LEGIS LEGISmóvil
La actualidad jurídica en el momento en que ocurre

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: **MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá D.C., doce (12) de diciembre de dos mil catorce (2014)

Radicación: 76001 23 31 000 2009 00222 01 [**20000**]
Actor: **PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA** (NIT. 860013720-1)
Demandado: **MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI**
Impuesto de Industria y Comercio – 2001 y 2002
FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 17 de agosto de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 30 de abril de 2003, la UNIVERSIDAD JAVERIANA presentó la declaración del impuesto de industria y comercio por el año 2002 en el Municipio de Santiago de Cali, en la que liquidó el impuesto a cargo de la siguiente manera[1]:

	AÑO 2002		
	COD. ACTIVIDAD	**ACTIVIDAD**	**IMPUESTO DECLARADO**

[1] Fls. 9 y 10 c.p.

305-02	PRINCIPAL	**$85.253.000**
203	OTRA ACTIVIDAD	$3.333.000
305-307	OTRA ACTIVIDAD	$37.818.000
Total impuesto de industria y comercio		**$126.608.000**
Impuesto de Avisos y Tableros		$18.992.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO		**$145.600.000**

El 13 de noviembre de 2003, la demandante corrigió la declaración de ICA que presentó por el año 2001 para determinar el impuesto a cargo, así[2]:

AÑO 2001		
COD. ACTIVIDAD	**ACTIVIDAD**	**IMPUESTO DECLARADO**
305-02	ACTIVIDAD PRINCIPAL	**$73.629.000**
302	OTRA ACTIVIDAD	$6.277.000
203-305-307	OTRA ACTIVIDAD	$32.460.000
Total impuesto de industria y comercio		**$112.366.000**
Impuesto de Avisos y Tableros		$16.855.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO		**$129.221.000**

Por sentencia de 25 de septiembre de 2006, la Sección Cuarta del Consejo de Estado confirmó la nulidad del código 305-02 del artículo 2º del Acuerdo 57 de 1999, con base en el cual la Universidad determinó el impuesto de industria y comercio sobre la actividad educativa por los años 2001 y 2002. Además, precisó que de conformidad con el artículo 5 ibídem, los servicios educativos están exentos de este impuesto en el municipio de Santiago de Cali.

Con fundamento en la sentencia en mención, el 24 de mayo de 2007, la Universidad solicitó la devolución del impuesto de industria y comercio que pagó

[2] Folio 9 c.p

por concepto de servicios educativos privados en las declaraciones que presentó por los años 2001 y 2002, por ser un pago de lo no debido[3].

El 19 de septiembre de 2007, el Municipio notificó la Resolución 4131.1.12.6-1994 de 10 de septiembre de ese año, por la cual rechazó la solicitud de devolución de la demandante, porque para la fecha en que se presentaron las declaraciones estaban vigentes las normas que obligaban a la actora a liquidar el impuesto por el ejercicio de la actividad educativa. Asimismo, porque el fallo de nulidad no incide en las declaraciones privadas, ya que estas se encuentran en firme y porque a la fecha de presentación de la solicitud ya habían transcurrido los dos años a que se refiere el artículo 237 del Estatuto Tributario Municipal, por lo cual existe una situación jurídica consolidada[4].

El 9 de noviembre de 2007, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra el acto administrativo de rechazo[5]. Por Resolución 5378 de 1° de octubre de 2008, notificada el 17 de octubre del mismo año, se confirmó el acto recurrido[6].

DEMANDA

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., la UNIVERSIDAD JAVERIANA solicitó lo siguiente:

> *"A. Que se declare la nulidad total de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos administrativos:*

[3] Fls. 12 y 13 c.p.
[4] Fls. 15 a 18 c.p.
[5] Fl. 20 a 28 c.p.
[6] Fls. 30 a 34 c.p.

LEGIS LEGISmóvil
La actualidad jurídica en el momento en que ocurre

1. *La Resolución No. 4131.1.12.6-1994 del 10 de septiembre de 2007, por medio de la cual se rechaza una solicitud de devolución, proferida por la Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal, y*

2. *La Resolución No. 5378 del 1° de octubre de 2008 por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración contra el acto administrativo determinado en el numeral anterior.*

Dichas actuaciones integran la actuación administrativa por medio de la cual el Municipio de Cali negó a mi representada la solicitud de devolución del pago de lo no debido, realizado a título de impuesto de Industria y Comercio sobre los ingresos percibidos por la prestación del servicio de educación en el municipio de Cali.

