

Intereses a favor de los contribuyentes y corrección monetaria en condenas de devolución de tributos

Interest in favor of Taxpayers and Monetary Correction in Taxes for Tax Returns

Interesse em favor de impostos e correção monetária em impostos de devoluções fiscais

PEDRO EMIRO MADERA ARGUMEDO¹

Resumen

En el escrito se expone la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado desde el año 1990 hasta el 2019, sobre el reconocimiento de intereses y la corrección monetaria en las devoluciones a favor de los contribuyentes. En ese contexto, se analiza cómo el Alto tribunal ha aplicado el artículo 863 del Estatuto Tributario – ET, que reconoce intereses corrientes y moratorios en las devoluciones de tributos, y las normas del Código Contencioso Administrativo (y el actual Código de lo Contencioso

Administrativo y de lo Procedimiento Administrativo) sobre actualización monetaria de las sentencias condenatorias a devolver y pagar sumas de dinero a cargo del Estado, y los intereses que se causan en la ejecución de las mismas.

Palabras clave: Intereses; Corrección monetaria y devoluciones.

Abstract

In the brief the jurisprudence of the Fourth Section of the State Council from 1990

¹ Candidato a magíster en la Universidad Externado de Colombia, abogado y especialista en Derecho Tributario Corporativo de la misma casa de estudios. Actualmente se desempeña como abogado en la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Correo-e: pedromaderaargumedo@gmail.com
DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n16.10>

to 2019, on the recognition of interests and monetary correction in returns in favor of taxpayers, is presented. In that context, it is analyzed how the High Court has applied article 863 of the Tax Statute, which recognizes current and default interests in tax refunds, and the norms of the Administrative Contentious Code (and the current Code of Administrative Litigation and Administrative Procedure) on monetary updating of the sentences condemning to return and paying sums of money paid by the State and the interests that are caused in the execution of the same.

Keywords: Interest; Monetary Correction and Returns.

Resumo

No sumário, é apresentada a jurisprudência da Quarta Seção do Conselho de Estado de 1990 a 2019, sobre o reconhecimento de juros e a correção monetária em retornos a favor dos contribuintes. Nesse contexto, analisa-se como o Supremo Tribunal Federal aplicou o artigo 863 do Estatuto Tributário, que reconhece os interesses atuais e inadimplentes nas declarações fiscais e as normas do Código Contencioso Administrativo (e o atual Código de Litígios Administrativos e Procedimento Administrativo) sobre atualização monetária das condenações a serem devolvidas e pagamento de quantias em dinheiro pagas pelo Estado e dos interesses causados na execução das mesmas.

Palavras-chave: Juros, Correção Monetária e retornos.

Introducción

La normativa tributaria, en el artículo 863 del Estatuto Tributario – ET, se ocupa de regular los supuestos de hecho que generan intereses corrientes y moratorios a favor de los contribuyentes, en el marco de solicitudes de devoluciones de saldos a favor, pagos en exceso y de lo no debido ante la Administración Tributaria. Por otra parte, los códigos procesales en materia de lo contencioso administrativo (antes Código de lo Contencioso Administrativo y actualmente Código de Procedimiento Administrativo de lo Contencioso Administrativo) habilitan a que las condenas a devolver o pagar sumas líquidas de dinero a cargo de las entidades públicas podrán ser objeto de corrección monetaria, además de los intereses que tales cuerpos normativos regulan para la ejecución de tales sentencias condenatorias. Planteado lo anterior, las decisiones judiciales adoptadas por la jurisdicción de lo contencioso administrativo podrían invocar dos fuentes normativas distintas, Estatuto Tributario y Código de lo Contencioso Administrativo (actualmente, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo) para liquidar los intereses a favor de los contribuyentes. En ese contexto, la investigación materializada en el presente escrito tiene por objeto determinar y analizar cómo el Consejo de Estado ha solucionado, en los distintos casos decididos, los eventuales conflictos entre los referidos cuerpos normativos, para así identificar en qué casos el alto tribunal ha reconocido intereses del artículo 863 del ET, correcciones monetarias de las sumas objeto de devolución e intereses previstos por los estatutos procesales de lo contencioso administrativo para

la ejecución de las sentencias adoptadas por esa jurisdicción.

I. Intereses y corrección monetaria en las devoluciones de tributos

A. Intereses a favor de los contribuyentes en la normativa tributaria

El artículo 863 del Estatuto Tributario, en su versión luego de ser modificado por el artículo 12 de la Ley 1430 de 2010, reconoce expresamente la causación de intereses corrientes y moratorios a favor de los contribuyentes a partir de dos hipótesis, la primera de ellas cuando se efectúen pagos en exceso a la Administración Tributaria y, la segunda, cuando en las declaraciones tributarias se liquiden saldos a favor.

La versión original del referido artículo 863, compilatoria del artículo 31 del Decreto 2821^[2], establecía únicamente los pagos en exceso como fuente de la generación de intereses cargo de la Administración Tributaria y a favor de los contribuyentes, de manera que solo fue hasta la modificación efectuada por la Ley 49 de 1990^[3] que se incluyó el supuesto de los saldos a favor liquidados en declaraciones tributarias.

Por otra parte, el mismo artículo 863 señala el *dies a quo* y el *dies ad quem* para la causación de los intereses corrientes y moratorios, respectivamente. Así, en primer lugar, se causan intereses corrientes cuando la Administración discute o investiga las sumas objeto de devolución mediante requerimiento especial o acto que niega la devolución, según se trate de devolución de saldos a favor liquidados en declaraciones tributarias o pagos en exceso, en cuyo caso la causación de intereses inicia desde la fecha de notificación de aquel acto administrativo hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor solicitado en devolución e inicialmente discutido por la autoridad tributaria.

Así, la causación de los intereses corrientes finaliza cuando se verifica el fenómeno de la ejecutoriedad de la decisión tomada en sede administrativa o judicial, según sea el caso, respecto de la suma que será objeto de la devolución, de conformidad con los fenómenos de ejecutoriedad previstos en el artículo 829 del Estatuto Tributario⁴.

Ahora bien, en el evento en que la discusión de la suma objeto de la devolución se

² “Cuando por pagos hechos en exceso por el contribuyente, en lo relativo a sus obligaciones tributarias, resultare un crédito a favor suyo, se le devolverá el exceso y se le pagarán intereses corrientes e intereses moratorios”.

³ “Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, solo se causarán intereses corrientes y moratorio”.

⁴ Artículo 829. Ejecutoria de los actos. Se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo:

1. Cuando contra ellos no proceda recurso alguno.
2. Cuando vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma.
3. Cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos, y
4. Cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso.

adelante ante la jurisdicción de lo contencioso, el artículo 634 del Estatuto Tributario, luego de ser modificado por el artículo 278 de la Ley 1819 de 2016, establece una suspensión de los intereses corrientes a cargo de la DIAN, en los siguientes términos: “Después de dos (2) años contados a partir de la fecha de admisión de la demanda ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, se suspenderán [...] los intereses corrientes a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, hasta la fecha en que quede ejecutoriada la providencia definitiva”, norma que sin duda otorga un alivio a la causación de intereses a cargo de la Administración Tributaria y que, por lo demás, ofrece un plano de igualdad frente a la suspensión de los intereses moratorios a cargo de los contribuyentes que para el mismo evento, dígase interposición de demanda, consagraba el antiguo artículo 634-1⁵¹ –antes de ser derogado por la Ley 1819 de 2016– y establece el vigente referido artículo 634 del ET. La Ley 1819 de 2016 acompañó la referida modificación al artículo 634 del ET con una norma de transición, en el sentido de que la suspensión de intereses corrientes a cargo de la DIAN aplicará únicamente en los procesos, ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, cuya admisión de la demanda ocurra a partir del 1.º de enero de 2017, todo ello en una clara decisión del legislador de salvaguardar la seguridad jurídica de los contribuyentes que tenían una situación jurídica dada antes de la vigencia de la Ley 1819 de 2016.

Valga hacer la referencia histórica de que, con la modificación efectuada por la Ley 223 de 1995 al citado artículo 863, se fijó un *dies a quo* distinto para la causación de intereses, pues la normativa dispuso que los saldos a favor liquidados en declaraciones tributarias generaban intereses a partir del tercer mes siguiente a la fecha de tal declaración, y si el saldo a favor tenía origen en un pago en exceso, que no figuraba en la declaración tributaria, se causaban intereses a partir del mes siguiente a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, pero en cualquier de los dos señalados eventos los intereses finalizaban con la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación de la suma devuelta.

No obstante, la anterior regulación fue derogada rápidamente por el artículo 74 de la Ley 383 de 1997, de manera que desde entonces el *dies a quo* y el *dies ad quem* en la causación de intereses corrientes se ha mantenido hasta la redacción vigente del artículo 863 del Estatuto Tributario.

