



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., treinta (30) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 25000-23-37-000-2019-00413-01 (27258)
Demandante PROMOTORA DE CENTROS PARA AUTOMOTORES LTDA. Y OTRO
Demandado SECRETARIA DE HACIENDA DISTRITAL DE BOGOTÁ
Temas Devolución impuesto predial. Años 2009, 2012, 2013 y 2014. Procedencia de intereses corrientes y moratorios.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por ambas partes contra la sentencia del 15 de septiembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO. DECLÁRESE la nulidad parcial de la Resolución No. DDI003109 del 19 de febrero de 2018 y de la Resolución No. DDI-003948 del 13 de febrero de 2019, proferidas por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, mediante las cuales se resuelve una solicitud de devolución y/o compensación de unos saldos a favor presentados en las declaraciones del impuesto predial unificado por los años 2009, 2012, 2013 y 2014, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

*SEGUNDO. En consecuencia, de lo anterior y a título de **restablecimiento del derecho**, ORDENASE a la entidad demandada el reconocimiento a favor de la demandante, de los intereses corrientes y moratorios sobre la suma devuelta por la vigencia 2009 (\$914.801.000) del impuesto predial unificado, correspondiente al inmueble localizado en la AK 45 # 198 – 45, identificado con CHIP AAA0144FKEA y matrícula inmobiliaria 050N00934747, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.*

TERCERO. Sin condena en costas.

(...)¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con el fin de dar mayor claridad a los hechos relevantes para este caso, la Sala los agrupará atendiendo el trámite administrativo adelantado, así:

Hechos relacionados con la determinación oficial del impuesto predial y su revocatoria directa

Promotora de Centros para Automotores Ltda. (en adelante PROMOCENTRA) y Fiduciaria Bogotá S.A. (actuando como vocera del Fideicomiso El Otoño) presentaron las declaraciones del impuesto predial unificado con relación al inmueble identificado con el Chip Nro. AAA0144FKEA y el Folio de Matrícula Inmobiliaria Nro. 050N-00934747, por los años 2009, 2012, 2013 y 2014, con una tarifa de 4 por mil.

¹ Samai del Tribunal, índice 16, páginas 31 a 32.



La Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá (en adelante Distrito de Bogotá) adelantó trámites de fiscalización por las vigencias referidas. En relación con el año 2009, profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. DDI-134453 de 2011, confirmada por la Resolución Nro. DDI-021275 de 2012. En cuanto a los años 2012 y 2013, expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 27876DDI069860 de 2014. Y frente a la vigencia 2014, emitió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. DDI-10042 de 2016.

PROMOCENTRA presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos de determinación relacionados con la vigencia 2009. El proceso finalizó con la sentencia proferida por esta Sección el 22 de febrero de 2018, exp. 20748, C.P. Milton Chaves García. En ella, la Sala revocó la sentencia de primera instancia, declaró la nulidad de los actos administrativos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, dejó en firme la liquidación privada presentada por la actora el 14 de mayo de 2009.

Además, el 14 de junio de 2017, PROMOCENTRA y Fiduciaria Bogotá S.A. solicitaron la revocatoria directa y, en subsidio, el decaimiento de los actos de determinación del impuesto predial por los años 2009, 2012, 2013 y 2014.

La entidad territorial accedió a la petición de revocatoria directa de la liquidación oficial de revisión correspondiente al año 2014, mediante la Resolución Nro. DDI-008367 de 2018.

Las sociedades actualmente demandantes, mediante escrito del 13 de marzo de 2019, solicitaron al Distrito de Bogotá que declarara el silencio administrativo positivo por no resolver la petición de revocatoria directa relacionada con los años 2012 y 2013.

Hechos relacionados con la petición de devolución y/o compensación

El 27 de octubre de 2017, PROMOCENTRA presentó correcciones a las declaraciones del impuesto predial por los años 2009, 2012 y 2013 aplicando la tarifa que fue utilizada en los actos de determinación (33 por mil), por lo que efectuó pagos por valor de \$915.176.000, \$1.132.083.000 y \$1.300.495.000, respectivamente. De igual modo, en esa misma fecha, Fiduciaria Bogotá S.A. presentó el denuncia correspondiente al año 2014, con el que realizó el pago de \$1.225.382.000 al aplicar la tarifa del 33 por mil.

Las sociedades hoy actoras presentaron solicitud de devolución de pago de lo no debido o en exceso del impuesto predial unificado el 14 de diciembre de 2017, respecto de las vigencias 2009, 2012, 2013 y 2014, por un valor total de \$4.573.136.000, que corresponde a lo pagado el 27 de octubre de 2017.

El Distrito de Bogotá expidió la Resolución Nro. DDI-003109 del 19 de febrero de 2018, por medio de la cual ordenó la devolución, por el año 2009, de la suma de \$375.000; por el 2012, el monto de \$546.000; y por el 2013, el valor de \$664.000; así como la compensación para el 2014, por cuantía de \$690.000.

Las sociedades presentaron el recurso de reconsideración contra el acto que accedió parcialmente a la petición de devolución y/o compensación el 16 de marzo de 2018.



El Distrito de Bogotá expidió la Resolución Nro. SDH-000117 de 2018, que ordenó dar cumplimiento a la sentencia proferida por esta Sección con relación a la vigencia 2009.