B. Como consecuencia de lo anterior se restablezca el derecho a la Universidad, señalando:

1. *Que la Universidad tiene derecho a la devolución del ICA pagado indebidamente por los ingresos originados en el servicio de educación prestado durante los años 2001 y 2002 y, en consecuencia, se ordene al municipio devolver las sumas pagadas por este concepto.*

2. *Que la devolución antes mencionada debe producirse junto con los intereses a que hay lugar, calculados desde el día 25 de junio de 2007 (día siguiente al vencimiento del plazo que tenía la Administración para devolver la suma reclamada) y hasta la fecha del giro del cheque o consignación de lo debido, en cumplimiento a lo dispuesto por los incisos uno -1- y tres -3 del artículo 863 del E.T., aplicable por expresa remisión de la Ley 788 de 2002, artículo 59.*

3. *Que se declare que no son de cargo de la Universidad las costas en que hubieren incurrido las Autoridades del Municipio de Cali con relación a la actuación administrativa demandada, ni las de este proceso.*

4. *Que se declare que es de cargo del Municipio de Cali el valor de las costas en las cuales ha incurrido la Universidad con relación a la actuación administrativa adelantada, al igual que las de este proceso, teniendo en cuenta que conforme a lo dispuesto en el Artículo 171 del CCA, y tomando en consideración lo que sobre el particular establece el Artículo 6 del Acuerdo 1887 de 2003, expedido por el Consejo Superior de la Judicatura, en los procesos de primera instancia tramitados ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa siempre que a los mismos se le pueda asignar cuantía, como ocurre en el caso de mi representada, la condena en costas será "hasta el veinte por ciento (20%) del valor de las pretensiones reconocidas o negadas en la sentencia".*

[…]".

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 95 num. 9, 209 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 2, 3 y 35 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 589 y 683 del Estatuto Tributario.
- Artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

Como concepto de la violación, la demandante propuso los siguientes cargos:

Los efectos de la sentencia que declaró la nulidad del artículo 2º del Acuerdo 57 de 1999 son *ex tunc* y recaen sobre las situaciones jurídicas no consolidadas, que son las que afectaron a una persona en vigencia de la norma anulada, siempre que esta reclame en tiempo su derecho ante la entidad correspondiente, por lo cual procede la devolución del impuesto que se pagó con fundamento en la norma que fue declarada ilegal.

Los efectos *ex tunc* de las sentencias que anulan actos generales implican que las situaciones se retrotraigan al estado en que se encontraban antes de la expedición del acto anulado, es decir, como si nunca hubieran existido. Dado que la norma que gravaba la actividad de servicios educativos nunca existió, los contribuyentes no estaban obligados a pagar el impuesto por esa actividad y el Municipio debe devolverles las sumas indebidamente pagadas.

Las actuaciones particulares perdieron la presunción de legalidad o fuerza ejecutoria por la anulación de la norma general que sustentaba el pago del

impuesto declarado por la demandante. Por tal razón, la demandante tiene derecho a solicitar la devolución del impuesto indebidamente pagado.

La corrección de la declaración o la solicitud de devolución son requisitos que solo pueden exigirse cuando el pago indebido obedece a un error del contribuyente o a un exceso de retenciones. Si el pago indebido se deriva de la anulación de una norma, el derecho a solicitar la devolución se adquiere desde el momento en que se profiere la sentencia, como ha sostenido la Sección Cuarta del Consejo de Estado[7].

Aunque las declaraciones presentadas por la demandante quedaron en firme, no existe situación jurídica consolidada porque el pago de lo no debido se generó por la anulación de las normas que gravaban con el impuesto de industria y comercio la actividad de servicios educativos y solo con la sentencia nació el derecho a solicitar la devolución. Además, la devolución se pidió dentro de los términos que establece la ley, por tratarse de un pago de lo no debido.

Al rechazar la solicitud de devolución de los impuestos indebidamente pagados, la Administración se enriqueció sin justa causa, toda vez que su patrimonio aumentó y correlativamente el patrimonio de la Universidad disminuyó, sin justificación legal.

De acuerdo con los artículos 855 y 863 del Estatuto Tributario, el demandado debe reconocer intereses de mora a favor de la demandante desde el 24 de junio de 2007, fecha en que debió devolver el impuesto indebidamente pagado, hasta la fecha en que se gire el cheque o se efectúe la consignación.

[7] Sentencias de 23 de julio de 2005, exp. 14479; 23 de agosto de 2005, exp. 1672 (sic); 27 de octubre de 2005, exp. 15303; 30 de noviembre de 2006, exp. 2001-00642 y de 17 de noviembre de 2006, exp. 2002-04398.

LEGIS LEGISmóvil
La actualidad jurídica en el momento en que ocurre

Los actos demandados incurrieron en falsa motivación y violaron el debido proceso de la Universidad, porque no analizaron los argumentos planteados por esta, que desvirtúan las razones aducidas para negar la devolución. Además, ignoraron el artículo 720 del Estatuto Tributario Nacional, aplicable por remisión expresa del artículo 59 de la Ley 788 de 2002, ya que la resolución que negó la devolución no indicó que el recurso de reconsideración procedía en su contra.