En segundo lugar, respecto de los intereses moratorios, la normativa fiscal dispone que estos se causan a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, siempre y cuando no haya existido discusión respecto de la suma objeto de la solicitud de devolución. El artículo 864 del ET establece una especie de suspensión de intereses moratorios a cargo de la Administración Tributaria en el sentido de

⁵ Artículo 634-1. Después de dos años contados a partir de la fecha de admisión de la demanda ante la jurisdicción contenciosa administrativa, se suspenderán los intereses moratorios a cargo del contribuyente hasta la fecha en que quede ejecutoriada la providencia definitiva.

que “para la liquidación de los intereses moratorios, se descontará el término del plazo originario para devolver no utilizado por la administración a la fecha del rechazo total o parcial del saldo a favor”.

Valga señalar que la normativa tributaria establece distintos términos para efectuar las devoluciones, pero a manera de regla general el artículo 855 del ET dispone que la Administración de Impuestos deberá devolver, luego de efectuar las compensaciones a que haya lugar, los pagos de lo no debido o en exceso y saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, dentro de los cincuenta días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma⁶, sin perjuicio de la suspensión de hasta por noventa días del término para devolver previsto en el artículo 857-1 del mismo cuerpo normativo.

En el evento en que el saldo a favor hubiese sido objeto de discusión por parte de la Administración Tributaria, los intereses moratorios se causan desde el día siguiente a la ejecutoria del acto o providencia judicial que confirme total o parcialmente el saldo a favor solicitado en devolución y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

1. Noción de los intereses corrientes y moratorios en materia tributaria

Respecto de los intereses corrientes, el artículo 864 del ET dispone que estos se liquidarán a una tasa equivalente al interés bancario corriente certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia. A su vez, el mismo artículo dispone que los intereses moratorios causados a favor de los contribuyentes serán iguales a los intereses moratorios previstos en el artículo 635 del ET.

Así, de conformidad con el artículo 635 del ET, modificado por la Ley 1819 de 2016, el interés moratorio se liquidará diariamente a la tasa de interés diario correspondiente a la tasa de usura vigente para las modalidades de crédito de consumo, determinada por la Superintendencia Financiera, menos dos puntos; para el efecto, la DIAN publicará la tasa correspondiente en su página web.

En un sentido coincidente con el anterior, el artículo 1.6.1.21.23 del Decreto 1625 de 2016, compilatorio del artículo 12 del Decreto 2277 de 2012, al regular los intereses moratorios previstos en el artículo 863 del ET a favor de los contribuyentes, dispuso que estos “se liquidarán diariamente a la tasa vigente que se aplica para cancelar en

⁶ El mismo artículo establece dos excepciones a la referida regla general. En primer lugar, la Administración tendrá un término adicional de un mes para devolver, cuando la solicitud de devolución se realiza dentro de los dos meses siguientes a la presentación de la declaración, o de su corrección si esta tuvo lugar. En segundo lugar, el término será de 30 días, siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución –presentada en debida forma–, para los productores de los bienes exentos señalados en el artículo 477 del ET, los responsables de los bienes y servicios de los artículos 468-1 y 468-3 del ET y los responsables del impuesto sobre las ventas del 481 del ET que sean operador económico autorizado según el Decreto 3568 de 2011.

forma extemporánea los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, establecida de acuerdo con el artículo 635 del mismo Estatuto”.

En relación a si los intereses corrientes y moratorios a favor de los contribuyentes pueden ser reconocidos de oficio por la Administración Tributaria o por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo al momento de reconocer el saldo a favor objeto de la devolución, o si por el contrario es necesario que siempre medie solicitud expresa por el interesado, es del caso señalar que el Estatuto Tributario no establece norma alguna en tal sentido.

No obstante, los artículos 1.6.1.25.6 y 1.6.1.21.23 del Decreto 1625 de 2016, compilatorios de los artículos 19 y 12 del Decreto 2277 de 2012, respectivamente⁷, disponen que el reconocimiento de los intereses procede previa solicitud del contribuyente o responsable.

La primera de las referidas disposiciones jurídicas señala que cuando se efectúe el pago de intereses –sin distinguir entre corrientes y moratorios–, como consecuencia de procesos de devolución a cargo de la DIAN, aquel procede previa solicitud del interesado. Y la segunda de las disposiciones jurídicas en mención se refiere en particular a los intereses moratorios a favor del contribuyente de conformidad con el artículo 863 del ET, y para el efecto ratifica lo dispuesto por la primera norma en comento,

por cuanto señala que tales intereses se reconocen previa solicitud del contribuyente o responsable.

A la luz de lo expuesto, se evidencia que los decretos reglamentarios, que han regulado el procedimiento de devolución, dejan en claro que el reconocimiento de intereses a favor del contribuyente en virtud del artículo 863 del ET, solo es procedente en la medida en que medie petición expresa del interesado, de manera que no es procedente el reconocimiento oficioso de los mismos, con independencia de la decisión de las sumas objeto de devolución que sea adoptada en sede administrativa por la DIAN o en sede judicial por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

B. La corrección monetaria en las condenas de devolución de sumas líquidas de dinero en materia tributaria

La normativa tributaria no contempla mandato alguno relativo a efectuar corrección monetaria a las sumas objeto de devolución a los contribuyentes, como sí hay normas, por ejemplo, para el caso de los intereses causados a favor de los contribuyentes, tal como se analizó anteriormente.

En este contexto, se ha planteado en la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado el debate sobre si es posible aplicar las normas que sobre ajustes y liquidación de condenas contra entidades públicas han dispuesto los códigos en materia contenciosa administrativa,

⁷ Los artículos 19 y 12 del Decreto 2277 de 2012 tienen el mismo contenido normativo de los artículos 25 y 12 del Decreto 1000 de 1997, respectivamente.

señaladamente los artículos 177 y 178 del Código de lo Contencioso Administrativo (Decreto 01 de 1984, CCA) y los artículos 192 y 195 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

El CCA, en su artículo 178, disponía que las liquidaciones de las condenas efectuadas mediante sentencias de la Jurisdicción en lo Contencioso Administrativo eran susceptibles de ser ajustadas tomando como base el índice de precios al consumidor o al por mayor.

En adición, el artículo 177 del mismo cuerpo normativo establecía que las condenas de sumas líquidas generaban intereses corrientes y moratorios en los siguientes términos: “las cantidades líquidas reconocidas en tales sentencias devengarán intereses comerciales durante los seis (6) meses siguientes a su ejecutoria y moratorios después de este término”.

A su turno, el CPACA, en su artículo 187 inciso final, indica que las condenas al pago o devolución de sumas líquidas de dinero se ajustarán tomando como base el índice de precios al consumir.

En adición, de conformidad con el artículo 192 del mismo código, dichas sumas devengarán intereses moratorios a partir de la ejecutoria de la respectiva providencia, a menos que cumplidos tres meses desde la ejecutoria de la providencia el beneficiario no haya acudido a la entidad responsable del pago, pues en ese caso se suspende la causación de intereses hasta tanto no se realice dicha solicitud de pago. Por su parte, el artículo 195 del mismo cuerpo normativo

aclara que los intereses moratorios generados desde la ejecutoria del auto o providencia corresponden a una tasa equivalente al DTF, y una vez vencido el término de diez meses se generan intereses moratorios a la tasa comercial.

II. Análisis jurisprudencial

A. *Jurisprudencia sobre reconocimiento de los intereses del artículo 863 del ET y rechazo de la corrección monetaria*

En sentencia del 6 de diciembre de 2006 (expediente 15305; C.P.: Ligia López Díaz), el Consejo de Estado decidió la legalidad de los actos administrativos que negaron la solicitud de devolución del saldo a favor determinado en una liquidación oficial de corrección de la declaración de IVA del primer bimestre de 1996. En cuanto a los intereses, el demandante solicitó expresamente como restablecimiento del derecho, devolver el saldo a favor, junto con los intereses causados desde la fecha en que se rechazó la solicitud de devolución hasta la fecha en que mediante sentencia se ordene la respectiva devolución.

Al respecto, el Consejo de Estado interpretó que no era procedente reconocer intereses corrientes en los términos del artículo 863 del ET, pues consideró que en el caso concreto no se cumplió el presupuesto de hecho para que se generaran los mismos según el referido artículo, esto es, que el saldo a favor *estuviere en discusión*. De manera que el rechazo de la solicitud de devolución por extemporaneidad no fue considerado como un supuesto que, a efectos del artículo 863 del ET, *discusión el saldo a favor*, muy a pesar de que dicha sentencia

finalmente declaró que la solicitud sí se presentó oportunamente.

Sobre el particular, valga anotar que es discutible la interpretación dirigida a negar los intereses moratorios cuando la solicitud se rechaza ilegalmente por cuestiones formales, por ejemplo, oportunidad de la presentación, pues de esta manera, si bien no se discute directamente el monto objeto de devolución, sin duda alguna se está discutiendo –y negando– el derecho a obtener la devolución, así sea por cuestiones formales que no sustanciales.

