los impuestos devueltos, la Sala ha señalado<sup>29</sup> que son los intereses corrientes y de mora establecidos en el artículo 863 del Estatuto Tributario, aplicable a los pagos en exceso o de lo no debido por remisión de los artículos 850 y 855 *ibídem*<sup>30</sup>.

En casos similares al estudiado –devolución de pago de lo no debido– ha reconocido **intereses corrientes** desde la fecha de la notificación del acto administrativo que negó la devolución, hasta la notificación del acto que confirma

---

<sup>26</sup> Resoluciones Nos. 242 DDI 009933 y 241 DDI 009908 del 15 de abril de 2009, correspondientes al ICA pagado por las rentas vitalicias por los bimestres 2 y 3 de 2008, respectivamente. Fls 403-414 c.p.

<sup>27</sup> Resolución No. DDI 2010 EE172719 01 del 19 de mayo de 2010. Fls 433-440 c.p.

<sup>28</sup> Fls 13, 16, 29 y 30, 79-80 y 83- c.p. En el certificado del revisor fiscal, en la solicitud de devolución objeto de los actos demandados y en la demanda se verifica que los valores solicitados en devolución por el impuesto pagado en los bimestres 2 y 3 de 2008 corresponden a los ingresos percibidos por primas de seguros previsionales y no a las rentas vitalicias.

<sup>29</sup> Sentencias del 13 de junio de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17973 y, del 26 de noviembre de 2015, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 20021; del 26 de noviembre de 2015, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 20122.

<sup>30</sup> **“ARTICULO 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.

**El término previsto en el presente artículo aplica igualmente para la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso.**

**“ARTICULO 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. Modificado por el artículo 49 de la Ley 223 de 1995.** 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 estos 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.**

total o parcialmente el derecho a la devolución, y en caso de ser sometido a control de legalidad ante la jurisdicción, hasta la notificación de la providencia que reconozca el derecho de devolución<sup>31</sup>.

Entonces, el derecho a recibir intereses corrientes por una suma pagada en exceso o no debida a la administración tributaria se oficializa cuando dicha circunstancia –la del pago en exceso o de lo no debido–, es reconocida mediante un acto administrativo o providencia judicial ejecutoriados, producto de una discusión previa.

Los **intereses de mora** se causan desde el vencimiento del término para devolver la suma pagada en exceso o no debida, hasta la fecha del pago, porque por su naturaleza sancionatoria, se generan desde que la administración se encuentra en mora en la devolución del dinero, esto es, desde que la obligación se hace exigible, lo que ocurre, cuando el caso está en sede jurisdiccional, desde la ejecutoria de la sentencia que declara el pago en exceso o de lo no debido.

5.3. Con base en las anteriores precisiones, en el caso concreto la Sala ordenará a la parte demandada devolver a la entidad BBVA Seguros de Vida Colombia S.A. la suma de **\$3.449.461.000**, con los intereses corrientes a la tasa señalada en el artículo 864 del Estatuto Tributario, desde la fecha de notificación del acto que rechazó la devolución hasta la ejecutoria de esta providencia, e intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de esta sentencia hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, también a la tasa prevista en el artículo 864 del Estatuto Tributario.

6. En consecuencia, se revocará la sentencia del Tribunal para declarar la nulidad parcial de los actos demandados, en lo que tiene que ver con la solicitud de

---

<sup>31</sup> Consejo de Estado, sentencia del 13 de junio de 2013, radicado 17973, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en la sentencia del 12 de diciembre de 2014, radicado No. 20000, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y en la sentencia del 12 de diciembre de 2014, radicado No. 19292, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

devolución del impuesto de industria y comercio pagado indebidamente sobre las primas de seguro previsionales y renta vitalicia por los bimestres 5 al 6 de 2005, 1 al 6 de 2006, 1 al 6 de 2007 y 1 al 3 del 2008.

A título de restablecimiento del derecho se ordena la devolución de la suma de **\$3.449.461.000**, junto con los intereses corrientes y moratorios liquidados en la forma señalada en esta providencia.

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**

**PRIMERO. REVÓCASE** la sentencia apelada. En su lugar:

**“1. DECLÁRASE** la nulidad parcial de los actos demandados.

**2.** A título de restablecimiento del derecho, se ordena al Distrito Capital devolver a la entidad BBVA Seguros de Vida Colombia S.A. la devolución de la suma de **\$3.449.461.000**, junto con los intereses corrientes y moratorios liquidados en la forma señalada en esta providencia.