La entidad territorial resolvió el recurso de reconsideración mediante la Resolución Nro. DDI-003948 del 13 de febrero de 2019. En ella, atendiendo la orden de cumplir el fallo judicial, únicamente modificó su decisión inicial para ordenar la devolución de \$914.801.000 correspondientes a la vigencia 2009.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, PROMOCENTRA y Fiduciaria Bogotá S.A. (como vocera del Fideicomiso El Otoño) formularon las siguientes pretensiones²:

“3.1 Que se declare la **NULIDAD** de la siguiente Resolución:

- Resolución No. DDI-003109 del 19 de febrero de 2018, "Por la cual se resuelve una solicitud de devolución y/o compensación", proferida por la Jefe de la Oficina de Cuentas Corrientes y Devoluciones de la Subdirección de recaudación. Cobro y Cuentas Corrientes de la Dirección Distrital de Impuestos - DIB.

3.2. Que se declare la **NULIDAD PARCIAL** de la siguiente Resolución:

- Resolución No. DDI-003948 del 13 de febrero de 2019, "Por la cual se resuelve un recurso de reconsideración ", proferida por la Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídica Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá - DIB.

3.3. A título de restablecimiento del derecho:

- Reconocimiento de los intereses de mora, intereses corrientes e intereses legales correspondientes al pago de lo no debido del impuesto predial para la vigencia del año 2009.
- Devolución del saldo a favor por el pago de lo no debido, así como el reconocimiento de los intereses de mora, intereses corrientes e intereses legales correspondientes al pago del impuesto predial para las vigencias de los años 2012 y 2013.
- Reconocimiento de los intereses de mora, los intereses corrientes e intereses legales correspondientes al pago del impuesto predial para la vigencia del año 2014.”

A los anteriores efectos, las demandantes invocaron como violados los artículos 29 y 228 de la Constitución Política; los artículos 87, 91 y 93 de la Ley 1437 de 2011; los artículos 2, 853 y 863 del Estatuto Tributario Nacional; los artículos 1 y 6 del Acuerdo 105 de 2003; el artículo 8 del Acuerdo Distrital 469 de 2011; y los artículos 144, 146 y 154 del Decreto Distrital 807 de 1993.

El concepto de la violación de las citadas normas se sintetiza así:

1. Falta de motivación.

Señaló que el acto inicial que decidió la solicitud de devolución carece de fundamento, pues no se refirió a la argumentación jurídica expuesta en la petición ni analizó las pruebas de los pagos.

² Samai, Índice 2, PDF de la demanda, páginas 2 a 3.



Afirmó que el acto que decidió el recurso de reconsideración contra la anterior decisión transcribió el artículo 144 del Decreto Distrital 807 de 1993, que regula la devolución de saldos a favor. Así mismo, citó un párrafo que la entidad identificó como parte de la sentencia del 11 de noviembre de 2011, exp. 16567, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Pero, en realidad, la cita pertenecía al salvamento de voto de William Giraldo Giraldo, que no tiene la categoría de jurisprudencia.

Advirtió que la cita del extracto fue manipulado, pues contiene frases que no obran en el texto original. De igual modo, indicó que el acto que resolvió el recurso de reconsideración afirmó que en el proceso de devolución solo procede la verificación de aspectos formales y de la existencia de un saldo a favor en la cuenta corriente del obligado.

Señaló que la sentencia del 11 de noviembre de 2011 estaba relacionada con el impuesto de industria y comercio, que por su estructura y dinámica puede generar un saldo a favor. Empero, a su juicio, en este caso es jurídica y fácticamente imposible que pueda existir un saldo a favor en la cuenta corriente del contribuyente, pues los pagos obedecieron a resoluciones de determinación que han sido objeto de discusión, lo que requiere un análisis de fondo y probatorio para acreditar el pago de lo no debido.

Resaltó que en el recurso que resuelve la reconsideración se incluyó una sentencia de la Corte Constitucional respecto de la cual no se identifica el radicado, la fecha de expedición o el magistrado ponente. Por lo anterior, solicitó que el argumento no se tenga en cuenta en virtud de los principios de igualdad procesal, buena fe, confianza legítima, y justicia. En todo caso, transcribió el aparte objeto de cita por la Administración y destacó que versa sobre la obligación de suministrar información, lo cual no tiene relación con el asunto bajo examen.

De igual forma aseguró que con el propósito de justificar la falta de motivación citó jurisprudencia³ que refiere a la falsa motivación, por lo cual el demandante explicó que los actos administrativos que se expidan deben ser específicos frente a la justificación que los motiva⁴.

2. Solicitud de pago de intereses corrientes, moratorios y legales para la vigencia 2009.

Indicó que esta Sección profirió la sentencia del 22 de febrero de 2018, exp. 20748, C.P. Milton Chaves García, que determinó que el predio objeto de discusión no puede clasificarse como urbanizable no urbanizado o como urbanizado no edificado para el año 2009, de modo que es improcedente la tarifa 33 por mil.

Destacó que, aunque la providencia solo se refiere al año 2009, el predio mantuvo su naturaleza de no urbanizable para los años siguientes que son objeto de discusión.

Señaló que, a pesar de que la demandada reconoció el saldo a favor por esa vigencia, negó los intereses corrientes contemplados en el segundo inciso del artículo 863 del Estatuto Tributario Nacional porque, según la entidad, no se encontraba en mora. Indicó que esta decisión se fundamentó en el inciso tercero de la norma referida, la cual versa sobre otro supuesto: el de los intereses de mora.