En cuanto a los intereses moratorios, señaló que, habida cuenta de la declaratoria de nulidad del acto administrativo que rechazó por extemporánea la solicitud, se generan intereses moratorios desde el vencimiento del término para devolver que tenía la Administración –como si la solicitud hubiera sido admitida, pues se presentó con el lleno de requisitos legales según declaró la providencia– hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación. De esta manera, se reconocieron intereses moratorios durante todo el período de tiempo en que estuvo en discusión la legalidad de los actos administrativos que negaron la solicitud de devolución, e incluso hasta más allá, por cuanto ese período finalizaba en la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación. Valga mencionar que, en esa versión del artículo 863 del ET, no se precisaba que cuando el saldo a favor hubiere sido controvertido, los intereses moratorios se generaban a partir de la providencia que confirmara el saldo a favor, pues solo fue con la reforma que de dicho artículo hizo la Ley 1430 de 2010 en el que se estableció expresamente que “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”. Esa reforma normativa tuvo todo el sentido posible, pues durante el período en que estuvo en discusión el saldo a favor, esto es, el comprendido entre “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”, genera intereses corrientes –que no moratorios según interpretó la sentencia en comentario–.

Por otra parte, es del caso resaltar que la sentencia en comentario analizó si era procedente o no la actualización monetaria de la suma objeto de devolución. Al efecto, consideró que el artículo 863 del ET, en cuanto reconoce intereses, prevalece y constituye una disposición especial frente al artículo 178 del CCA que habilita a actualizar las condenas a pagar sumas líquidas de dinero a cargo de la Nación. En palabras concretas, señaló que “se trata de una regulación íntegra, de carácter especial, dictada con la explícita finalidad de regular las relaciones obligacionales entre el Estado y los contribuyentes, que hace innecesario acudir a otras disposiciones; en la ley tributaria se estableció el mecanismo para determinar y compensar el perjuicio sufrido por los contribuyentes, consistente en el pago de ‘intereses’ ‘corrientes’ y ‘moratorios’ a su favor, ese es el método resarcitorio y de cuantificación de perjuicios dispuesto por la ley para cuando la administración incurre en mora: el reconocimiento de réditos de esta clase,

por su valor nominal, sin que se prevea que los intereses moratorios (cuya tasa tiene una determinación especial, artículo 635) causados en devoluciones tardías, a su turno puedan ser objeto de corrección monetaria alguna”⁸.

Así las cosas, considera la Sala que, existiendo intereses moratorios, no es viable la actualización, puesto que el reajuste monetario queda comprendido dentro de los intereses moratorios y es el modo previsto por la ley para entender satisfecha la obligación y los perjuicios que por el defectuoso cumplimiento se hubieren derivado al contribuyente. A ello se agrega que la actualización de las deudas está prevista solo al vencimiento de los tres primeros años de que habla el artículo 867-1 del Estatuto Tributario. Y, por si fuera poco, el artículo 2 del Decreto 20 de 1994, expresamente prohíbe la actualización de intereses.

En la misma línea, en sentencia del 24 de mayo de 2007 (expediente 15241; C.P.: Juan Ángel Palacio Hincapié) se consideró que la normativa tributaria en los artículos 863 y 864 establece “el derecho a percibir intereses corrientes y moratorios, a partir de la presentación de la solicitud de devolución en debida forma y cuando la devolución no sea atendida dentro de los términos legales, respectivamente”. Sin que dicha normativa especial contemple la actualización o corrección monetaria de las sumas objeto de devolución, razón por la cual no procede. En consecuencia, negó la petición del demandante de devolver la suma pagada por concepto de impuesto de industria y

comercio de forma indebida, pero ordenó efectuar la devolución junto “con los intereses a que haya lugar”.

En sentencia del 03 de julio de 2003 (expediente 13355; C.P.: Juan Ángel Palacio Hincapié) se pronunció sobre la causación de intereses moratorios en un caso de una indebida inadmisión de una solicitud de devolución de impuestos presentada con garantía. Al respecto, el Alto Tribunal consideró que la Administración Tributaria estaba obligada a tramitar y efectuar la devolución en el término de diez (10) días –en la redacción dada por el artículo 860 del ET vigente para la época de los hechos. Y habida cuenta de que la inadmisión realizada por la DIAN no obedeció a las causales previstas en la ley para el efecto (dadas en el artículo 6.º del Decreto 1000 de 1997, para el caso particular), sino a razones de fondo o sustanciales (relativas a retenciones e impuestos descontables), los intereses moratorios previstos en el inciso tercero del artículo 863 del ET se causaron a partir del vencimiento del término de 10 para efectuar la devolución, contado desde la presentación en debida forma –pese a la inadmisión de la misma–, hasta la fecha en que se efectuó la devolución del saldo a favor, luego de que la demandante insistiera en la ilegalidad de la inadmisión.

De esta manera, la discusión de fondo sobre una devolución con presentación de garantía, planteada erróneamente como causal de inadmisión de la solicitud de devolución (previstas en el Decreto 1000), no genera la causación de intereses corrientes a la luz del

⁸ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en Sentencia del 3 de julio de 2003, expediente: 13355.

inciso segundo del artículo 860 del ET, sino intereses moratorios bajo la consideración del carácter perentorio, especial e improrrogable del plazo fijado en el inciso primero del artículo 860 del ET para efectuar las devoluciones con garantías. De manera que la “administración está obligada a realizarla dentro del término de 10 días, lapso dentro del cual debía efectuar las verificaciones pertinentes. Se trata de un plazo que no puede ser desatendido so pretexto de dar certeza a la devolución, por cuanto no debe olvidarse el objeto de la garantía y que ella cubre el monto de la devolución, la respectiva sanción e intereses, en el evento de que la devolución fuere improcedente, quedando así respaldado el pago, en caso de establecerse posteriormente que fue improcedente”.

Por otra parte, en la providencia se determinó que no era procedente la corrección monetaria de los intereses moratorios, por el criterio de prevalencia y especialidad del reconocimiento de intereses que establece el artículo 863 del ET a efectos tributarios frente al artículo 178 del CCA que resulta aplicable de manera general para las sentencias condenatorias contra la Nación. En efecto, consideró que los artículos 850 del ET, y siguientes, y en especial el 863, configuran “una regulación íntegra, de carácter especial, dictada con la explícita finalidad de regular las relaciones obligacionales entre el Estado y los contribuyentes, que hace innecesario acudir a otras disposiciones; en la ley tributaria se estableció el mecanismo para determinar y compensar el perjuicio sufrido por los contribuyentes, consistente en el pago de ‘intereses’ ‘corrientes’ y ‘moratorios’ a su favor, ese es el método resarcitorio y de cuantificación de perjuicios dispuesto por la ley para cuando la Administración incurre

en mora: el reconocimiento de réditos de esta clase, por su valor nominal, sin que se prevea que los intereses moratorios (cuya tasa tiene una determinación especial, artículo 635) causados en devoluciones tardías, a su turno puedan ser objeto de corrección monetaria alguna”. Con base en lo cual concluyó de manera inequívoca que, habida cuenta de la liquidación de intereses moratorios, no era posible la actualización de los mismos según el artículo 178 del CCA, pues en el reajuste monetario están incluidos los intereses moratorios, y ese es el modo previsto por la ley tributaria para satisfacer los perjuicios causados al contribuyente.

El anterior criterio de prevalencia de las normas del ET sobre reconocimiento de intereses corrientes y moratorios, frente al artículo 178 del CCA, fue reiterado rápidamente en sentencia del 5 de febrero de 2004 (expediente 13787; C.P.: Ligia López Díaz). En el *sub examine*, mediante sentencia complementaria, se estudió la solicitud de adición de sentencia presentada por el demandante, con el objeto de que fuera actualizada en los términos del artículo 178 del CCA, conforme se pidió en las pretensiones de la demanda, las sumas que la sentencia ordenó devolver al demandante por concepto del IVA implícito, determinado este por la diferencia entre el saldo a pagar determinado en las declaraciones de importación y el liquidado en los proyectos de liquidación presentados ante la Administración Tributaria.

Planteado lo anterior, el Consejo de Estado consideró que la pretendida actualización de las sumas ordenadas a devolver mediante la sentencia no era posible, habida cuenta de que la normativa aduanera se ocupa de regular con norma especial las

consecuencias que se generan por la mora de la Administración en los trámites de devolución, sin que admita para el efecto la actualización monetaria. En efecto, el artículo 557 del Decreto 2685 de 1999 dispone que, si hay lugar al pago de intereses en un proceso de devolución, estos deberán determinarse de conformidad con los artículos 863 y 864 del ET. En atención de lo cual, el Alto Tribunal decidió que las referidas normas del Estatuto Aduanero y del Estatuto Tributario prevalecen sobre la corrección monetaria que establece el artículo 178 del CCA, y por ello negó la actualización solicitada por el demandante.