Cópiese, notifíquese, cúmplase y 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**  
**Presidente**  
**Salvo parcialmente el voto**

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ**

**ACTUALIZACION DEL PAGO DE LO NO DEBIDO – Procede respecto al lapso comprendido entre la fecha del pago y la que niega la devolución del pago de lo no debido / REPARACION INTEGRAL DEL DAÑO RESPECTO DEL PAGO DE LO NO DEBIDO – Se obtiene mediante la devolución de la suma pagada indebidamente así como con el reconocimiento del reajuste por la pérdida del poder adquisitivo / INTERESES CORRIENTES Y MORATORIOS EN PAGO DE LO NO DEBIDO – No tienen carácter indemnizatorios y no resultan suficientes para reparar el daño / ACCION DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO – Con esta acción se pretende la nulidad del acto particular, el restablecimiento del derecho y la reparación del daño**

Sin embargo, ni la sentencia citada ni la que es objeto de este salvamento, son explícitas en indicar que se modifica la jurisprudencia como tampoco presentan argumentos por los cuales la Sala ahora considera que no debe reconocerse la actualización de la suma pagada entre la fecha en que el contribuyente hizo el pago y la fecha en que se solicita la devolución, cuando la Sala en otros asuntos similares fundamentó el reconocimiento de la actualización en la aplicación de los

principios de justicia, equidad y de enriquecimiento sin justa causa[...] (...) [...] teniendo en cuenta que la causa que origina el pago de lo no debido es un hecho externo al contribuyente, como es la declaratoria de nulidad o de inexecutable de la norma, pues hizo el pago al amparo de la presunción de legalidad que quedó desvirtuada por la autoridad judicial, resultan procedentes los intereses del artículo 863 E.T., por así establecerlo la ley, cuando la autoridad tributaria niega la devolución que posteriormente es ordenada judicialmente, así como un resarcimiento integral del daño generado con el reconocimiento de la actualización de la suma indebidamente pagada. (...) Así, el reconocimiento de una actualización entre la fecha del pago y en la que se niega la devolución del pago de lo no debido, está sustentado en el reconocimiento de la pérdida del poder adquisitivo del dinero entre la fecha en que se hizo el pago y en la que se presenta la solicitud de devolución, para lo cual la Sala ha aplicado el 6% anual previsto en el artículo 1617 del Código Civil, sin embargo, con la expedición del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, se aplica el IPC, de conformidad con lo previsto en el artículo 187 del CPACA. (...) Como se observa, no se necesita que la actualización esté prevista en la normativa tributaria, pues es un principio general que el dinero pierde valor con el paso del tiempo y que la devolución de las sumas de dinero para que corresponda al valor adeudado debe hacerse al valor presente o equivalente, es decir, al valor de esa suma adeudada al momento en que realmente se satisface el pago.(...) De acuerdo con lo anterior, la reparación integral del daño para pagos de lo no debido en materia tributaria, se obtiene con la devolución de la suma pagada indebidamente y el reconocimiento del correspondiente reajuste por la pérdida de poder adquisitivo de la suma a devolver, para que represente el valor que tenía cuando la obligación fue cumplida por el contribuyente. [...] Por las anteriores razones, en la devolución de pagos de lo no debido en materia tributaria, cuando se trata de obligaciones dinerarias, el daño se repara con la devolución de lo pagado y el reconocimiento de la desvalorización monetaria por el paso del tiempo, pues no de otra forma existiría equivalencia real entre la suma indebidamente pagada y la devuelta, de lo contrario la devolución se torna en una suma incompleta o simplemente representativa que no satisface los principios de equidad, justicia y de la integridad del pago”. En conclusión, en los casos de pago de lo no debido en materia tributaria, **la reparación integral del daño** se obtiene con la devolución de las sumas indebidamente pagadas con la actualización de ese valor, esto es, con el reconocimiento del reajuste por la pérdida de poder adquisitivo de la suma que se ordena devolver, para que represente el valor que tenía cuando la obligación fue cumplida por el contribuyente. (...) De acuerdo con el criterio expuesto en el salvamento parcial de voto ya precisado, que ahora reitero, para que la demandante obtuviera una reparación integral, en los términos del artículo 85 del C.C.A, la Sala debió ordenar la actualización del impuesto devuelto entre la fecha del pago de lo no debido y la del acto que rechazó la devolución, pues los intereses corrientes y de mora reconocidos, previstos en el artículo 863 del Estatuto Tributario, no tienen naturaleza indemnizatoria.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 663 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 85 / CODIGO CIVIL – ARTICULO 1617