³ Se refirió a la sentencia de la Sección Segunda del Consejo de Estado, del 26 de junio de 2008, exp. 0606-07, C.P. Gustavo Eduardo Gómez Aranguren.

⁴ Citó la sentencia No. 22326 del 26 de julio de 2017 de la C.P. Milton Chávez García.



Relató que, en el recurso de reconsideración, solicitó el reconocimiento de los intereses corrientes por ser los procedentes. No obstante, la entidad confirmó su decisión de negarlos amparada en la sentencia del 23 de julio de 2009, exp. 16785, C.P. William Giraldo Giraldo, que también corresponde a los intereses de mora. Por lo anterior, indicó que la providencia referida no soporta la negación de los intereses corrientes, pero si justifica que la demandada debe pagar intereses de mora desde el momento en el cual fue proferida la resolución que resolvió el recurso de reconsideración hasta la fecha en que se haga efectiva la devolución del saldo a favor.

Adicionalmente, solicitó el pago de intereses legales con fundamento en la sentencia del 11 de noviembre de 2009, exp. 16567, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

3. Devolución de los años 2012 y 2013 y pago de intereses corrientes

Manifestó que para los años 2012 y 2013 se presentaron las declaraciones del impuesto predial el 27 de octubre de 2017 con los correspondientes pagos, los cuales se realizaron sin estar jurídicamente obligado por el constreñimiento de la entidad territorial.

Adujo que al momento de resolver el recurso de reconsideración que refiere el año 2012 se expidió una resolución con evidente falta de motivación ignorando los argumentos y pruebas aportadas por parte de la demandante, con el solo argumento de que los actos administrativos referidos a esta vigencia no fueron discutidos.

Aseguró que, respecto de la vigencia 2013, la demandada reconoció que existen actos administrativos y pronunciamientos judiciales que definen el predio como no urbanizable. Pese a ello, sostiene que, para el periodo en cuestión, el predio es urbanizable no urbanizado, reiterando que no se discutió la legalidad de la liquidación oficial.

Reprochó que el Distrito de Bogotá señalará que los actos administrativos de liquidación oficial están en firme porque, el 14 de junio de 2017, solicitó la revocatoria directa y, en subsidio, la declaratoria de decaimiento de los requerimientos especiales y de los actos de determinación de las vigencias 2009, 2012, 2013 y 2014. Afirmó que lo anterior se sustentó en que la Secretaría Distrital de Planeación, en el Oficio Nro. 2-2016-06113 de 2016, consideró que los predios ubicados en el Plan de Ordenamiento Zonal del Norte no son susceptibles de obtener licencia de urbanismo en ninguna de sus modalidades, hasta tanto se realicen los ajustes necesarios a la reglamentación vigente.

Afirmó que el Distrito de Bogotá profirió la Resolución Nro. DDI-008367 del 3 de abril de 2018, que revocó la liquidación oficial de revisión correspondiente al año 2014, pero no se pronunció sobre las vigencias 2012 y 2013.

Sostuvo que, por lo anterior, el 11 de abril de 2018 solicitó que se resolviera la revocatoria directa por los años faltantes en el mismo sentido que frente a la vigencia 2014. Empero, el 2 de junio del mismo año, solicitó la declaratoria del silencio administrativo positivo, la cual no ha sido objeto de respuesta, de modo que las sociedades realizaron la protocolización prevista en los artículos 84 y 85 de la Ley 1437 de 2011, aunque reconocen que no es procedente en asuntos tributarios.

Concluyó que, por lo expuesto, se debe reconocer la existencia del saldo a favor por los años 2012 y 2013, así como los intereses corrientes y moratorios previstos



en el artículo 863 del Estatuto Tributario y los intereses legales a los que se refiere la sentencia del 11 de noviembre de 2009, exp. 16567, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

4. Solicitud de pago de intereses corrientes, de mora y legales de la vigencia 2014

Cuestionó que, a pesar de ordenarse la revocatoria de la liquidación oficial del periodo 2014, no se reconoció la devolución sustentada en que la declaración presentada por Fiduciaria Bogotá S.A. no surtió efectos, pues el sujeto pasivo era PROMOCENTRA como fideicomitente. Además, indicaron que la entidad fiduciaria puede interponer una nueva petición de devolución por pago de lo no debido.

Señaló que la anterior decisión no se ajusta a derecho porque la entidad territorial reconoció que ambas sociedades actuaron a través del mismo apoderado, de tal modo que no era necesario presentar una segunda petición. Además, calificó de sorprendente que se amenazara con iniciar un procedimiento de fiscalización nuevo por la vigencia 2014 a pesar de que la liquidación oficial de revisión por ese mismo periodo fue objeto de revocatoria directa.

Recordó que el artículo 2 del Estatuto Tributario, el artículo 6 del Acuerdo Distrital 105 de 2003, el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 (modificado por el artículo 177 de la Ley 1607 de 2012) y el artículo 8 del Acuerdo Distrital 469 de 2011 establecen que el fideicomitente es el responsable de las obligaciones asociadas al impuesto a cargo de los patrimonios autónomos y, en consecuencia, no es admisible que el Distrito de Bogotá fuerce al contribuyente a presentar una nueva solicitud de devolución.

Por lo expuesto, solicitó el reconocimiento del saldo a favor y reiteró la solicitud del pago de intereses corrientes, moratorios y legales.