Por otra parte, se destaca que la misma sentencia complementaria señaló que “tampoco hay lugar a ordenar el pago de los intereses moratorios solicitados toda vez que hasta la fecha no obra en el expediente prueba de que se haya hecho la solicitud de devolución ni de que la Administración haya incurrido en mora para efectuarla”. Pero llama la atención que en el caso concreto nunca hubo solicitud de devolución ante la Administración Tributaria, pues los actos demandados fueron aquellos que negaron la solicitud de corrección de las declaraciones de importación, y la devolución solo fue solicitada en instancia judicial como una de las pretensiones de la demanda, de manera que la situación particular no se subsumía en los presupuestos normativos que el artículo 863 del ET establece para la causación de intereses corrientes y moratorios –dada la ausencia de solicitud de devolución ante la Administración–. Por ello, ante esa circunstancia, con respecto a la no subsunción en el supuesto del artículo 863 del ET, el Consejo de Estado, en otras providencias, reconoció la actualización de las sumas objeto

de devolución. Pues en efecto, no se da la censurada acumulación de causación de intereses corrientes y/o moratorios con la corrección monetaria del artículo 178 del CCA. En definitiva, en la providencia bajo análisis el Consejo de Estado negó la corrección monetaria solicitada de las sumas ordenadas devolver, dada la existencia de normas especiales en materia aduanera y tributaria que ordenan reconocer intereses en lugar de la aludida actualización.

Posteriormente, en sentencia del 2 de marzo de 2006 (expediente: 15513; C.P.: Ligia López Díaz) se decidió que los actos administrativos que negaron la solicitud de liquidación oficial de corrección de unas declaraciones de importación y la devolución del IVA implícito había sido autoliquidado y pagado de forma indebida en aquellas. Respecto de la pretensión de devolver el IVA implícito pagado de forma indebida, junto con los intereses corrientes y moratorios del caso, señaló que “en este orden de ideas, de la normas transcritas se concluye que solo se causan intereses cuando se presente solicitud de devolución y el saldo a favor esté en discusión, circunstancias que no se encuentran demostradas dentro del expediente, por lo tanto no hay lugar a reconocer la actualización consagrada en el artículo 178 del Código Contencioso Administrativo, ni a ordenar el pago de intereses”. Para negar la procedencia de la actualización de las sumas objeto de devolución, el Alto Tribunal reiteró el criterio de prevalencia y especialidad que resulta de los artículos 557 del Decreto 2685 de 1999 y 863 del ET en materia de intereses en procesos de devolución, acudiendo así a ese criterio que fue acuñado en la sentencia del 03 de julio de 2003 (expediente 13355; C.P.: Juan Ángel Palacio

Hincapié) y reiterado en la sentencia del 5 de febrero de 2004 (expediente 13787; C.P.: Ligia López Díaz). Y, por último, para negar el reconocimiento de intereses la sentencia destacó que estos solo se causan cuando se presente solicitud de devolución y el saldo a favor esté en discusión, lo cual no encontró probado en el expediente.

Respecto de esa última cuestión, caben varios comentarios. En primer lugar, el caso concreto no giraba en torno a la devolución de un saldo a favor, sino a la devolución de un pago en exceso o de lo no debido originado en las liquidaciones oficiales de corrección. En segundo lugar, el artículo 863 del ET establece expresamente en el inciso primero que la solicitudes de devolución por pago en exceso generan intereses corrientes y moratorios, teniendo para el efecto el *dies a quo* de la causación de los intereses corrientes a la fecha en que se niega la devolución de la respectiva suma de conformidad con el inciso segundo del mismo artículo; de manera que, tal como lo dispone expresamente el norma en comento, los intereses no solo se causan en las devoluciones de saldos a favor, sino también en las devoluciones por pagos en exceso, y de forma análoga por pago de lo no debido. En tercer y último lugar, la sentencia da cuenta de que el demandante sí solicitó ante la Administración Tributaria la devolución de las sumas pagadas en exceso o de forma indebida, tal como

lo indicó en los siguientes términos: “el 11 de diciembre de 2002 la sociedad Schering Plough S.A., presentó solicitud de liquidación oficial de corrección y devolución del IVA cancelado indebidamente por valor de \$132.319.247 contenido en las siguientes declaraciones⁹”. Por todo lo anterior, era posible llegar a una interpretación distinta a la planteada por la sentencia, en el sentido de considerar que sí se solicitó devolución ante la DIAN —que no de saldo a favor pero sí de pago en exceso—, y que ante la negación de la misma en sede administrativa, en virtud del inciso primero y segundo del artículo 863 del ET, se causaron intereses corrientes desde el acto que no negó la devolución hasta la ejecutoria que confirmó y ordenó devolver las sumas respectivas.

En sentencia del 20 de febrero de 2008 (expediente: 16403; C.P.: Héctor Romero Díaz) se decidió una demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos proferidos por la DIAN que negaron la devolución del IVA pagado en exceso en unas declaraciones de importación, solicitud efectuada en razón de que una sentencia de nulidad simple anuló la norma reglamentaria que fijaba IVA implícito pagado por el demandante en tales declaraciones. En ese contexto, el demandante solicitó en su pretensión la devolución de la suma pagada de forma indebida, con la actualización y los intereses de mora desde la

⁹ En el mismo sentido, la sentencia relata: “La sociedad actora consideró que importó bienes que estaban excluidos del IVA, por lo cual, solicitó la expedición de las correspondientes liquidaciones de corrección y la devolución del IVA implícito liquidado indebidamente [...] Mediante la Resolución 03-064-192-654-4000-00-2011 de julio 25 de 2003, la Administración rechazó de plano la solicitud de liquidación oficial de corrección para efectos de devolución de las declaraciones de importación presentadas con anterioridad al 1° de julio de 2000, relacionadas en la Tabla 1, por haber operado la firma; y no accedió a la solicitud en relación con las declaraciones referenciadas en las tablas 2 y 3”.

fecha de presentación de las declaraciones hasta cuando se verifique el pago por parte de la Administración Tributaria.

Al respecto, luego de señalar que según el inciso segundo del artículo 863 del ET los intereses corrientes se causan, cuando se hubiere presentado solicitado 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, el Consejo de Estado consideró que “en el asunto *sub examine*, no hay lugar al pago de intereses corrientes, puesto que no hubo discusión en relación con el monto del IVA IMPLÍCITO pagado”.

Planteada así la cuestión, es del caso señalar que a la luz del artículo 863 *ejusdem* los intereses corrientes se causan cuando, y desde que, la Administración Tributaria discute la devolución, ya sea mediante requerimiento especial, por cuanto discute el saldo a favor objeto de devolución, o mediante un acto que niegue la devolución, por cuanto no era procedente o no había lugar a requerimiento especial alguno, como en efecto sucedió en el caso *sub iudice*. Así las cosas, en el caso concreto no se solicitó la devolución de un saldo a favor liquidado en una declaración privada, que pudiera ser objeto de discusión mediante requerimiento especial, sino que por el contrato se trató de la solicitud de devolución de un pago en exceso que fue puesto en discusión por la Autoridad Tributaria mediante un acto que negó la devolución. En esa orden de ideas, dada la discusión de la devolución mediante el acto que negó la misma, era posible considerar discutido por la Administración sí discutió la devolución a efectos del inciso segundo del artículo 863 del ET, y por

ello eran procedentes los intereses corrientes “desde la fecha de notificación [...] 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”.

Sin embargo, el Consejo de Estado determinó que dichos intereses no se generaron por cuanto la Administración Tributaria no planteó una discusión de fondo, al momento de rechazar la solicitud, frente al IVA implícito que a juicio del demandante fue pagado en exceso o de forma indebida. Con lo cual, los contribuyentes quedan excluidos de los intereses corrientes que a su favor ordena el artículo 863 del ET, según la causal o motivación que utilice la Administración al momento de negar la devolución, cuando se puede interpretar que siempre que en definitiva se niegue la devolución, sin considerar la razón o motivación de la Administración, se está poniendo en discusión la misma y por ello se causan intereses corrientes.

Pese a las anteriores críticas, la sentencia fue coherente en el sentido de considerar que la devolución no estuvo en discusión y por ello reconoció intereses de mora a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del pago, de conformidad con el inciso tercero del artículo 863 del ET. En efecto, determinó que “se pagarán los intereses de mora por el período comprendido entre el día en que venció el término para devolver y la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación. Conforme a lo dispuesto en el artículo 551 del Decreto 2685 de 1999, el plazo para devolver vence pasados los treinta días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución en debida forma (14 de marzo de 2001)”.

Otra lectura del artículo 863 del ET y de los hechos *sub examine* pudo llevar a la conclusión de que la devolución estuvo en discusión desde el acto que negó la devolución, y por ello se causarían intereses corrientes desde la fecha de notificación del mismo hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia que reconoció la devolución. Y, por otra parte, que los intereses de mora solo se causarían desde el día siguiente de la ejecutoria de esa misma sentencia hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación. Si bien la anterior es una interpretación lógica y armónica de los supuestos normativos que contemplan los incisos segundo y tercero del artículo 863 del ET para que se causen intereses corrientes y moratorios, respectivamente, solo fue con la reforma que la Ley 1430 de 2010 hizo al artículo 863 del ET que se dispuso que 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. Así, con esa reforma normativa quedó en claro que mientras el derecho a la devolución estuvo en discusión no se generan intereses de mora, sino intereses corrientes, como se ha señalado.