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

## **SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO**

**Radicación número: 25000-23-27-000-2012-00009-01(19980)**

**Actor: BBVA SEGUROS DE VIDA COLOMBIA S.A.**

**Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA DISTRITAL**

Comparto la decisión de la Sala de revocar la sentencia apelada, que accedió a las pretensiones de la demanda, y, en su lugar, anuló parcialmente los actos demandados y ordenó al Distrito Capital devolver a la actora \$3.449.461.000 por concepto del impuesto de industria y comercio pagado indebidamente por esta, con los intereses corrientes desde la fecha de notificación del acto que rechazó la devolución hasta la ejecutoria de la sentencia, y los intereses de mora, desde el día siguiente a la ejecutoria del fallo y hasta cuando se verifique el pago, conforme con los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario<sup>32</sup>.

Sin embargo, de manera respetuosa me separo parcialmente de la decisión de la Sala de limitar el restablecimiento del derecho a la orden de devolución del impuesto y los intereses corrientes y de mora, con el argumento de que el artículo 863 del Estatuto Tributario solamente se refiere a estos intereses.

Ello, porque, en mi criterio, en las devoluciones de lo pagado indebidamente, en este caso, como consecuencia de lo previsto en el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, con el alcance fijado por la Corte Constitucional, en concordancia con el artículo 48 de la Constitución Política, a título de reparación integral debe reconocerse la actualización de la suma devuelta entre la fecha del pago del impuesto y la fecha del acto que niega la devolución, como de tiempo atrás lo ha sostenido la Sala.

---

<sup>32</sup> La nulidad fue parcial porque respecto de varios periodos la solicitud de devolución fue extemporánea.

Las razones de mi disentimiento parcial fueron expuestas ampliamente en el salvamento parcial de voto al fallo de 26 de noviembre de 2015<sup>33</sup>, que en esta oportunidad reitero, en lo pertinente, así:

#### **“1. De la línea jurisprudencial de la Sección Cuarta**

[...]

En la sentencia objeto de salvamento, la Sala se remite a lo decidido en la sentencia de la misma fecha -26 de noviembre de 2015- proferida en el expediente 20122<sup>34</sup>, para sostener que el restablecimiento del derecho por la devolución de pagos de lo no debido corresponde únicamente a los intereses corrientes y moratorios, «*por estar fijada en forma clara por el legislador en el artículo 863 citado [Estatuto Tributario], lo que impone estarse a lo que dispone dicha norma*».

Sin embargo, ni la sentencia citada ni la que es objeto de este salvamento, son explícitas en indicar que se modifica la jurisprudencia como tampoco presentan argumentos por los cuales la Sala ahora considera que no debe reconocerse la actualización de la suma pagada entre la fecha en que el contribuyente hizo el pago y la fecha en que se solicita la devolución, cuando la Sala en otros asuntos similares fundamentó el reconocimiento de la actualización en la aplicación de los principios de justicia, equidad y de enriquecimiento sin justa causa[...]<sup>35</sup>.

En esas condiciones, a mi juicio, la Sala no expuso en el caso concreto, teniendo en cuenta el precedente jurisprudencial sentando para asuntos idénticos, las razones por las cuales decidió apartarse del criterio uniforme aplicado en sentencias anteriores, pues como lo ha sostenido la Corte Constitucional «*las autoridades judiciales pueden apartarse del precedente en algunas circunstancias en virtud de la autonomía que les reconoce la Constitución Política, empero tal alternativa siempre estará sometida a requisitos estrictos, como: i) presentar de forma explícita las razones con base en las cuales se apartan del precedente, y ii) demostrar con suficiencia que la interpretación brindada aporta un mejor desarrollo a los derechos y principios constitucionales*»<sup>36</sup>.

[...]

---

<sup>33</sup> Expediente 20021, Consejera Ponente Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

<sup>34</sup> M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. En esta sentencia también manifesté salvamento parcial de voto por similares razones a las presentadas en esta oportunidad.