Oposición de la demanda

El Distrito de Bogotá contravirtió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

Aseguró que los actos se encuentran debidamente motivados, debido a que se sustentaron al menos en forma sumaria, como lo exige la ley y la jurisprudencia. En ese sentido señaló que es diferente que los demandantes no coincidan con la motivación a que la misma no exista.

Manifestó que no es posible señalar que existe falta de motivación de los actos cuando se ha ejercido plenamente el derecho de defensa.

Señaló que no resulta procedente el reconocimiento de intereses corrientes por el periodo 2009 debido a que, como precisó la sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 20779, C.P. Milton Chaves García, este derecho solo nace cuando el pago en exceso o de lo no debido es reconocido mediante un acto administrativo o providencia judicial ejecutoriados, productos de una discusión previa.

Indicó que con la interposición del recurso de reconsideración inicia la discusión en etapa administrativa, como lo exige el artículo 863 del Estatuto Tributario, por lo que la entidad territorial no incurrió en mora y, en consecuencia, no proceden los intereses moratorios.



Respecto a las vigencias 2012 y 2013, manifestó que no existen saldos a favor y que, a pesar de existir pronunciamientos judiciales y administrativos respecto del predio, las contribuyentes no discutieron los actos de determinación de dichos años, las cuales fundamentaron el pago realizado.

Frente a la vigencia 2014, manifestó que la Fiduciaria Bogotá S.A. fue quien cumplió con la obligación fiscal a pesar de que, de conformidad con la normativa vigente, eran los fideicomitentes o beneficiarios quienes deben presentar la declaración. En consecuencia, la declaración presentada no surte efectos legales y es esta sociedad, no PROMOCENTRA, quien podrá solicitar la devolución del correspondiente saldo a favor. Advirtió que este fundamento de su decisión no puede ser calificado como una maniobra engañosa.

Adujo que es improcedente el control judicial del acto que decide la solicitud de revocatoria directa porque no crea una nueva o diferente situación jurídica. Además, manifestó que la falta de respuesta a este tipo de peticiones no configura un silencio administrativo positivo, según lo prevé el artículo 96 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, accedió parcialmente las pretensiones, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Expuso los hechos probados en el expediente y resaltó que la causal de nulidad de falsa motivación se configura cuando el acto administrativo no tiene la suficiente sustentación y base probatoria de los hechos expuestos en ella.⁵

Respecto de la vigencia 2009, adujo que la suma solicitada en devolución correspondía a un pago de lo no debido y, en consecuencia, procede el reconocimiento de intereses conforme con el artículo 863 del Estatuto Tributario Nacional.

Explicó que los intereses corrientes se deben liquidar desde la fecha de notificación del acto inicial, eso es la Resolución Nro. DDI-003109, que resolvió de forma negativa la devolución por pago de lo no debido, hasta la ejecutoria de la sentencia⁶.

Frente a los intereses moratorios, manifestó que se deben contabilizar desde el día siguiente a la ejecutoria del fallo y hasta la fecha de giro del cheque, emisión del título o consignación.

Sobre la solicitud de intereses legales estimó que no resultan procedentes debido a que el artículo 863 del Estatuto Tributario es una norma especial y de aplicación preferente sobre la regulación del Código Civil.

En cuanto a las vigencias 2012 y 2013, indicó que el término de prescripción aplicable para la solicitud de devolución por pago de lo no debido es el de la acción ejecutiva, que corresponde a 5 años⁷.

⁵ Al respecto citó las sentencias No. 18757 del 15 de marzo de 2012 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y No. 16660 del 15 de marzo de 2012 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁶ Citó la sentencia No. 19587 del 19 de mayo de 2016 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

⁷ Al respecto citó la sentencia No. 11604 del 12 de noviembre de 2004 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié



Resaltó que los actos administrativos que liquidaron oficialmente el tributo y declararon la inexactitud de las declaraciones por dichos periodos no fueron objeto de discusión. Adujo que, por este motivo, y en aplicación del artículo 829 del Estatuto Tributario, las liquidaciones oficiales se encuentran en firme, por lo que los valores allí incluidos son inmodificables y fueron aceptados al momento de realizar el pago. Debido a lo anterior, no existe el saldo a favor que se solicita en devolución.

Recordó que sobre el predio se suscribió un contrato de fiducia mercantil y que, según el Consejo de Estado, será el fideicomitente quien deberá cumplir con la obligación formal de declarar y pagar el impuesto predial. Así, como en este caso Fiduciaria Bogotá S.A. cumplió las obligaciones formales y sustanciales, es la facultada para solicitar la devolución de saldo a favor de la vigencia 2014. Empero, ella no agotó en debida forma la vía administrativa, por lo que no es posible estudiar de fondo esta pretensión ni la devolución del saldo a favor del año 2014⁸.

No condenó en costas debido a que consideró que no estaban probadas.

Recursos de apelación

1. Apelación de las demandantes

De forma preliminar, las actoras desistieron de las pretensiones relacionadas con los años gravables 2012 y 2013. Al respecto, la Sala advierte que el despacho sustanciador aceptó el desistimiento y ordenó continuar el proceso únicamente con relación a la discusión de los periodos 2009 y 2014, mediante auto del 11 de mayo de 2023⁹.

Luego, las sociedades indicaron que *“este recurso de apelación solamente se circunscribe al año 2014, en lo que al **reconocimiento de los intereses de mora, los intereses corrientes e intereses legales**”*¹⁰ (negrilla y subrayado del original).