Por último, en cuanto a la actualización de la suma objeto de devolución, se consideró que no era procedente por dos razones. La primera de ellas, consistente en el reiterado criterio de especialidad y prevalencia de las disposiciones que sobre intereses contemplan las normas sobre devoluciones de saldos a favor, frente a las normas generales del Código Contencioso Administrativo.

Y la segunda de ellas, bajo la consideración de que “la actualización de valor queda comprendida dentro de los intereses de moratorios”.

Mediante la sentencia del 25 de septiembre de 2008 (expediente 16155; C.P.: Héctor Romero Díaz) se controló la legalidad de los actos administrativos de la DIAN, por medio de los cuales se negó la devolución por pago de lo no debido del IVA implícito liquidado en unas declaraciones de importación. A título de restablecimiento del derecho, el demandante solicitó la devolución del IVA implícito indebidamente pagado, con la actualización procedente y los intereses correspondientes desde la presentación de la solicitud de devolución de acuerdo con los artículos 557 del Decreto 2685 de 1999 y 863 y 864 del Estatuto Tributario. Frente a lo cual, la sentencia señaló, en términos generales, que los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario determinan que hay derecho al reconocimiento de intereses corrientes y moratorios “cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente”, “a partir de la presentación de la solicitud de devolución en debida forma y cuando la devolución no sea atendida dentro de los términos legales”, por lo cual concluyó que “obra efectivamente en el expediente solicitud de devolución por valores pagados y no debidos relacionados con las declaraciones de importación (Folios 3-35 c.a.), circunstancia que hace que en la caso bajo examen se haga viable el reconocimiento de los intereses solicitados en la demanda, toda vez que la actuación administrativa enjuiciada se enmarca dentro de los presupuestos de los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario”.

De las anteriores consideraciones que plantea la sentencia se destaca que señaló que los intereses se causan desde la fecha de presentación de la solicitud en debida forma. Sin embargo, la lectura del artículo 863 del ET (vigente para la época de los hechos, señaladamente años 2000 y 2001) sugiere que los intereses corrientes y moratorios no se causaban desde dicha fecha¹⁰. En cuanto a los intereses corrientes, el inciso segundo del artículo 863 *ejusdem* dispone que estos se causan desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según corresponda el caso, y hasta la ejecutoria del acto o providencia, según corresponda, que confirme total o parcialmente el saldo a favor. Y respecto de los intereses moratorios, estos se causan a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

Por último, el Alto Tribunal negó la actualización monetaria bajo el criterio reiterado de que “los intereses moratorios en el ámbito fiscal, incluyen, entre otros aspectos, la pérdida del poder adquisitivo del dinero como consecuencia del paso del tiempo”.

Mediante sentencia del 13 de noviembre de 2008 (expediente 16421; C.P.: Ligia López Díaz) se decidió la legalidad los actos

administrativos por medio de los cuales se negó la solicitud de corrección oficial de unas declaraciones de importación presentadas entre el 20 de noviembre de 1997 y el 16 de agosto de 2002. Junto con la pretensión de nulidad, el demandante solicitó la devolución del pago en exceso efectuado, actualizado y con los intereses que correspondan según el artículo 863 del ET y el artículo 561 del Decreto 2685 de 1999.

En cuanto a la actualización monetaria, la sentencia acudió al reiterado criterio de prevalencia de las normas que sobre reconocimiento de intereses contemplan los cuerpos normativos tributarios y aduaneros en materia de devoluciones. Por ello, negó la aplicación de las normas generales previstas en el Código Contencioso Administrativo sobre corrección monetaria, y en su lugar indicó que la norma aplicable en estos casos es el artículo 863 del ET.

Y respecto al reconocimiento de intereses, indicó que estos no resultaron procedentes por cuanto los mismos se generan “cuando se presenta solicitud de devolución y el saldo a favor está en discusión, circunstancias estas que no se verifican en el presente caso”, de conformidad con el criterio plasmado en sentencias anteriores.

¹⁰ El artículo 863 del ET antes de ser modificado por la Ley 49 de 1990 disponía: “Los intereses corrientes se causarán desde el momento en que hechas las imputaciones legales y las compensaciones a que hubiere lugar, resultare un saldo crédito. En los casos de retención y de incremento, estos intereses se causarán, desde el primero de julio del año siguiente al gravable”.

El mismo artículo, luego de ser modificado por la Ley 223 de 1995, y hasta la derogatoria del artículo 74 de la Ley 383 de 1997, dispuso: “A partir de 1996, cuando en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, se causan intereses desde el tercer mes siguiente a la fecha de presentación de la declaración donde consta el saldo y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, de la suma devuelta. Cuando el saldo a favor tenga origen en un pago en exceso que no figura en la declaración tributaria, se causan intereses a partir del mes siguiente a la fecha de presentación de la solicitud de devolución y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, de la suma devuelta”.

Luego, en sentencia del 23 de agosto de 2012 (expediente 18672; C.P.: William Giraldo Giraldo) se decidió la legalidad de los actos de la DIAN por medio de los cuales negó la solicitud de devolución del IVA implícito pagado por la importación de una mercancía. El demandante incluyó en su pretensión la devolución de la suma, correspondiente al IVA implícito pagado, actualizada de conformidad con el artículo 178 del CCA. Al respecto, la sentencia reiteró el criterio fijado en sentencias previas, en el sentido de que no es aplicable la actualización monetaria, por cuanto esta queda incluida en el concepto de intereses moratorios que contempla el artículo 863 del ET, y además esta resulta ser la norma especial aplicable en materia de devoluciones tributaria, y por ello concluyó que no es procedente la solicitud de reconocimiento de la actualización de que trata el artículo 178 del Código Contencioso Administrativo, debido a que el reajuste monetario queda comprendido dentro de los intereses moratorios, el cual es el modo establecido en la ley para satisfacer la obligación y los perjuicios que se hubieren derivado a la contribuyente. En consecuencia, ordenó el reconocimiento de los intereses corrientes y moratorios procedentes, en los términos del artículo 863 del ET, habida cuenta de la remisión que a esa norma efectúa el artículo 557 del Decreto 2685 de 1999.

Posteriormente, en sentencia del 1 de marzo de 2018 (expediente 21476; C.P.: Stella Jeannette Carvajal Basto), al controlar la legalidad de los actos administrativos que negaron la solicitud de liquidación oficial de corrección de una declaración de importación, el Consejo de Estado ordenó

la “liquidación y pago de los intereses corrientes a partir de la fecha de notificación de la Resolución 1186 del 30 de julio de 2012 –acto que negó la corrección–, hasta la ejecutoria de esta sentencia e intereses moratorios a partir del día siguiente a la ejecutoria de la presente providencia, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación”. El anterior criterio de decisión fue aplicado posteriormente en sentencia del 2 de mayo de 2019 (expediente 22208; C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), en la que se resolvió una *litis* entre las mismas partes.

Ahora, ese criterio, en nuestra opinión, sería el acertado si en sede administrativa la demandante hubiera solicitado la devolución. Pues la solicitud de devolución ante la DIAN y la negación de la misma, ya sea cuestionando el saldo a favor mediante un requerimiento especial o mediante acto que niegue la devolución, constituye el supuesto de hecho que, según el inciso segundo del artículo 863 del ET, desata la causación de intereses corrientes.

En cuanto a la actualización de las sumas objeto de devolución, solicitada en la demanda junto a los intereses del 863 del ET, la Sección Cuarta la rechazó por cuanto consideró que “la reparación, en lo que compete a la obligación dineraria propiamente dicha, que subyace en la pretensión de devolución del pago en exceso (...), está fijada en forma clara por el legislador en el artículo 863 citado, lo que impone estarse a lo que dispone dicha norma”, reiterando así el criterio expuesto en sentencias precedentes, según el cual los intereses del 863 ET incluyen un componente reparación y por eso no puede concurrir con la corrección monetaria.

En sentencia del 27 de septiembre de 2007 (expediente: 15240; C.P.: Héctor Romero Díaz), se decidió una demanda contra una liquidación oficial de aforo en la que se determinó oficialmente el Impuesto de Industria y Comercio, junto con la resolución que decidió el recurso de reconsideración interpuesto. Adicionalmente, el demandante solicitó la devolución de la suma pagada como consecuencia de los actos demandados, debidamente ajustada. En atención de lo cual, el Consejo de Estado se planteó como problema jurídico “si como consecuencia de la nulidad de la liquidación de aforo practicada a la actora por el municipio de Espinal, procede la devolución de lo pagado por la primera, en cumplimiento de dicha liquidación oficial. Y, en caso afirmativo, si la suma debe ser devuelta debidamente actualizada”.