La Administración desconoció los artículos 95 num. 9, 209 inc. 1° y 363 de la Constitución Política, 2, 3 y 25 del Código Contencioso Administrativo y el espíritu de justicia, porque pretendió que el contribuyente coadyuvara a las cargas del Estado mediante un tributo ilegal. Además, negó la devolución del impuesto indebidamente pagado con argumentos equivocados, y obligó a que el contribuyente acudiera a las instancias judiciales para obtener el reconocimiento de sus derechos.

Asimismo, vulneró los artículos 589 y 683 del Estatuto Tributario Nacional, debido a que no es necesario solicitar la corrección de la declaración privada para obtener la devolución del pago de lo no debido, derivado de la anulación de una norma.

El Municipio debe ser condenado en costas porque hizo caso omiso de los argumentos presentados por la actora y no tuvo en cuenta reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado sobre los efectos de las sentencias de nulidad. En consecuencia, generó un desgaste innecesario de la demandante y una congestión del aparato jurisdiccional.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Municipio de Santiago de Cali se opuso a las pretensiones por las razones que siguen:

La actora estaba obligada a declarar y pagar el impuesto de industria y comercio por la actividad de servicios educativos, porque el artículo 2 del Acuerdo 57 de 1999 estaba vigente para los años gravables 2001 y 2002 y se presumía legal. En consecuencia, no hubo pago de lo no debido.

La pérdida de fuerza ejecutoria de los actos administrativos solamente se da en los casos del artículo 66 del Código Contencioso Administrativo. Y únicamente después de que la sentencia quede ejecutoriada es que no procede la liquidación, cobro o recaudo del impuesto y que deben devolverse los tributos pagados por los contribuyentes.

Por seguridad jurídica, las sentencias de nulidad no pueden afectar situaciones jurídicas consolidadas, ni la validez, existencia y fuerza ejecutoria de los actos administrativos de carácter particular que se expidieron mientras la norma anulada estuvo vigente. A su vez, la nulidad de la norma solo afecta los casos que estaban en discusión en vía gubernativa.

La Administración rechazó la devolución solicitada por la actora por extemporánea, pues la petición fue radicada el 24 de mayo de 2007 y las declaraciones de los años 2001 y 2002 adquirieron firmeza el 13 de noviembre y el 30 de abril de 2005, respectivamente. Además, para obtener la devolución, la

actora debió seguir el trámite de corrección previsto en el Estatuto Tributario del Municipio de Santiago de Cali, pero no lo hizo.

El Municipio no desconoció el debido proceso de la demandante, porque resolvió la petición de devolución mediante resolución y contra esta la actora interpuso recurso de reconsideración.

Los actos demandados no incurrieron en falsa motivación o en falta de motivación, porque en aplicación de los principios de legalidad y publicidad, la Administración comunicó al contribuyente las razones de hecho y de derecho que motivaron su decisión.

La actora no demostró que los actos acusados incurrieran en alguna de las causales de nulidad del artículo 730 del Estatuto Tributario ni que infringieran la Constitución Política, las normas nacionales o locales.

La condena en costas no es procedente ya que la actuación de la Administración no fue arbitraria, temeraria o abusiva.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

El artículo 2 del Acuerdo 57 de 1999, que gravaba con el impuesto de industria y comercio la actividad de servicios educativos privados a la tarifa del 3.3 por mil, permaneció vigente hasta la fecha en que quedó ejecutoriada la sentencia de 25 de septiembre de 2006, por la cual la Sección Cuarta del Consejo de Estado confirmó la nulidad de dicha norma.

LEGIS LEGISmóvil
La actualidad jurídica en el momento en que ocurre

El Consejo de Estado ha sostenido que los efectos *ex tunc* de las sentencias de nulidad implican que las actuaciones se retrotraigan al momento de expedición del acto anulado y afectan las situaciones particulares no consolidadas, producidas durante su vigencia, es decir, aquellas que se debatían o eran susceptibles de debatirse ente las autoridades judiciales o administrativas.

La actora fundamentó la solicitud de devolución en la declaratoria de nulidad del artículo 2 del Acuerdo 57 de 1999. Sin embargo, cuando presentó las declaraciones de los años 2001 y 2002, el artículo 2 del Acuerdo 57 de 1999 se encontraba vigente. En consecuencia, la devolución solicitada por la demandante era improcedente.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación con los argumentos que a continuación se sintetizan:

Los efectos de la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, que confirmó la nulidad del artículo 2 del Acuerdo 57 de 1999, son *ex tunc* e implican que las situaciones jurídicas no consolidadas se retrotraigan al estado en que se encontraban antes de la expedición de la norma anulada.

En consecuencia, deben deshacerse todas las situaciones creadas al amparo de dicha norma y que no se encuentren consolidadas, por lo cual el impuesto pagado por la demandante por los años 2001 y 2002 no era debido y debe serle devuelto.