Manifestaron que, el 14 de diciembre de 2017, Fiduciaria Bogotá S.A. y PROMOCENTRA actuaron mediante el mismo apoderado, quien presentó la solicitud de devolución del saldo a favor del periodo 2014, entre otros.

Indicó que el hecho de que ambas sociedades fueron representadas por el mismo apoderado fue reconocido en el acto inicial, que ordenó la compensación con relación a la vigencia 2014.

Señalaron que su apoderado también actuó de forma conjunta al presentar el recurso de reconsideración contra el acto inicial, el 16 de marzo de 2018, momento para el cual no había sido resuelta la solicitud de revocatoria directa.

Adujeron que el acto que decidió el recurso de reconsideración aceptó que el apoderado de Fiduciaria Bogotá S.A. actuó en el trámite administrativo y aceptó que existe un saldo a favor a raíz de la resolución de revocatoria directa.

Informaron que, a pesar de no compartir la conclusión de que la Fiduciaria Bogotá S.A. debe presentar una nueva solicitud de devolución, radicó dicha petición el 1 de abril de 2019, la cual fue resuelta mediante la Resolución Nro. DDI-017403 del 29

⁸ Citó las sentencias No. 16577 del 31 de julio de 2009 C.P. C.P. Héctor J. Romero y No. 16591 del 9 de noviembre de 2009 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁹ Samai, índice 14.

¹⁰ Samai del Tribunal, índice 19, página 4.



de abril de 2019, notificada el 21 de octubre del mismo año. En ella ordenó la devolución del capital por valor de \$1.225.382.000, sin el reconocimiento de intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario. Destacó que lo anterior demuestra que la Fiduciaria Bogotá S.A. solicitó la devolución del saldo a favor correspondiente al año 2014, con sus intereses.

Aseguró que el Tribunal planteó de forma errónea el problema jurídico, pues indicó que está relacionada con la Declaración Nro. 20144301010002341158 del 4 de abril de 2014. Sin embargo, la solicitud de devolución se sustentó en que dicho denuncia adquirió firmeza y que el saldo a favor deriva del pago realizado el 27 de octubre de 2017. Insistió en que, aunque el capital ya fue devuelto, no se reconocieron los intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario.

Reiteró que la petición de devolución fue formulada por la Fiduciaria Bogotá S.A. y PROMOCENTRAL, por lo que afirmó que no entiende por qué el Tribunal señaló que no procedía la petición por parte de esta última.

Adujo que la afirmación de que la entidad fiduciaria no agotó la vía gubernativa viola su derecho al debido proceso, pues de ser ese el caso se debió rechazar la demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa. Pero, destacó que la Fiduciaria Bogotá S.A. sí presentó y agotó el recurso de reconsideración, según consta en el encabezado del respectivo memorial.

Indicó que no es cierto que la petición de devolución fue presentada solo por PROMOCENTRAL y que esta confusión del *a quo* puede deberse a que la primera casilla del formato de la entidad territorial solo identifica a dicha sociedad como sujeto pasivo. Empero, afirmó que siempre es necesario presentar un escrito que desarrolle la argumentación que sustenta la petición de devolución, en el que claramente se identifica que actuó la Fiduciaria Bogotá S.A.

Advirtió que, en gracia de discusión, si la entidad fiduciaria no hubiera actuado, no habría razón para desconocer que PROMOCENTRAL estaba legitimada para solicitar la devolución en cuanto al sujeto pasivo.

Finalmente, arguyó que los fundamentos de la sentencia de primera instancia quedaron sin sustento porque la Fiduciaria Bogotá S.A. *“presentó solicitud de devolución el 01 de abril de 2019, y como consecuencia de esa solicitud, el 21 de octubre de 2019 se conoció la resolución DDI017403 del 24 de abril de 2019, mediante la cual se ordenó la devolución de los \$1.225.382.000, valor que en su momento **correspondió al pago que se efectuó en exceso** el día 27 de octubre de 2017 con el recibo número 2017201014017905203”*¹¹ (negrilla y subrayado del original).

2. Apelación de la demandada

El Distrito de Bogotá se opuso al reconocimiento de intereses moratorios y corrientes por el año 2009, con fundamento en lo siguiente:

Manifestó que el fallo del 22 de febrero de 2018, que anuló los actos de determinación de la vigencia 2009, no ordenó el pago de intereses. Además, en cumplimiento de lo anterior, la Administración dispuso la devolución de \$914.801.000 al decidir el recurso de reconsideración, debido a que ya se había ordenado la devolución de \$375.000.

¹¹ *Ibidem*, página 12.



Transcribió los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario. Además, citó la sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 20779, C.P. Milton Chaves García, de la cual destacó que *“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”*¹². Luego, aseguró que solo procede el reconocimiento de intereses moratorios a partir del vencimiento del plazo para devolver, siempre que exista discusión y se pruebe el incumplimiento de los términos de ley.

Para este caso, señaló que no hay lugar a reconocer intereses debido a que el acto que decidió el recurso de reconsideración ordenó la devolución del saldo a favor por \$914.801.000, que, si bien no es igual al determinado por la sentencia del 22 de febrero de 2018, se ajusta a las normas vigentes para ese momento.

Manifestó que el *a quo* efectuó un cálculo de los intereses corrientes y moratorios que no se ajustan a la lógica, pues insistió en que reconoció la devolución por valor de \$914.801.000, sin que las demandantes contravirtieran esa suma en la solicitud que dio origen a la controversia.