Al respecto, luego de concluir que era procedente ordenar la devolución como consecuencia de la nulidad de los actos demandados, consideró que era procedente la devolución del impuesto pagado actualizado de conformidad con el artículo 178 del CCA, bajo el argumento de que si no se procedía a ordenar la corrección monetaria no se cumplía con la obligación de efectuar el pago –de la devolución– completo. Señaladamente, la sentencia indicó que “en este orden de ideas, se ordenará la devolución de los \$197.392.550, debidamente ajustados, con fundamento en el artículo 178 del Código Contencioso Administrativo, pues, negar la actualización solicitada implicaría ordenar la devolución incompleta de la suma indebidamente pagada por la actora, dado que, por el paso del tiempo, la misma ha perdido valor”.

Por otra parte, hizo claridad en que no resultaban procedentes los intereses corrientes

y/o moratorios, en los términos del artículo 863 del ET, habida cuenta de que no se efectuó solicitud de devolución del pago de lo no debido a la Administración Tributaria, por lo cual la DIAN nunca discutió la suma objeto de devolución, ni mucho menos incurrió en mora de efectuar el pago de la devolución. Así, la providencia concluyó que “de otra parte, no procede el reconocimiento y pago de intereses corrientes y moratorios, en los términos de los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario, como lo planteó el Ministerio Público, porque no existe prueba de que se haya hecho solicitud de devolución, de que se discutió el saldo a favor, ni de que exista mora de la Administración para efectuar el pago”. Dicho criterio, en nuestra opinión, resulta ajustado a la norma del artículo 863 del ET en la medida en que si no hay solicitud de devolución de impuestos ante la Administración no se generan los intereses corrientes que contempla el inciso segundo del referido artículo 863.

Del anterior fallo se destaca que, habida cuenta de la improcedencia de los intereses corrientes y moratorios del artículo 863 del ET, ordenó la actualización solicitada, de la suma objeto de devolución, conforme con el artículo 178 del CCA, sustentado ello en la regla del pago completo. Las anteriores razones se encuentran evidentes en los posteriores fallos de la Sección Cuarta, en los que se reconoció de forma uniforme y reiterada la corrección monetaria en las devoluciones del impuesto al patrimonio.

En sentencia del 23 de junio de 2011 (expediente 17633; C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia), se decidió en segunda instancia la legalidad de los actos por medio de las cuales la DIAN negó la solicitud

del saldo a favor que determinó el contribuyente en su declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 1993. En el marco de las pretensiones planteadas por el demandante, la Sección Cuarta reconoció el derecho a la devolución pero negó la indexación de la suma objeto de devolución. En lugar de la corrección monetaria, la sentencia ordenó liquidar los intereses a los que se refiere el artículo 863 del ET, “los cuales deberán ser liquidados a partir de la fecha en que dicho saldo entró en discusión, esto es, desde el 9 de octubre de 1996, fecha en que se profirió la Resolución 11527 que negó el saldo solicitado en devolución”. Lo anterior, “teniendo en cuenta que para liquidar los aludidos intereses se aplica la tasa actualizada a la fecha en que se lleve a cabo la devolución, no procede ninguna actualización adicional, ya que la tasa de interés subsume la misma”, de manera que así reiteró el criterio jurídico según el cual la corrección monetaria se encuentra incluida como un componente de los intereses del artículo 863 del ET, pero sin especificar si eran intereses corrientes o moratorios. Toda vez que se trató de la negativa del derecho a devolver, y no de mora en el pago, debieron corresponder a intereses corrientes y no moratorios. Así, planteó que los intereses corrientes incluyen la corrección monetaria.

En una sentencia posterior, se precisó la cuestión relativa a los intereses que se generan cuando se rechaza la solicitud de corrección que está reglada en el artículo 589 del ET, y por lo cual no se origina el saldo a favor, o pago en exceso o de lo no debido, que daría lugar aquella frente a la declaración privada inicial. En efecto, en sentencia del 13 de noviembre de 2014 (expediente

19423; C.P.: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), se efectuó el control de juridicidad sobre los actos administrativos que negaron la solicitud de corrección presentada por el demandante, para disminuir el impuesto a pagar liquidado en la declaración del impuesto de industria y comercio (año gravable 2005). En la demanda, el demandante solicitó a título de restablecimiento del derecho, además de la nulidad de los referidos actos, que se ordenara la devolución del impuesto indebidamente pagado (diferencia entre el valor autoliquidado en la declaración privada y el planteado en el proyecto de corrección que acompañó la solicitud de corrección), con los intereses de mora causados “desde día siguiente al vencimiento del plazo que tenía la Administración Tributaria para aceptar el proyecto de corrección) y hasta la fecha de giro del cheque o consignación de lo debido”.

Al respecto, en primer lugar, luego de determinar que el demandante tenía derecho a que se profiriera la liquidación oficial de corrección, la Sala consideró que en el caso *sub examine* era procedente ordenar directamente la devolución del impuesto, sin necesidad de agotar previamente la solicitud de la devolución ante la Administración, por razones de economía procesal. Lo anterior, por cuanto el “rechazo de la solicitud de corrección de la declaración presentada por la contribuyente le “truncó al demandante la posibilidad de solicitar, ante la dependencia de la Dirección Seccional aduanera y/o tributaria competente, la devolución de las sumas pagadas en exceso”, en ese sentido, sentencias del 13 de septiembre de 2012 (expediente 18007) y del 13 de junio de 2013 (expediente: 18080) del Consejo de Estado (Sección Cuarta).

Por otra parte, en segundo lugar, ordenó liquidar intereses corrientes desde la fecha siguiente a la notificación del acto administrativo que negó la solicitud de corrección y hasta la fecha de la ejecutoria de la misma sentencia por medio de la cual se ordenó devolver. Luego, los intereses moratorios se causarían, de conformidad con lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 863 del ET, desde la mora en devolver hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación. Al respecto, valgo anotar que dicho criterio se considera acertado, por cuanto considera que, dada la ausencia de solicitud de devolución por pago en exceso o de lo no debido ante la Administración esta nunca estuvo en mora, por lo cual la negativa a aceptar la corrección que generaría el pago en exceso, constituye un supuesto análogo a discutir el saldo a favor. En efecto, la Ley 1430 de 2010, cuando modificó el artículo 863 del ET hizo claridad en que “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”.

En último lugar, la sentencia reiteró la tesis que no es procedente la indexación de la suma objeto de devolución, por cuanto aquella queda comprendida dentro de los intereses moratorios, los cuales a su vez tienen un componente de indemnización de perjuicios, según el referido criterio de la Sección. Sin embargo, llama la atención que la sentencia no ordenó liquidar intereses moratorios, por cuanto el supuesto fáctico del *sub examine* no daba lugar a reconocerlos, en la medida en que, según el criterio señalado

por la misma sentencia, no había mora que diera lugar a este tipo de intereses a la luz del artículo 863 del ET.

En sentencia del 13 de marzo de 2014 (expediente 19549; C.P.: Carmen Teresa Ortiz), se decidió la legalidad de los actos de la Administración Tributaria, por medio de los cuales se rechazó una solicitud de corrección para disminuir el impuesto a pagar del Impuesto de Industria y Comercio. El Consejo de Estado, tras anular los actos demandados, analizó la pretensión de devolución por pago en exceso y/o de lo no debido incluida en la demanda. Dicho pago en exceso o de lo no debido se generaba como consecuencia de ser aceptado el proyecto de corrección. Sobre la posibilidad de ordenar la devolución en sede judicial, sin previa solicitud de devolución ante la Administración, se destaca que la sentencia planteó que “en lo relacionado con la devolución de la suma pagada por concepto del impuesto pagado, solicitada por la actora en la demanda y ratificada en la apelación, la Sala señala que aunque en la normativa municipal, esto es, en el Decreto 523 de 1999, se encuentra reglado el procedimiento para las devoluciones, que inicia con una solicitud del contribuyente, es viable ordenar la devolución sin necesidad de surtir ese trámite, por economía procesal y en aras de precaver un litigio futuro. Lo anterior, porque la negativa de la Administración a corregir la declaración, como sucedió en este caso, “truncó al demandante la posibilidad de solicitar, ante la dependencia de la Dirección Seccional aduanera y/o tributaria competente, la devolución de las sumas pagadas en exceso”.

Planteada la solución al caso en esos términos, cabe como crítica una indebida

aplicación del artículo 863 del ET. En casos similares, dada ello por la ausencia de solitud de devolución o por la aceptación de la misma, de manera que ambos casos no se generan intereses corrientes en los términos del artículo 863 *ibídem*, el Consejo de Estado ordenó en su lugar la corrección monetaria prevista en el CCA para las condenas de devolución de sumas líquidas de dinero. Puntualmente, respecto al reconocimiento de los intereses corrientes y moratorios, la sentencia se enfrentó al inconveniente de que no se solicitó devolución ante la Administración. Por ello, la situación fáctica no daba lugar al supuesto normativo del artículo 863 del ET para reconocimiento de intereses corrientes. Sin embargo, la Sala determinó que “ordenará al municipio de Cali devolver el impuesto de industria y comercio indebidamente pagado [...] junto con los intereses corrientes liquidados desde la fecha de notificación de la Resolución 275 del 5 de diciembre de 2007, que rechazó la solicitud de corrección, hasta la fecha de ejecutoria de esta sentencia. Asimismo, deberá reconocer intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de esta providencia hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, a la tasa señalada en el artículo 864 del Estatuto Tributario”.

Por último, el fallo en análisis reiteró que la corrección monetaria está incluida en el concepto de intereses moratorios del artículo 863 del ET, por lo cual no es posible reconocer ambos de forma acumulativa.

Las anteriores consideraciones fueron reiteradas en sentencia del 13 de noviembre de 2014 (expediente 19423; C.P.: Carmen Teresa Ortiz), mediante la cual la Sección

Cuarta analizó un caso con identidad fáctica. Lo anterior, habida cuenta de que, luego de anular los actos que rechazaron la solicitud de corrección para disminuir el impuesto a pagar por concepto de industria y comercio, decidió que “procede la devolución del impuesto pagado en forma indebida por la actora, para lo cual se seguirá el criterio expuesto por la Sala, según el cual se liquidan y pagan intereses corrientes a partir de la fecha de notificación de la resolución que negó la solicitud de corrección hasta la ejecutoria de esta sentencia. [...] Conforme con lo anterior, la Sala ordenará al municipio de Cali devolver [...] junto con los intereses corrientes liquidados sobre ese valor desde el 10 de septiembre de 2007, fecha de notificación de la resolución que rechazó la solicitud de corrección, hasta la fecha de ejecutoria de esta sentencia, 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, a la tasa señalada en el artículo 864 del Estatuto Tributario Nacional”.

En sentencia del 3 de agosto de 2016 (expediente: 21615; C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia), se decidió la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho que tenía por objeto la declaratoria de nulidad de los actos por medios de los cuales se negó la devolución por pago de lo no debido del impuesto de pesas y medidas creado en un acuerdo municipal declarado nulo por la jurisdicción de lo contencioso administrativo y, a título de restablecimiento del derecho, la devolución de las sumas pagadas junto los intereses corrientes, moratorios del Estatuto Tributario y los legales. Al respecto, “la Sala precisa en esta oportunidad, que la acción de nulidad y restablecimiento del derecho es la

única acción procedente para obtener la reparación integral, cuando la Administración que debe regirse por el Estatuto Tributario, niega la devolución de sumas pagadas por concepto de impuestos, en vigencia de una ley o acto general que les sirve de sustento, pero que posteriormente es declarado inexecutable o anulado”, y reiterando que, para el efecto, la normativa tributaria, en el artículo 863 del Estatuto, dispone que los intereses procedentes son los intereses corrientes y moratorios.

En sentencia del 30 de marzo de 2016 (expediente 19973; C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia), se decidió la legalidad de los actos por medio de los cuales la Administración Tributaria negó la solicitud de devolución por pago en exceso del Impuesto de Industria y Comercio autoliquidado por la demandante, bajo la consideración de que no corrigió previamente la declaración privada del impuesto para reflejar el pago en exceso del impuesto. En la demanda, se planteó como pretensión la devolución del pago en exceso con el pago de los intereses de que trata el artículo 1617 del Código Civil junto con los intereses del artículo 863 del ET.

Al respecto, el fallo tomó varias determinaciones. En primer lugar, no aplicó el interés previsto en el artículo 1617 del Código Civil y decidió no actualizar “la suma devuelta por concepto del ICA, desde la fecha en que pagó el impuesto hasta la fecha en que el demandado le negó la devolución, pues, se insiste, fue un pago que la actora efectuó voluntariamente, a pesar de que la ley excluyó de la base gravable del impuesto de industria y comercio, los ingresos por exportaciones”. En segundo lugar, estimó

que la demandante tenía derecho al reconocimiento y pago de los intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 154 del Decreto 807 de 1993 de Bogotá.

B. Jurisprudencia que admite la corrección monetaria e intereses del Código de lo Contencioso Administrativo (actualmente, Ley 1437 de 2011)

En sentencia del 12 de febrero de 1999 (expediente 9201; C.P.: Daniel Manrique Guzmán), se decidió una demanda contra los actos administrativos proferidos por la DIAN, que negaron la solicitud de devolución del saldo a favor autoliquidado en la declaración de IVA del 4° bimestre de 1996 del contribuyente, originado en el IVA pagado en la actividad de construcción de viviendas de interés social. Al momento de resolver la *litis*, la Sección Cuarta del Consejo de Estado decidió actualizar la suma cuya devolución fue rechazada por la Administración Tributaria, y para el efecto decidió utilizar como factor de corrección monetaria el índice de precios al consumidor a la fecha de la solicitud de devolución y el mismo índice a la fecha de la providencia de segunda instancia. Por lo demás, dicha sentencia no reconoció suma alguna por concepto de intereses corrientes, ni hizo referencia expresa a la causación de intereses moratorios a la luz del artículo 863 del ET.

Llama poderosamente la atención que la sentencia no da cuenta de por qué aplica la actualización monetaria de la suma cuya devolución rechazó la DIAN, ni sobre la inaplicación de los intereses corrientes y moratorios establecidos en el artículo 863 del ET, como tampoco relata petición alguna

en ese sentido del demandante. Lo anterior resalta en mayor medida habida que, para la época de los hechos, el inciso final del artículo 863 del ET establecía una causación automática de intereses desde el tercer mes siguiente a la fecha de la presentación de la declaración tributaria en que se liquidó el saldo a favor¹¹.

Luego de ese remoto origen, fue hasta la sentencia del 4 de febrero de 2016 (expediente 18551; C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) que la Sección Cuarta del Consejo de Estado determinó cuándo procedía la corrección monetaria de las sumas objeto de devolución junto con los intereses corrientes y moratorios del CCA, en lugar de la aplicación de los intereses corrientes y moratorios del artículo 863 del ET. El asunto debatido en sede judicial fue provocado por una demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN decidió la devolución de un impuesto pagado por la demandante, de manera indebida por cuanto estaba cubierta por el régimen de estabilidad tributaria del artículo 169 de la Ley 223 de 1995, y negó el reconocimiento de intereses de las sumas objeto de la petición de devolución.

Al respecto, estimó que no eran procedentes los intereses corrientes y moratorios del artículo 863 ET, por cuanto no se cumplió con el supuesto fáctico previsto en tal artículo para el reconocimiento de los mismos; en efecto, la Administración Tributaria no discutó la suma objeto de la devolución y efectuó el pago de la devolución oportunamente, de manera que a la luz del artículo 863 no resultaba procedente liquidar intereses corrientes ni moratorios.

Por otra parte, la sentencia se detuvo a analizar cuándo procede la corrección monetaria y los intereses moratorios, que ordenan los artículos 178 y 177 del CCA, respectivamente, en materia de devoluciones tributarias. En ese contexto, en el caso concreto concluyó que era procedente devolver el impuesto al patrimonio pagado como pago de lo no debido y reconocer indexación desde la fecha en que se pagó tal impuesto hasta la fecha efectiva de la devolución, y adicionalmente intereses moratorios a partir del vencimiento de los 30 días siguientes a la ejecutoria de la sentencia declaró que la demandante estaba en el régimen de estabilidad tributaria.

¹¹ Dicha norma establecía que “a partir de 1996, cuando en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, se causan intereses desde el tercer mes siguiente a la fecha de presentación de la declaración donde consta el saldo y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, de la suma devuelta. Cuando el saldo a favor tenga origen en un pago en exceso que no figura en la declaración tributaria, se causan intereses a partir del mes siguiente a la fecha de presentación de la solicitud de devolución y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, de la suma devuelta”. Finalmente, dicha disposición fue derogada por el artículo 74 de la Ley 383 de 1997 (publicada en el DO 43.083, de 14 de julio de 1997). Como otro ejemplo de causación automática de intereses, se destaca que el artículo 863 del ET, en su versión original dada por el artículo 31 del Decreto 2821 de 1974, establecía que “los intereses corrientes se causarán desde el momento en que hechas las imputaciones legales y las compensaciones a que hubiere lugar, resultare un saldo crédito”, norma que desapareció que la reforma que efectuó la Ley 49 de 1990 al referido artículo del ET.

Para llegar a la anterior conclusión, la providencia en análisis afirmó que la sentencia que declaró que la demandante estaba cobijada por el régimen de estabilidad tributaria era, adicional a ser una sentencia declarativa, una sentencia condenatoria. Al respecto, explicó que “para la Sala, de la sentencia que declara que el contribuyente goza del régimen de estabilidad tributaria se deriva un restablecimiento del derecho que se repara por equivalente, porque se concreta expresa o tácitamente en el reconocimiento de las obligaciones pecuniarias mutuas que se originan en ese régimen de estabilidad tributaria y en el reconocimiento de que esas obligaciones pueden extinguirse mediante el pago, la devolución e incluso la compensación u otro medio de extinguir este tipo de obligaciones” y “en consecuencia, independientemente de que la sentencia que declara la existencia del régimen de estabilidad tributaria no haya dictado un orden de condena en concreto o en abstracto, lo cierto es que esas sentencias tienen un componente económico: el pago mutuo de obligaciones pecuniarias. Y el cumplimiento de esas obligaciones se materializa cuando se ejecuta la sentencia, en las mismas condiciones en que se ejecuta una sentencia condenatoria”.