LEGIS LEGISmóvil
La actualidad jurídica en el momento en que ocurre

No existe situación jurídica consolidada, pues para la fecha en que se anuló el artículo 2 del Acuerdo 57 de 1999 no habían vencido los términos para obtener la devolución del impuesto que se pagó con base en dicha norma y los pagos eran susceptibles de ser debatidos.

La nulidad de la norma general produjo la pérdida de fuerza ejecutoria de los actos particulares y, por ello, procede la devolución de las sumas indebidamente pagadas, como lo ha precisado la Sección Cuarta del Consejo de Estado[8]

El pago de lo no debido se configuró como consecuencia de la declaratoria de nulidad de la norma que establecía la tarifa de ICA para el servicio de educación, por lo que con la sentencia surgió el derecho a pedir la devolución.

El término para solicitar la devolución de pagos de lo no debido es el que señala el artículo 2536 del Código Civil para la prescripción de la acción ejecutiva, en concordancia con los artículos 854 del Estatuto Tributario y 4, 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997, aplicables al municipio de Cali por remisión del artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

En su redacción original, el artículo 2536 del Código Civil disponía que el término de prescripción era de 10 años, pero el artículo 8 de la Ley 791 de 2002 lo redujo a 5. En consecuencia, para la fecha en que la actora presentó la solicitud (24 de mayo de 2007), no había precluido el término para pedir la devolución, porque según el artículo 41 de la Ley 153 de 1887, para la declaración del 2001, el plazo vencía en el año 2011 y para la del 2002, expiraba en el año 2008.

[8] Sentencias de 31 de julio de 2009, exp 16577; 27 de agosto de 2009, exp 16881 y 16155 de 2009.

LEGIS LEGISmóvil
La actualidad jurídica en el momento en que ocurre

Por lo anterior, el Municipio estaba en la obligación de devolver a la Universidad el impuesto pagado indebidamente por la prestación del servicio educativo por los años 2001 y 2002.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **actora** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

El **demandado** no alegó de conclusión y el **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de los actos por los cuales el Municipio de Santiago de Cali rechazó la solicitud de devolución del impuesto de industria y comercio que la actora pagó por concepto de la prestación de servicios educativos privados durante los años 2001 y 2002.

En concreto, precisa si en razón del fallo de 25 de septiembre de 2006, por el cual esta Sección confirmó la nulidad del artículo 2 del Acuerdo 57 de 1999, que gravaba con ICA la actividad de servicios educativos privados, el demandado debe devolver a la actora el impuesto que esta pagó por la referida actividad en las declaraciones de los años gravables 2001 y 2002.

El artículo 26 del Acuerdo 35 de 1985, expedido por el Concejo de Santiago de Cali, estableció que las actividades de servicios que no tuvieran una tarifa específica, estarían gravadas con el impuesto de industria y comercio a la tarifa del 11 por mil y se declararían por el código 307 - *“Las demás actividades de*

servicios". Por su parte, el artículo 5 num. 4 ibídem precisó que "*La actividad educativa"* no estaba gravada con el impuesto.

El artículo 2 del Acuerdo 057 de 1999 reclasificó la actividad de "servicios educativos privados" en el código 305-2 y le asignó la tarifa del 3.3 por mil[9].

En sentencia de 25 de septiembre de 2006, que quedó ejecutoriada el 9 de octubre del mismo año[10], la Sección confirmó el fallo de 18 de diciembre de 2002 del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que anuló el artículo 2 del Acuerdo 57 de 1999. Sostuvo la Sala que el Municipio no podía gravar la educación privada con el impuesto de industria y comercio, porque según el artículo 5 num. 4 del Acuerdo 35 de 1985 dicha actividad estaba exenta del gravamen.

Al respecto, la Sala reitera que de acuerdo con el artículo 175 del Código Contencioso Administrativo, las sentencias ejecutoriadas que declaren la nulidad de un acto administrativo tienen efectos de cosa juzgada *erga omnes*[11] y que la nulidad de los actos generales decretada por la jurisdicción de lo contencioso administrativo tiene efectos inmediatos frente a situaciones jurídicas no consolidadas, **que son aquellas que se debatían o eran susceptibles de**

---

[9] ACUERDO 057 DE 1999. Artículo 2. *"Reclasifíquese la actividad de servicios educativos privados que se encontraba incluida en el Código N° 307 al Código N° 305-02 con una tarifa del tres punto tres por mil (3.3%o) "Servicios Educativos Privados""*.

[10] La sentencia se notificó por edicto desfijado el 4 de octubre de 2006 y no se solicitó su aclaración o complementación.

[11] Sobre el fenómeno de la cosa juzgada, ver entre otras, las sentencias de 30 de mayo de 2011, exp 17821 C.P. William Giraldo Giraldo y de 16 de septiembre de 2011,exp 17771 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

debatirse ante las autoridades administrativas o judiciales, al momento de proferirse el fallo[12].

También reitera 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[13].

Asimismo, la Sala ha señalado que el pago de lo no debido, esto es, **sin fundamento legal para hacer exigible su cumplimiento**[14], puede derivarse también de las providencias judiciales, como las que anulan actos generales con base en los cuales se efectúa un pago, **caso en el cual no es necesario corregir las declaraciones presentadas para obtener la devolución de los valores indebidamente pagados**.

Sobre el particular, la Sala ha precisado lo siguiente[15]:

> *"De lo transcrito se observa en primer término, que contrario a lo señalado por el a quo, 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, toda vez que no es requisito sine qua non para que se genere dicho pago, que éste se derive de una declaración tributaria, lo único relevante es que el pago se haya efectuado sin estar soportado por un fundamento legal.*
>
> *Se observa que en relación con el pago en exceso o de lo no debido también es posible obtener su devolución, en el primer caso cuando se cancelan por*

[12] Entre otras, ver sentencias del 23 de julio de 2009, exp. 16404, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 11 de marzo de 2010, exp. 17617, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 16 de junio de 2011, exp. 17922, C.P. William Giraldo Giraldo.
[13] 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
[14] Artículo 21 del Decreto 1000 de 1997
[15] Entre otras, ver sentencia de 27 de agosto de 2009, exp. 16881.

impuestos, sumas mayores a las que corresponden legalmente, y en el segundo evento, cuando se realizan pagos "sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento".[16]

Los pagos en exceso o de lo no debido pueden surgir de las declaraciones, de los actos administrativos o de las providencias judiciales, que determinen un valor pagado en exceso o la ausencia de obligación, lo que otorga derecho a solicitar su compensación o devolución.[17] (Subraya la Sala)

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

El 30 de abril de 2003, la UNIVERSIDAD JAVERIANA presentó la declaración del impuesto de industria y comercio por el año 2002, en la que liquidó y pagó un total de impuesto de industria y comercio de $126.608.000 y dentro de este, un impuesto por la prestación de servicios educativos privados (código 305-02) de $85.253.000[18].

El 13 de noviembre de 2003, la actora corrigió la declaración del impuesto de industria y comercio del año 2001, en la que declaró y pagó un total de impuesto de industria y comercio de $112.366.000 y dentro de este, un impuesto por la prestación de servicios educativos (código 305-2) de $73.629.000[19].

Con fundamento en la sentencia de 25 de septiembre de 2006, proferida por la Sala, que confirmó la nulidad del artículo 2 del Acuerdo 057 de 1999, el **24 de mayo de 2007**, la actora solicitó la devolución del impuesto de industria y comercio pagado por la actividad de "servicios educativos privados" por los años 2001 y 2002.

---

[16] Artículo 21 del Decreto 1000 de 1997.
[17] Sentencia del 10 de febrero de 2003, exp. 13271, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.
[18] Folio10
[19] Folio 11

Por Resolución 4131.1.12.6-1994 de 10 de septiembre de 2007, notificada el 19 del mismo mes, el demandado rechazó la solicitud de devolución y por Resolución 5378 de 1° de octubre de 2008, notificada el 17 del mismo mes, confirmó en reconsideración la decisión.

En el caso en estudio, la nulidad del artículo 2 del Acuerdo 057 de 1999 tuvo efectos inmediatos frente al impuesto de industria y comercio que la demandante declaró y pagó por los años 2001 y 2002, pues no existía una situación jurídica consolidada, dado que al momento de proferirse la sentencia de nulidad la actora estaba en tiempo para pedir la devolución del impuesto pagado por ella.

A su vez, el impuesto pagado por el servicio de educación constituye un pago de lo no debido, porque al haberse anulado el artículo 2° del Acuerdo 57 de 1999, norma que gravaba con ICA la actividad de educación a una tarifa del 3.3 por mil, dejó de tener fundamento legal para hacer exigible su cumplimiento desde el momento mismo en que se pagó, en razón de que la situación particular de la actora no se había consolidado.

Ahora bien, para determinar si la actora solicitó oportunamente la devolución del pago de lo no debido por concepto de ICA por el servicio de educación correspondiente a los años 2001 y 2002, la Sala precisa lo siguiente:

El artículo 237 del Decreto Municipal 523 de 1999[20], con base en el cual el Municipio de Santiago de Cali consideró que la solicitud de devolución de la actora

[20] "Por el cual se modifica el Decreto 0498 de marzo 29 de 1996 que adopta el Libro 5° del Estatuto Tributario Nacional sobre procedimiento tributario y régimen de sanciones"

era extemporánea y que, por lo mismo, existía una situación jurídica consolidada, establece lo siguiente:

> *"**Artículo 237. Facultad para fijar trámites de devolución de impuestos.***
> *La Administración Municipal establecerá trámites especiales que agilicen la devolución de los impuestos municipales pagados y no causados o pagados en exceso.*
> *La solicitud de devolución deberá presentarse a más tardar dos (2) años después de la fecha del pago efectivo".* (Subraya la Sala)

Al analizar en un caso concreto la oportunidad para presentar la solicitud de devolución de ICA en el municipio demandado, la Sala precisó que debe aplicarse el término de prescripción de la acción ejecutiva, previsto en el artículo 2536 del Código Civil, en concordancia con los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997 y no el señalado en el artículo 237 del Decreto Municipal 523 de 1999, porque los municipios no pueden establecer un término distinto al previsto en la ley.

Al respecto, la Sala señaló lo siguiente:[21]

> *"De otra parte, en cuanto al término con que contaba para solicitar la devolución, la Sala encuentra ajustado a derecho el argumento esgrimido por la parte actora, ya que, como lo ha afirmado esta Corporación, ésta debe presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil, esto es, dentro del término de 10 años, o el del artículo 8º de la Ley 791 del 2002 (5 años), que modificó el anterior.*
>
> *Mediante sentencia del 12 de noviembre de 2004, expediente 11604, con ponencia del Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, esta Sala precisó:*
>
> > *"De otra parte, está claro que tratándose de ejercer el derecho a devolución de pagos en exceso o de lo no debido, si bien no existe en la normatividad tributaria nacional disposición alguna que señale el término dentro del cual debe formularse la solicitud respectiva, se ha entendido que dicho término*

[21] Sentencia de 3 de diciembre de 2009, exp. 17122, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

es el previsto para la prescripción de la acción ejecutiva de que tratan los artículos 2535 y 2536 del Código Civil; y precisamente por ello el Decreto 1000 de 1997 "por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de las devoluciones y compensaciones", dispuso en sus artículos 11 y 21, que las solicitudes de devolución o compensación por pagos en exceso o de lo no debido "deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil", esto es dentro del término de diez años".

El anterior término se aplica por encima de cualquier norma del orden territorial que le sea contraria, inclusive del Decreto Municipal 523 de 1999, norma en que se fundamentó el acto acusado.

En consecuencia, la Administración Municipal no podía establecer, a través de normas de carácter local, un procedimiento distinto al que la ley consagró para el caso de las devoluciones o compensaciones de pagos de lo no debido o pagos en exceso, ya que las facultades que la Constitución y la ley le otorgaron no le permiten establecer, en manifiesta contradicción de lo que la ley dispone, un término distinto al allí previsto.

[…]

De tal forma que, para establecer si el término para presentar la solicitud de devolución se encontraba prescrito, debe analizarse cuál era el que aplicaba a cada periodo. Para el efecto, debe tenerse en cuenta que los pagos por concepto del impuesto de industria y comercio del periodo comprendido entre el año 1996 y el 2002, el término que había empezado a correr era de 10 años, que se vencían en el año 2006 para los pagos realizados en el año 1996 y, en el año 2012 para los pagos realizados en el 2002. En cambio, para las declaraciones que fueron presentadas en el año 2003 el término de prescripción era de 5 años, es decir, vencía en el año 2008.

Si se tiene en cuenta que la solicitud de devolución de los pagos realizados por Impuesto de industria y comercio en los bimestres 1 a 6 de 1996 a 2002 y 1 a 4 de 2003 presentada por la EPS SALUD TOTAL S.A. fue presentada el 5 de abril de 2004, de acuerdo con las fechas de los pagos efectuados y los términos antes referidos, resulta evidente que ésta fue oportuna". (Subraya la Sala)

Es de anotar que el término de prescripción de la acción ejecutiva previsto en el artículo 2536 del Código Civil era de diez años. Sin embargo, el artículo 8 de la Ley 791 de 2002[22], lo redujo a cinco.

En armonía con el artículo 2536 del Código Civil, el Decreto 1000 de 1997, reglamentario del procedimiento de devoluciones y compensaciones consagrado en el Estatuto Tributario, precisó que el plazo para solicitar la devolución de pagos de lo no debido, esto es**,** sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento (artículo 21) es el de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil (artículos 11 y 21)[23].

Con base en las precisiones que anteceden, debe inaplicarse el artículo 237 del Decreto Municipal 523 de 1999 por violación de los artículos 2536 del Código Civil y 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997.

---

[22] Promulgada el 27 de diciembre de 2002

[23] Los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997 disponen, en lo pertinente, lo siguiente:

"ARTÍCULO 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.
Para el trámite de estas solicitudes, en los aspectos no regulados especialmente, se aplicará el mismo procedimiento establecido para la devolución de los saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias. En todo caso, el término para resolver la solicitud, será el establecido en el artículo 855 del Estatuto Tributario.
ARTÍCULO 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.

LEGIS LEGISmóvil
La actualidad jurídica en el momento en que ocurre

Como **el 30 de abril de 2003** la demandante declaró y pagó el ICA de 2002 y **el 13 de noviembre de 2003** corrigió la declaración de ICA de 2001 y pagó el tributo correspondiente a ese año, el término para solicitar la devolución del impuesto pagado indebidamente era de 5 años, contado a partir de dichas fechas, pues para el año 2003, en que se hicieron los pagos del tributo, ya estaba vigente el artículo 8 de la Ley 791 de 2002.

Así, dado que el pago del impuesto por el año 2001 se efectuó 13 de noviembre de 2003 y el correspondiente al año 2002 se realizó el 30 de abril de 2003, el término para solicitar la devolución del impuesto pagado por dichos años vencía el 13 de noviembre y el 30 de abril de 2008, respectivamente. Por tanto, la solicitud de devolución radicada por la actora el **24 de mayo de 2007**, fue oportunamente presentada.

En ese orden de ideas, no existe situación jurídica consolidada frente a las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por la actora por los años 2001 y 2002, ya que esta solicitó la devolución del impuesto indebidamente pagado dentro del plazo que la ley fijó para los pagos de lo no debido.

En consecuencia, la actora tenía derecho a obtener la devolución del impuesto pagado sin fundamento legal para hacer exigible su cumplimiento, motivo por el cual la Administración debió ordenar la devolución solicitada.

Las razones anteriores son suficientes para, previa inaplicación del artículo 237 del Decreto Municipal 523 de 1999 y previa revocatoria de la sentencia apelada,

anular los actos demandados y ordenar la devolución del impuesto pagado por los años 2001 y 2002, solicitada por la demandante.

En relación con los intereses que proceden sobre los impuestos devueltos, se advierte que la actora pidió en la demanda el reconocimiento de **los intereses a que haya lugar** *"en cumplimiento a lo dispuesto por los incisos uno-1 y tres -3 del artículo 863 del E.T".* Tales intereses, son, en efecto, los del 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[24].

El artículo 863 del Estatuto Tributario prevé, en lo pertinente, lo siguiente:

> "***ARTÍCULO 863.*** *Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos:*
>
> *Se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.*

---

[24] **"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. (Se destaca)
"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.** (Se destaca)

> *Se causan intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.*
>
> *Lo dispuesto en este artículo sólo se aplicará a las solicitudes de devolución que se presenten a partir de la vigencia de esta ley. […]"*

Así, en lo atañe a este asunto, de acuerdo con los incisos primero y segundo del artículo 863 del Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 850 y 855 ibídem, la devolución de los pagos en exceso o de lo no debido **genera intereses corrientes y de mora**. Los primeros, *a partir de la notificación del acto administrativo que negó la devolución y hasta la ejecutoria del acto administrativo o que resuelve favorablemente la petición de devolución. En caso de que ese acto administrativo se demande en acción de nulidad, los intereses corrientes se reconocerán hasta la ejecutoria de la sentencia que declaró nulo el acto que negó la devolución"*[25].

Por su parte, con base en el inciso tercero del artículo 863 del Estatuto Tributario, los intereses de mora se causan a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del pago.

Al respecto, en la sentencia de 13 de junio de 2013, la Sala sostuvo que los intereses de mora dependen tanto del vencimiento del plazo para devolver, como de las circunstancias especiales de cada solicitud de devolución y, *"en todo caso, de que se tenga la certeza de que* ***la obligación de devolver a cargo del Estado es exigible"***[26]*.*

[25] Sentencia de 13 de junio de 2013, exp 17973 Consejero Ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
[26] Expediente 17973 C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

En el mismo orden de ideas, insistió en que para devolución de pagos en exceso o de lo no *debido* *"[s]e causarán intereses de mora a partir de que obligación sea exigible",* exigibilidad que para el caso de que se anule el acto administrativo que rechaza la devolución, como es este, se presenta *"a partir del día siguiente de la ejecutoria de la sentencia que declaró nulo el acto que negó la devolución.*[27]

Igualmente, afirmó que para pagos de lo no debido los intereses de mora no concurren con otros intereses, pues tienen carácter punitivo y resarcitorio, dado que *"representan la indemnización de perjuicios por la mora"* en la que se incurre **cuando la obligación de devolución se torna exigible**, esto es, **con la ejecutoria de la sentencia que anula el acto que niega la devolución**[28].

Así, de acuerdo con el artículo 863 del Estatuto Tributario y el alcance dado a esta norma por la Sala en la jurisprudencia parcialmente transcrita, **cuando la Administración rechaza la solicitud de devolución de pago de lo no debido y se demandan los actos de rechazo,** se causan intereses corrientes desde la notificación del acto que niega la devolución hasta la ejecutoria de la sentencia que anula tales actos. Y se causan intereses de mora, a partir del día siguiente a la ejecutoria del mismo fallo.

Con base en las anteriores precisiones, en el caso concreto la Sala ordena al Municipio devolver a la actora el impuesto de industria y comercio indebidamente pagado por esta, es decir, $73.629.000 por el año gravable 2001 y $85.253.000, por el año gravable 2002, con los intereses corrientes, a la tasa señalada en el artículo 864 del Estatuto Tributario, desde el 19 de septiembre de 2007 (fecha de notificación del acto que rechazó la devolución) hasta la ejecutoria de esta

[27] Ibídem
[28] Ibídem

providencia e intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de este fallo hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, también a la tasa prevista en el artículo 864 del Estatuto Tributario.

Por último, de acuerdo con el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo, la Sala no condena en costas al municipio de Santiago de Cali, pues no advierte que su conducta haya sido temeraria o que hubiera actuado de mala fe. Al respecto, la Sala ha precisado que "*no es suficiente resultar vencido en el proceso para que automáticamente proceda la condena en costas, ya que ésta depende de "la conducta asumida por las partes", de forma que, así la demandada resulte vencida, es indispensable que los actos anulados hayan surgido de una actuación temeraria y arbitraria de su parte, vale decir, que no obedezca al ejercicio del derecho a acceder a la administración de justicia que les ha sido confiado, sino que se demuestre a las claras un abuso del mismo*"[29].

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,

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

PRIMERO: ***INAPLÍCASE*** por ilegal el artículo 237 del Decreto Municipal 523 de 1999.

[29] Sentencia de 2 de diciembre de 2010, exp 16943

LEGIS LEGISmóvil
La actualidad jurídica en el momento en que ocurre

SEGUNDO: ***ANÚLANSE*** las Resoluciones 4131.1.12.6-1994 de 10 de septiembre de 2007 y 5378 de 1° de octubre de 2008, por las cuales el municipio de Santiago de Cali rechazó la solicitud de devolución del impuesto de industria y comercio que la actora pagó por la prestación de servicios educativos privados por los años gravables 2001 y 2002.

A título de restablecimiento del derecho, ***ORDÉNASE*** al demandado devolver a la actora $73.629.000 por concepto de impuesto de industria y comercio del año 2001 y $85.253.000 por concepto de impuesto de industria y comercio el año 2002, con los intereses corrientes y moratorios en los términos precisados en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO*.* ***NIÉGASE*** la condena en costas.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

LEGIS LEGISmóvil
La actualidad jurídica en el momento en que ocurre

Radicación No. 76001 2331 000 2009 00222 01
No. Interno: 20000
Demandante: PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA
Demandado: MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI

1. Demanda: Se pretende la nulidad de los actos por los cuales el municipio de Santiago de Cali rechazó la solicitud de devolución del ICA pagado por la actora por la prestación de servicios educativos privados por los años 2001 y 2002. El fundamento de la solicitud de devolución fue la sentencia de la Sala que confirmó la nulidad de la norma que gravaba con ICA dicha actividad.

2. Contestación: El demandado sostuvo que el impuesto pagado por la Universidad constituía una situación jurídica consolidada, pues la norma que gravaba con el ICA la actividad de "servicios educativos privados" estaba vigente para la fecha de presentación de la declaración. Además, que no se solicitó la devolución dentro de los dos años siguientes al pago, como establece el artículo 237 del Decreto 523 de 1999.

3. Sentencia impugnada: Negó las pretensiones**,** porque:

Para la fecha en que la demandante presentó las declaraciones, la norma que gravaba los "servicios educativos privados" con el impuesto de industria y comercio estaba vigente.

4. Proyecto: Revoca, inaplica por ilegal el artículo 237 del Decreto 523 de 1999, anula el rechazo y ordena devolver el impuesto indebidamente pagado, con intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario. Las razones del proyecto se resumen así:

- El artículo 237 del Decreto 523 de 1999, que fija un plazo de 2 años para pedir la devolución del pago de lo no debido, es contrario al artículo 2536 del Código Civil, que a partir del año 2002 fijó un término de 5 años para la prescripción de la acción ejecutiva.
- La actora se encontraba dentro del término para solicitar la devolución, ya que se aplica el plazo del artículo 2536 del Código Civil, al que remiten los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997. En consecuencia, no existe situación jurídica consolidada.
- Se ordena la devolución del impuesto indebidamente pagado y el reconocimiento de intereses del artículo 863 con fundamento en la sentencia de 13 de junio de 2013, exp 17973, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
- No procede la condena en costas

5. Primera Instancia:

Tribunal Administrativo del Valle del Cauca - M.P. Luz Elena Sierra Valencia

6. Apoderados:
Demandante: Jaime Andrés Girón Medina – Pedro Enrique Sarmiento Pérez
Demandado: Dora Marcela Célix Hernández

7. Cuantía discutida: $158.882.000.