Destacó que, en el lapso para determinar los intereses que indicó el Tribunal, no se encontraba en discusión el saldo a favor del periodo 2009, pues se dio cumplimiento a lo ordenado en la sentencia antes referida, sin dilación alguna por parte de la entidad territorial. En este mismo sentido, adujo que el Tribunal ordenó calcular los intereses *“tomando como fecha de inicio para el cálculo la de la vigencia de la sentencia objeto del presente recurso, cuando la sentencia del Consejo de Estado ya se encontraba en firme y evidentemente en la actualidad prevalece su ejecutoria, por lo cual no se puede acceder a la pretensión del demandante”*¹³.

Finalmente, las demandantes indicaron que no fue desvirtuada la legalidad de los actos acusados porque el Tribunal omitió identificar cuál fue la causal de nulidad que prosperó, lo cual supone una indebida motivación del fallo, a la luz de la Sentencia C-548 de 1997.

Oposición a las apelaciones

Las partes no se pronunciaron dentro de la oportunidad prevista en el numeral 4 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

Concepto del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Delimitación del problema jurídico.

Las demandantes indicaron que la apelación se limita al reconocimiento de los intereses respecto de la devolución del saldo a favor correspondiente a la vigencia 2014, pues indican que el capital fue devuelto mediante la Resolución Nro. DDI-017403 del 29 de abril de 2019, el cual no es objeto de controversia en este proceso. Además, manifestaron que el *a quo* cometió un error al considerar que i)

¹² Samai del Tribunal, índice 20, PDF de la apelación del Distrito de Bogotá, página 7.

¹³ *Ibidem*, página 8.



PROMOCENTRA no estaba legitimada a solicitar la devolución, junto con los intereses correspondientes, y *ii)* omitir que ambas sociedades interpusieron el recurso de reconsideración, pues actuaron mediante el mismo apoderado.

Por su parte, el Tribunal no solo negó la nulidad de los actos acusados con relación al reconocimiento de intereses respecto del periodo 2014, sino también la devolución del capital, porque consideró que PROMOCENTRA no estaba legitimada para solicitar dicha devolución y que la Fiduciaria Bogotá S.A. no agotó la vía gubernativa.

Como se observa, el recurso de apelación de las actoras no propone un verdadero motivo de reparo contra la sentencia de primera instancia, pues el Tribunal negó el reconocimiento de intereses por el año 2014 como consecuencia de la improcedencia de la devolución del pago en exceso.

Si bien es cierto que la apelación de las demandantes plantea que el Tribunal cometió errores relacionados con la legitimación para solicitar la devolución y el agotamiento de la vía gubernativa, también lo es que su propósito no es discutir la procedencia de la devolución (que se insiste fue negada por el *a quo*), sino únicamente de los intereses corrientes y moratorios.

Por lo expuesto, los cargos de la apelación presentada por la parte actora no serán analizados, en virtud de lo dispuesto en los artículos 320 y 328 del Código General del Proceso.

En concordancia con lo expuesto, se advierte que las demandantes solicitan que se analice la procedencia de los intereses frente al monto que se ordenó devolver mediante la Resolución Nro. DDI-017403 del 29 de abril de 2019. La Sala destaca que, de realizarse dicho análisis, se verificaría la validez de un acto administrativo que no fue objeto de controversia. Debido a lo anterior, tampoco procede el estudio de la apelación de las sociedades actoras por la aplicación del principio de justicia rogada.

Teniendo presente lo anterior, corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Resolución Nro. DDI-003109 del 19 de febrero de 2018 y de la Resolución Nro. DDI-003948 del 13 de febrero de 2019, actos proferidos por el Distrito de Bogotá, teniendo en cuenta los argumentos propuestos en la apelación de la demandada, que únicamente se relacionan al reconocimiento de intereses por la vigencia 2009.

2. Sobre la procedencia de los intereses corrientes y moratorios

El Distrito de Bogotá sostuvo que no procede el reconocimiento de los intereses corrientes y moratorios del artículo 863 del Estatuto Tributario porque el acto que decidió el recurso de reconsideración accedió a la petición de devolución y porque la sentencia del 22 de febrero de 2018 no ordenó su pago. Además, indicó que los términos para la determinación de los intereses que fue utilizada por el Tribunal no son razonables.

Para decidir lo anterior, se pone de presente que el reconocimiento de intereses a favor de los obligados tributarios en el marco del procedimiento de devolución de saldos a favor, de pagos en exceso y de pagos de lo no debido, cuenta con un régimen jurídico especial consagrado en el artículo 863 del Estatuto Tributario Nacional¹⁴, el cual establece que:

¹⁴ Remisión del artículo 154 del Decreto Distrital 807 de 1993



“Artículo 863. Intereses a favor del contribuyente. Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses comentes y moratorios, en los siguientes casos:

Se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.

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

En todos los casos en que el saldo a favor hubiere sido discutido, se causan intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.” (subraya la Sala)

Se destaca que, según la norma transcrita, el reconocimiento de intereses corrientes procede solo cuando la Administración discute el saldo a favor. En estos casos, los intereses se aplicarán desde la fecha de notificación del requerimiento especial o, en general, de cualquier otro acto que niegue total o parcialmente la devolución, y hasta la fecha del acto administrativo o de la providencia judicial que confirme el saldo a favor.

Por su parte, los intereses moratorios corren desde el día siguiente a la ejecutoria de la sentencia que declara la nulidad de los actos que rechazaron la devolución, hasta la fecha de giro del cheque, emisión del título o consignación¹⁵.