<sup>35</sup> Sentencia del 9 de julio de 2009, Actor: Colcerámica, Exp. 15923, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

<sup>36</sup> T-656 del 2011

## 1. La devolución de los impuestos indebidamente pagados deben realizarse con la suma actualizada

Para entender las razones por las cuales el restablecimiento del derecho en los pagos de lo no debido debe incluir la actualización de las sumas indebidamente pagadas, considero necesario referirme a la noción de pago de lo no debido.

### 1.1. PAGO DE LO NO DEBIDO

#### 1.1.1. Código Civil

[...]

#### 1.1.2. Normativa tributaria

[...] de acuerdo con la noción que trae el artículo 21 del Decreto 1000 de 1997, **el pago tiene la condición de no debido** «cuando se ha realizado sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento». Así, la DIAN ha señalado que «Se configuran cuando: Se hayan efectuado pagos con cargo a impuestos no administrados por la DIAN o a impuestos administrados por la DIAN y efectuados sin que existan causal legal para hacer exigible su cumplimiento»<sup>37</sup>.

La obligación tributaria tiene naturaleza *ex lege*, es decir, que su fuente está en la ley, por ello, sólo con el desaparecimiento de la norma desaparece la causal legal, bien sea por la declaratoria de **inexequibilidad o de nulidad**, se puede sostener la ausencia de causa como elemento determinante para el pago de lo no debido.

[...]

## 1.2. En cuanto al término para solicitar la devolución de los pagos de lo no debido

El Decreto 1000 de 1997 prevé **5 años**, según lo dispuesto en el artículo 2536 del Código Civil<sup>38</sup>, para solicitar la devolución del pago de lo no debido.

---

<sup>37</sup> Orden Administrativa 04 del 30 de abril de 2002.

<sup>38</sup> **Dcto. 1000/97. Art. 11. Término para solicitar la devolución por pagos en exceso.** Las solicitudes devolución o compensación por pagos en exceso, deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil.

**Dcto. 1000/97. Art. 21. Término para solicitar y efectuar la devolución de pagos de lo no debido.** Habrá lugar a la devolución o compensación de los pagos efectuados a favor de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento, para lo cual deberá presentarse solicitud ante la Administración de Impuestos y Aduanas donde se efectuó el pago, dentro del término establecido en el artículo 11 del presente Decreto. La Administración para resolver la solicitud contará con el término establecido en el mismo artículo.

Debe tenerse en cuenta que si la norma fue declarada inexecutable o nula, la devolución solo procede si la situación jurídica no se ha consolidado, es decir, si estaba en discusión o era susceptible de discutirse. De lo contrario, transcurrido ese término, el pago se presume legal y no hay lugar a la devolución<sup>39</sup>.

Como lo ha señalado la Sala, no existe situación jurídica consolidada cuando a pesar de haberse pagado el tributo en vigencia del acto general que le sirve de sustento, el acto es anulado con posterioridad y, como consecuencia, el contribuyente pide la devolución de lo pagado dentro del término legal, pues en materia de devoluciones, la situación no se consolida mientras el término para solicitar la devolución no haya vencido<sup>40</sup>.

### 1.3. En cuanto a los intereses que deben reconocerse

[...] teniendo en cuenta que la causa que origina el pago de lo no debido es un hecho externo al contribuyente, como es la declaratoria de nulidad o de inexecutable de la norma, pues hizo el pago al amparo de la presunción de legalidad que quedó desvirtuada por la autoridad judicial, resultan procedentes los intereses del artículo 863 E.T., por así establecerlo la ley, cuando la autoridad tributaria niega la devolución que posteriormente es ordenada judicialmente, así como un resarcimiento integral del daño generado con el reconocimiento de la actualización de la suma indebidamente pagada.

Este reconocimiento tiene sustento en el principio de enriquecimiento sin causa como fuente adicional de las obligaciones [...]. La Sala ha precisado que «el llamado “principio” del no enriquecimiento sin causa, es una regla general de derecho que, incluso, está consagrada positivamente en el art. 831 del Código de Comercio, de la siguiente manera: “Nadie podrá enriquecerse sin justa causa a expensas de otro”. Siendo, como es, un principio general, su inserción en un código de aplicación restringida (artículos 1º. y 22 del Código de Comercio), no puede generar el efecto de disminuir su generalidad o de restringir su campo de aplicación; no tendría ninguna lógica sostener que en las relaciones comerciales está prohibido el enriquecimiento injusto pero que dicha prohibición no rige en otros campos relacionales de naturaleza civil o administrativa. Existe, pues, todo un complejo normativo integrado por principios y por preceptos constitucionales de los cuales, emerge - como uno

---

<sup>39</sup> En la sentencia del 2 de agosto del 2012, Exp. 17979, M.P. Dr. Hugo F. Bastidas Bárcenas se precisó que: «las sentencias que declaran la nulidad de actos administrativos de carácter general tienen efectos ex nunc, es decir, hacia el futuro, porque si bien los actos administrativos de carácter general, con fundamento en el criterio orgánico y en sentido formal no son leyes, sí lo son con fundamento en el criterio material, porque, al igual que la ley, tales actos también mandan, prohíben o permiten. **“De manera que, cuando determinada situación jurídica aún no está consolidada, es claro que no se puede resolver con fundamento en normas declaradas inexecutable o nulas, pues, en ese evento, lo que ocurre es que, simplemente, el caso se resuelve con las normas que sean aplicables y que se encuentren vigentes. Por eso, no es que la sentencia se aplique de manera retroactiva a la situación jurídica no consolidada, sino que se aplica de manera inmediata en el sentido de dejar de aplicar la norma declarada nula”. Adicionalmente, esta Corporación ha considerado que en materia de devoluciones, las situaciones jurídicas no se consolidan mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido y, por tanto, procede la solicitud de devolución. (...)**».

<sup>40</sup> Entre otras, ver sentencias de marzo 5 de 2003, exp. 12248, C.P. María Inés Ortiz Barbosa y de 2 de agosto de 2012, exp. 17979, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

*de sus fundamentos - una regla jurídica de justicia natural: la prohibición para enriquecerse injustamente a expensas de otro*<sup>41</sup>.

[...]

Así, el reconocimiento de una actualización entre la fecha del pago y en la que se niega la devolución del pago de lo no debido, está sustentado en el reconocimiento de la pérdida del poder adquisitivo del dinero entre la fecha en que se hizo el pago y en la que se presenta la solicitud de devolución, para lo cual la Sala ha aplicado el 6% anual previsto en el artículo 1617 del Código Civil<sup>42</sup>, sin embargo, con la expedición del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, se aplica el IPC, de conformidad con lo previsto en el artículo 187 del CPACA<sup>43</sup>.

Este mismo criterio de actualización de las sumas a devolver por la Administración fue sostenido por la Sala Plena Contenciosa en la sentencia del 25 de noviembre de 2014, Exp. 1999-0000205, Incidente de Impacto Fiscal, MP. Dr. Enrique Gil Botero, en el que se señaló lo siguiente:

#### **«4.3. Actualización de la condena e intereses moratorios**

*La Sala aclara que como el trámite de este incidente se concedió en el efecto suspensivo de la decisión, es decir, que pese a estar ejecutoriada la sentencia de la acción de grupo no era exigible la obligación de pagar, entonces no se causaron intereses moratorios sobre ese monto, mientras duró el trámite de este incidente; pero para evitar el daño injustificado a las víctimas se actualizará en la forma en que lo hace el Consejo de Estado, a partir de la fecha de su expedición –noviembre 1 de 2012- y hasta el pago de cada desembolso, porque a la víctima se le debe entregar el mismo dinero que perdió en el pasado trayéndolo al valor del día en que se le pague, lo que se garantiza con la siguiente fórmula: (...)» (Negritas y subrayas fuera de texto)*

---

<sup>41</sup> Sentencia del 6 de diciembre de 2006, Exp. 15954, M.P. Dra. Ligia López Díaz.

<sup>42</sup> Ver nota al pie número 5.

<sup>43</sup> **CPACA. Art. 187. Contenido de la sentencia.** La sentencia tiene que ser motivada. En ella se hará un breve resumen de la demanda y de su contestación y un análisis crítico de las pruebas y de los razonamientos legales, de equidad y doctrinarios estrictamente necesarios para fundamentar las conclusiones, exponiéndolos con brevedad y precisión y citando los textos legales que se apliquen.

En la sentencia se decidirá sobre las excepciones propuestas y sobre cualquiera otra que el fallador encuentre probada. El silencio del inferior no impedirá que el superior estudie y decida todas las excepciones de fondo, propuestas o no, sin perjuicio de la no *reformatio in pejus*.