Habida cuenta de tales obligaciones pecuniarias que se derivan de que el contribuyente pertenezca al régimen de estabilidad tributaria, y aunque la sentencia que adopte tal declaración no incluya en su parte resolutive expresamente condenas en concreto o en abstracto, la Sala consideró que la sentencia que determine que el demandante está cobijado por el régimen de estabilidad tributaria “sea pertinente que esas sentencias se ejecuten siguiendo las reglas de los

artículos 177 y 178 del C.C.A., como se explicará más adelante”.

Tras precisar que la ausencia de una orden expresa de la sentencia para devolver los impuestos pagados de forma indebida no es impedimento para que se entienda que se restablece el derecho del demandante en ese sentido, por lo cual “no es solo una sentencia declarativa del derecho que al régimen de estabilidad tributaria sino, también, constitutiva del derecho a la devolución de los impuestos creados y causados durante ese régimen de estabilidad”.

Por las anteriores razones, y establecido que la sentencia que declara que el contribuyente pertenece al régimen de estabilidad tributaria es una sentencia condenatoria, la sentencia en análisis concluyó que era procedente actualizar, en los términos del artículo 178 del CCA, la suma objeto de devolución. Además, destacó que la corrección monetaria que ordena dicha norma se funda en el principio de reparación integral (artículo 16, de la Ley 446 de 1998) “y una forma de reparar ese daño es por equivalente que, se reitera, tiene como finalidad, el reintegro del dinero actualizado a valor presente”.

Adicionalmente, respecto de los intereses moratorios, afirmó que, toda vez que la devolución de las sumas de dinero se deriva de la ejecución de la referida sentencia condenatoria, los intereses corrientes y moratorios que se generen son los regulados por el artículo 177 del CCA y no por el artículo 863 del ET, pues “la sentencia que reconoce ese régimen, como se comentó, tiene un contenido económico pues de esa sentencia surgen obligaciones pecuniarias mutuas: la

devolución del impuesto estabilizado y el pago del mayor impuesto de renta [...] Por lo tanto, independientemente de que medie una petición de devolución a instancia de la expedición de la sentencia, lo cierto es que la devolución ya no es un asunto que debe ser controvertido sino, simple y llanamente, cumplido y, por lo tanto, en las condiciones que prevén los artículos 176, 177 y 178 del C.C.A.”.

Por último, la sentencia bajo análisis precisó que no es procedente reconocer los intereses civiles del 6%, del artículo 1617 del Código Civil, como alguna vez lo sostuvo la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencias del 9 de julio (expediente: 15923) y 23 de julio (expediente: 16785) de 2009, por cuanto se trata de la ejecución de una sentencia condenatoria, que por lo cual está gobernada por los artículos 177 y 178 del CCA, y tales intereses del Código Civil no tienen por objeto compensar la desvalorización monetaria.

El criterio de decisión plasmado en la referida sentencia del 4 de febrero de 2016 (expediente 18551; C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) fue reiterado para decidir posteriores procesos en los que eran objeto de debate los intereses y corrección monetaria de los impuestos solicitados en devolución por pago de lo no debido como

consecuencia de la declaratoria de regímenes de estabilidad tributaria o jurídica¹².

De igual forma, tal criterio de decisión se utilizó para efectuar corrección monetaria en sentencias condenatorias de devolución: de la tasa de vigilancia de la Superintendencia de Servicios Públicos (sentencia del 25 de abril de 2016, expediente 21246, C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia); de la contribución especial para el ICBF (sentencia del 5 de mayo de 2016, expediente: 19938, C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas); del impuesto de alumbrado público pagado sin causa legal (sentencia del 18 de octubre de 2018, expediente 22892, C.P.: Milton Chávez García); del pago en exceso o de lo no debido de la contribución especial de la Ley 142 de 1994 (sentencia del 5 de febrero de 2019, expediente 23152, C.P.: Stella Jeannette Carvajal Basto).

Conclusiones

La jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha sido uniforme en el sentido de señalar que el artículo 863 del ET constituye una norma especial, que regula de manera completa los intereses que se generan en las devoluciones de tributos ante la Administración Tributaria, sean saldos a favor de declaraciones tributarias o pagos en exceso o de lo no debido. Consecuencia

¹² Sentencias del 10 de marzo de 2016 (expediente: 18957; C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas); 7 de abril de 2016 (expediente: 18936; C.P.: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez); 7 de abril de 2016 (expediente: 19100; C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia); 5 de mayo de 2016 (expediente: 19775; C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia); 5 de mayo de 2016 (expediente: 19216; C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia); 19 de mayo de 2016 (expediente: 20917; C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia); 19 de mayo de 2016 (expediente: 19262; C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia); 23 de febrero de 2017 (expediente: 19841; C.P.: Stella Jeannette Carvajal Basto); 13 de septiembre de 2017 (expediente: 20646; C.P.: Stella Jeannette Carvajal Basto); 25 de octubre de 2017 (expediente: 21118; C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

de dicha especialidad, ha afirmado de manera homogénea que la aplicación del artículo 863 del ET excluye la posibilidad de efectuar correcciones monetarias de las sumas objeto de devolución, por cuanto dicha norma prevalece sobre el artículo 178 del CCA y la corrección está incluida en los intereses corrientes y moratorios del referido artículo 863.

Así, la jurisprudencia ha reconocido de manera homogénea que, siempre que se trate de una solicitud de devolución tramitada en el marco del artículo 850 del ET, los intereses procedentes son los del artículo 863 del ET. Y dichos intereses nunca concurren o se acumulan con la corrección o actualización monetaria del artículo 178 del CCA (o su análogo en la normativa vigente, el artículo 187 del C.P.ACA).

En lo que respecta a la corrección monetaria de las sumas objeto de devolución, desde la sentencia del 4 de febrero de 2016 (expediente 18551), la Sección Cuarta del Consejo de Estado unificó el criterio de decisión, en el sentido de que aquella es procedente siempre y cuando la devolución constituya la ejecución de una sentencia condenatoria a devolver o a pagar sumas líquidas de dinero por parte de la Administración Tributaria. En cuyo caso, por tratarse de una sentencia condenatoria, la suma objeto de devolución se actualiza en los términos del artículo 178 del CCA (o el artículo 187 del C.P.ACA), y los intereses que se puedan generar corresponden a los que ordena el artículo 177 del CCA (artículos 192 y 195 del C.P.ACA). Dejando claro que, en tales casos, no se generan los intereses corrientes y moratorios del artículo 863 del ET, por cuanto se trata de la ejecución de una sentencia judicial que

condena a devolver tributos y no de una petición tramitada en el marco del artículo 850 del ET, como mecanismo para pedir y que la Administración Tributaria decida sobre la devolución de un saldo a favor liquidado en una declaración tributaria o el originado en un pago en exceso o de lo no debido.

Referencias

- Benavides, José Luis (editor) (2016). *Código de procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo. Comentado y concordado*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Bernal Pulido, Carlos (2007). *La Fuerza vinculante de la jurisprudencia constitucional en el orden jurídico colombiano*. Teoría constitucional y políticas públicas. Bases críticas para una discusión. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Bernal Pulido, Carlos (2008). “El precedente en Colombia”, en: *Revista Derecho del Estado* n.º 21. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Henao, Juan Carlos (2013). *La jurisdicción de lo contencioso administrativo: cien años creando derecho a partir de precedentes jurisprudenciales*. Los grandes fallos de la jurisprudencia administrativa colombiana. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Hinestrosa, Fernando (2008). *Tratado de las Obligaciones*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- López Medina, Diego (2000). *El derecho de los jueces*. Bogotá: Legis.
- López Medina, Diego (2007). *Desarrollos recientes en la doctrina del precedente judicial en Colombia*. Teoría constitucional y políticas públicas. Bases críticas para una discusión. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Namén Vargas, William (1998). “Obligaciones pecuniarias y corrección monetaria”, en: *Revista de Derecho Privado* n.º 3. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Piza Rodríguez, Julio Roberto (2010). *Curso de Derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Rueda Mantilla, David (2018). *La naturaleza jurídica de los intereses moratorios y la forma de liquidarlos*. 42 Jornadas colombianas de Derecho Tributario,

Derecho Aduanero y comercio exterior. Bogotá: Ed. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Sánchez, César (2018). *Los intereses en materia tributaria*. Estudios críticos de jurisprudencia tributaria y aduanera, Tomo VII. Ed., Instituto Colombiano de Derecho Tributario.