En relación con lo anterior, esta Sección¹⁶ precisó que la expresión “discusión” del saldo a favor, que se encuentra en la norma analizada, no se limita a la controversia con la Administración en un procedimiento de determinación que modifique la declaración, ni tampoco a que tal debate se promueva hasta la vía judicial; sino que también comprende supuestos en los que el acto inicial que resuelve la solicitud de devolución lo deniega parcial o totalmente y, con ello, provoca la interposición del recurso de reconsideración.

Precisado lo anterior, con relación a la vigencia 2009, la Sala encuentra probado lo siguiente:

- El 14 de diciembre de 2017, las actoras presentaron solicitud de devolución de \$915.176.000, correspondiente al pago efectuado el 27 de octubre del mismo año con relación al periodo 2009¹⁷.
- El Distrito de Bogotá expidió la Resolución Nro. DDI-003109 del 19 de febrero de 2018, que ordenó la devolución de \$375.000 para el periodo referido. En el expediente de antecedentes administrativos no obra constancia de su notificación¹⁸.
- La Sección Cuarta del Consejo de Estado profirió la sentencia del 22 de febrero de 2018, que revocó la sentencia de primera instancia, declaró la nulidad de los actos de determinación del impuesto predial por el año 2009 y, además, dispuso lo siguiente:

*“**TERCERO:** A título de restablecimiento del derecho, **DEJAR** en firme la declaración privada del impuesto predial unificado del año gravable 2009, identificada con el sticker No 23278010144410 de 14 de mayo de 2009, presentada por la sociedad Promotora de Centros*

¹⁵ Sentencias del 23 de julio de 2009, exp. 16785, C.P. William Giraldo Giraldo; del 19 de mayo de 2016, exp. 19587, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 11 de marzo de 2021, exp. 24946, y del 27 de agosto de 2020, exp. 24080, C.P. Milton Chaves García; del 20 de mayo de 2021, exp. 25113, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁶ Sentencia del 21 de octubre de 2021, exp. 24217, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁷ Samai, índice 2, PDF de antecedentes administrativos, páginas 7 a 32.

¹⁸ *Ibidem*, páginas 102 a 105.



*Para Automotores Ltda., respecto del inmueble relacionado en el numeral 2° de la parte resolutive de esta providencia, en el entendido de que la demandante liquidó correctamente el tributo*¹⁹.

- Las sociedades presentaron el recurso de reconsideración el 16 de marzo de 2018. En dicho documento, las peticionarias informaron que no han sido debidamente notificadas de la anterior decisión, por lo que solicitan que se entiendan notificadas por conducta concluyente a partir de ese momento²⁰.
- El Distrito de Bogotá emitió la Resolución Nro. SDH-000117 del 4 de septiembre de 2018, que ordenó dar cumplimiento a la sentencia proferida por esta Sección con relación a la vigencia 2009, sin determinar una suma líquida de dinero²¹.
- La entidad territorial resolvió el recurso de reconsideración mediante la Resolución Nro. DDI-003948 del 13 de febrero de 2019. En ella, atendiendo la orden de cumplir el fallo judicial, ordenó modificar su decisión inicial para que quedara así²²:
“Artículo Primero. Ordenar la DEVOLUCIÓN de NOVECIENTOS CATORCE MILLONES OCHOCIENTOS UN MIL PESOS M/CTE (\$914.801.000), a favor de la sociedad contribuyente PROMOTORA DE CENTROS PARA AUTOMOTORES LTDA., (...) respecto de la vigencia 2009, por la causal PAGO EN EXCESO”.
- La anterior decisión fue notificada personalmente el 15 de febrero de 2019²³.
- El Distrito de Bogotá ordenó el pago de \$914.801.000 el 27 de febrero de 2019 mediante consignación en la cuenta corriente de PROMOCENTRA²⁴.

Conforme con lo expuesto, la Sala advierte que, contrario a lo dicho por la entidad territorial, el hecho de que la sentencia del 22 de febrero de 2018 no ordenara el pago de intereses resulta irrelevante para este caso. Esto es así porque, como se observa de la transcripción del ordinal segundo de la parte resolutive, en ella no se dispuso la devolución de ninguna suma de dinero, pues el restablecimiento del derecho se limitó a declarar la firmeza de la declaración presentada en el año 2009. Así mismo, la petición de devolución se sustenta en el pago en exceso efectuado en el año 2017, no en la declaración presentada en el año 2009.

En todo caso, atendiendo el precedente antes referido, la Sala considera que procede el reconocimiento de intereses corrientes debido a que el acto inicial (Resolución Nro. DDI-003109 del 19 de febrero de 2018) negó tácitamente la petición de devolución porque, aunque la solicitud se efectuó por valor de \$915.176.000, la resolución referida únicamente ordenó la devolución de \$375.000.

Debido a lo anterior, en principio, y por mandato del artículo 863 del Estatuto Tributario, los intereses corrientes correrían desde la notificación de la Resolución Nro. DDI-003109. Empero, se dice que, en principio, porque se reitera que en los antecedentes administrativos no obra la constancia de notificación de ese acto.

No obstante, la Sala advierte que el artículo 855 del Estatuto Tributario dispone que la Administración deberá devolver «dentro de los cincuenta (50) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma». Entonces, atendiendo la circunstancia especial de este caso, la Sala considera que los intereses corrientes se reconocerán finalizado el plazo para devolver. Cómo se expuso, está demostrado que la petición fue presentada el 14 de diciembre de 2017, por lo que la demandada

¹⁹ *Ibidem*, página 138.