Para restablecer el derecho particular, la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo podrá estatuir disposiciones nuevas en reemplazo de las acusadas y modificar o reformar estas.

**Las condenas al pago o devolución de una cantidad líquida de dinero se ajustarán tomando como base el Índice de Precios al Consumidor.**

Como se observa, no se necesita que la actualización esté prevista en la normativa tributaria, pues es un principio general que el dinero pierde valor con el paso del tiempo y que la devolución de las sumas de dinero para que corresponda al valor adeudado debe hacerse al valor presente o equivalente, es decir, al valor de esa suma adeudada al momento en que realmente se satisface el pago.

Debo resaltar que el Decreto 01 de 1984, normativa que rigió el presente proceso, preveía en el artículo 85 que «*Toda persona que se crea lesionada en un derecho amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo y se le restablezca en su derecho; también podrá solicitar que se le repare el daño. La misma acción tendrá quien pretenda que le modifiquen una obligación fiscal, o de otra clase, o la devolución de lo que pagó indebidamente*».

De acuerdo con lo anterior, la reparación integral del daño para pagos de lo no debido en materia tributaria, se obtiene con la devolución de la suma pagada indebidamente y el reconocimiento del correspondiente reajuste por la pérdida de poder adquisitivo de la suma a devolver, para que represente el valor que tenía cuando la obligación fue cumplida por el contribuyente.

[...]

Por las anteriores razones, en la devolución de pagos de lo no debido en materia tributaria, cuando se trata de obligaciones dinerarias, el daño se repara con la devolución de lo pagado y el reconocimiento de la desvalorización monetaria por el paso del tiempo, pues no de otra forma existiría equivalencia real entre la suma indebidamente pagada y la devuelta, de lo contrario la devolución se torna en una suma incompleta o simplemente representativa que no satisface los principios de equidad, justicia y de la integridad del pago».

En conclusión, en los casos de pago de lo no debido en materia tributaria, **la reparación integral del daño** se obtiene con la devolución de las sumas indebidamente pagadas con la actualización de ese valor, esto es, con el reconocimiento del reajuste por la pérdida de poder adquisitivo de la suma que se ordena devolver, para que represente el valor que tenía cuando la obligación fue cumplida por el contribuyente.

Por ello, como existe un procedimiento para obtener la devolución de los pagos que no tienen causa legal<sup>44</sup> y dentro de este la Administración puede negar la devolución, la acción pertinente para obtener la reparación integral es exclusivamente la de nulidad y restablecimiento del derecho contra el acto que

---

<sup>44</sup> Artículo 855 y concordantes del E.T.

niega la devolución<sup>45</sup>. En efecto, de acuerdo con el artículo 85 del C.C.A a través de dicha acción se pretende la nulidad del acto particular y concreto, el restablecimiento del derecho **y la reparación del daño.**

Para lograr dicha reparación no es viable, entonces, instaurar la acción de reparación directa, por error del legislador, o el medio de control del mismo nombre.

Lo anterior, por cuanto el contribuyente debe agotar el procedimiento previsto en las normas tributarias para pedir la devolución de lo pagado indebidamente, para lo cual tiene un plazo de cinco años, conforme con el artículo 2536 del Código Civil<sup>46</sup>, en concordancia con los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997, siempre y cuando la situación jurídica no se haya consolidada . Recurrir a la acción o medio de control de reparación directa es borrar de tajo el procedimiento de devoluciones que existe en materia tributaria y, además, pretender una doble indemnización por el mismo hecho.

De acuerdo con el criterio expuesto en el salvamento parcial de voto ya precisado, que ahora reitero, para que la demandante obtuviera una reparación integral, en los términos del artículo 85 del C.C.A, la Sala debió ordenar la actualización del impuesto devuelto entre la fecha del pago de lo no debido y la del acto que rechazó la devolución, pues los intereses corrientes y de mora reconocidos, previstos en el artículo 863 del Estatuto Tributario, no tienen naturaleza indemnizatoria.

En los anteriores términos dejo expresadas las razones de mi salvamento parcial de voto.

Con todo respeto,

---

<sup>45</sup> Y en vigencia de la Ley 1437 de 2011, la acción pertinente es el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 de dicha ley.

<sup>46</sup> Modificado por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**