²⁰ *Ibidem*, página 107.

²¹ *Ibidem*, páginas 164 a 168.

²² *Ibidem*, página 207.

²³ *Ibidem*, página 312.

²⁴ *Ibidem*, página 230.



tenía hasta el 27 de febrero de 2018 para devolver. De esta forma, los intereses corrientes se reconocerán a partir del día siguiente, esto es, el día 28 del mismo mes y año.

Ahora, el Tribunal señaló que los intereses corrientes se reconocen hasta la ejecutoria de la sentencia de primera instancia. Sin embargo, como lo afirmó la demandada, el acto que decidió el recurso de reconsideración (Resolución Nro. DDI-003948 del 13 de febrero de 2019) accedió a la devolución de \$914.801.000. Además, las actoras no discutieron el monto del capital reconocido en sede administrativa, sino que limitaron la discusión al reconocimiento de intereses. En consecuencia, en aplicación del artículo 863 del Estatuto Tributario, los intereses corrientes deben reconocerse hasta la ejecutoria del acto que decidió el recurso de reconsideración²⁵.

Como se expuso, la Resolución Nro. DDI-003948 fue notificada personalmente el 15 de febrero de 2019, por lo que quedó en firme a partir del día siguiente (el día 16 del mismo mes y año), en aplicación del artículo 87 de la Ley 1437 de 2011. Se precisa que, en este caso, no son aplicables las reglas de ejecutoria del artículo 829 del Estatuto Tributario porque los actos acusados no son de aquellos que sirven de fundamento al cobro coactivo, ya que no imponen una suma líquida de dinero en favor del fisco (artículo 828 *ibidem*).

En cuanto a los intereses moratorios, estos empiezan a correr a partir del día siguiente a la ejecutoria del acto que decidió el recurso de reconsideración, esto es el 17 de febrero de 2019, hasta la fecha de giro del cheque, emisión del título o consignación.

Para el asunto bajo examen, si bien consta que se ordenó el pago el 27 de febrero de 2019, no hay constancia de que efectivamente se haya realizado. Por lo anterior, el restablecimiento del derecho procedente en este caso consiste en que se reconozcan los intereses moratorios hasta el momento en que la entidad territorial acredite el pago efectivo.

La Sala precisa que el Tribunal ordenó el reconocimiento de intereses corrientes y moratorios sobre el total del monto devuelto (\$914.801.000) a pesar de que el acto inicial no discutió su procedencia parcialmente (\$375.000). Sin embargo, es improcedente cualquier pronunciamiento sobre este punto debido a que la entidad demandada no propuso ningún motivo de inconformidad, en aplicación del artículo 320 del Código General del Proceso.

Finalmente, el Distrito de Bogotá aseguró que el Tribunal omitió identificar la causal de nulidad en la que sustentó la sentencia de primera instancia. La Sala advierte que, aunque lo anterior es cierto, no es suficiente para revocar la providencia impugnada en la medida que, de su lectura, es claro que el *a quo* encontró violado el artículo 863 del Estatuto Tributario, lo que se ajusta a la causal de nulidad de infracción de las normas en que debería fundarse el acto acusado.

²⁵ En este sentido, ver: Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 25 de agosto de 2022, exp. 26230, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Se destaca que, en este caso, la Sección indicó que los intereses corrientes correrían desde la notificación del acto que rechazó la devolución y hasta la ejecutoria de *i*) la resolución que accedió parcialmente a la devolución (cuya nulidad también se pretendía) y *ii*) la providencia citada, en cuanto al monto faltante. De esta forma, se reconoce que, en estos casos, la presentación de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho no afecta la interposición de la demanda, por lo que no se aplican los supuestos de firmeza del artículo 829 del Estatuto Tributario.



De acuerdo con lo expuesto, prospera parcialmente la apelación de la entidad demandada porque, aunque procede el reconocimiento de intereses corrientes y moratorios del artículo 863 del Estatuto Tributario, los plazos por los cuales proceden son los determinados en esta providencia.

3. Sobre la condena en costas

La Sala se abstiene de imponer condena en costas porque la apelación del Distrito de Bogotá prosperó parcialmente, de conformidad con lo previsto en el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

4. Decisión

A modo de conclusión, la Sala modificará el restablecimiento del derecho dispuesto en la sentencia de primera instancia, con el fin de que se atiendan los plazos de reconocimiento de intereses corrientes y moratorios aquí expuestos. Además, confirmará la nulidad parcial decretada y no impondrá condena en costas en esta instancia.

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

FALLA

1. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia de primera instancia, proferida el 15 de septiembre de 2022 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, el cual quedará así:

*“SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, **ordenar** a la entidad demandada reconocer a favor de las demandantes los intereses corrientes, contados desde el día siguiente a la finalización del plazo de 50 días para devolver del artículo 855 del Estatuto Tributario (28 de febrero de 2018) y hasta la ejecutoria de la Resolución Nro. DDI-003948 (16 de febrero de 2019); así como los intereses moratorios, desde el día siguiente a la ejecutoria del acto que reconoció el saldo a favor (17 de febrero de 2019) y hasta la acreditación del pago efectivo de la suma devuelta de \$914.801.000 correspondiente al impuesto predial de la vigencia 2009”.*

2. **Confirmar** en lo demás la providencia impugnada.
3. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cumplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN