



Responsabilidad del Estado ante los posibles perjuicios ocasionados a los contribuyentes dentro del proceso de devolución y/o compensación: el caso de los contratos de estabilidad jurídica en el impuesto al patrimonio-riqueza

Responsibility of the State in the Face of Possible Damage Caused to Taxpayers within the Refund and/or Compensation Process: The Case of Legal Stability Contracts in the Wealth Tax

Responsabilidade do Estado perante os possíveis danos causados aos contribuintes no processo de reembolso e/ou compensação : o caso dos contratos de estabilidade jurídica no imposto de riqueza

DIANA CAROLINA PALACIO SÁNCHEZ*

* Abogada, Universidad de Medellín; especialista en Derecho Tributario, Universidad Externado de Colombia, especialista en Derecho Administrativo, Universidad del Rosario en convenio con la Universidad CES; candidata a magíster en Derecho de Estado con énfasis en Derecho Tributario, Universidad Externado de Colombia.
caropalacio43@hotmail.es / <https://orcid.org/0000-0002-9502-9214>
DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n22.08>

Resumen

En el escrito se expone la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado desde el 2016 hasta 2021, sobre los contratos de estabilidad tributaria, el impuesto al patrimonio Ley 1111 de 2006, y sus prórrogas leyes 1370 de 2009 y 1739 de 2014. En este contexto, se analiza el trámite de la devolución y/o compensación que regula el capítulo X, artículo 850 y siguientes del Estatuto Tributario, artículos 1.6.1.21.14, 1.6.1.21.15, 1.6.1.21.16 del Decreto 1625 de 2016 y cómo la Corte Constitucional y el Consejo de Estado han aplicado el artículo 863 del ET, que reconoce intereses corrientes y moratorios, y el artículo 1617 del Código Civil, que regula los intereses legales, en sentencias de 2013 a 2019.

Palabras clave: contrato de estabilidad jurídica, impuesto al patrimonio, intereses y devoluciones.

Abstract

The document exposes the jurisprudence of the Fourth Section of the Council of State from 2016 to 2021, on tax stability contracts, the wealth tax law 1111 of 2006, and its extensions laws 1370 of 2009 and 1739 of 2014. In this context, the refund and/or compensation procedure that regulates chapter X, article 850 and following of the Tax Statute, Articles 1.6.1.21.14, 1.6.1.21.15, 1.6.1.21.16 of the Decree is analyzed. 1625 of 2016 and how the Constitutional Court and the Council of State have applied article 863 of the ET that recognizes current and default interest and article 1617 of the Civil Code that regulates legal interest, in sentences from 2013 to 2019.

Keywords: Legal stability contract, wealth tax, interest and returns.

Resumo

O documento expõe a jurisprudência da Quarta Secção do Conselho de Estado de 2016 a 2021, sobre os contratos de estabilidade fiscal, a lei do imposto sobre o patrimônio 1111 de 2006, e as suas prorrogações as leis 1370 de 2009 e 1739 de 2014. /ou procedimento de indemnização que regula o capítulo X, artigo 850.º e seguintes do Estatuto Tributário, artigos 1.6.1.21.14, 1.6.1.21.15, 1.6.1.21.16 do Decreto. e o Conselho de Estado aplicaram o art.

Palavras chave: Contrato de estabilidade jurídica, imposto sobre fortunas, juros e rendimentos.

Introducción

La Ley 963 de 2005 crea los contratos de estabilidad jurídica, que buscaban captar inversiones nacionales y extranjeras, garantizando a los contratantes, la no aplicación de normas adversas respecto a los tributos identificados en los contratos, a cambio del pago del uno por ciento (1 %) del valor de la inversión que se realice en cada año. Uno de los tributos estabilizados fue el impuesto al patrimonio Ley 1111 de 2006, prorrogado mediante las leyes 1370 de 2009 y 1739 de 2014, y declarados y pagados por quienes se acogieron a la Ley 963 de 2005, dando lugar a un pago de lo no debido que es objeto de solicitud de devolución y/o compensación.

El trámite de la devolución y/o compensación que regula el capítulo X, artículo 850 y siguientes del Estatuto Tributario, artículos 1.6.1.21.14, 1.6.1.21.15, 1.6.1.21.16 del Decreto 1625 de 2016, y demás normas concordantes, contempla el reconocimiento de intereses corrientes que se causan, cuando se hubiera presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, y van desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor y los intereses moratorios, a partir del vencimiento del término, para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación

Quienes realizaron un pago del impuesto al patrimonio sin haber estado obligados es posible que sufrieran un menoscabo patrimonial, en razón de la pérdida del valor adquisitivo de la moneda o la pérdida de oportunidad, mientras su dinero estuvo en poder de la Administración Tributaria. En este contexto, la presente investigación tiene como objeto determinar si la normatividad tributaria tiene un mecanismo de resarcimiento de perjuicios, si debemos acudir a normas supletivas, como el artículo 1617 del Código Civil, y cómo el Consejo de Estado, en los distintos casos, ha solucionado la pretensión de daños y perjuicios por parte de estos contribuyentes o si es la Sección Tercera del Consejo de Estado, con el medio de control de reparación directa, el que, una vez demostrado el daño, ordene la compensación de este.

I. El contrato de estabilidad jurídica en materia tributaria frente a los impuestos al patrimonio y riqueza

A. Contratos de estabilidad jurídica

Con el artículo 1 de la Ley 963 de 2005 resurgen los contratos de estabilidad jurídica, cuya finalidad era captar inversiones nacionales y extranjeras. El Estado garantizaba a los contratantes la no afectación en caso de modificaciones adversa respecto a los tributos identificados en los contratos, a cambio de que los inversionistas pagarán a favor de la

nación–Ministerio de Hacienda y Crédito Público una prima igual al uno por ciento (1 %) del valor de la inversión que se realice en cada año.

Los inversionistas firmaron el contrato de estabilidad jurídica con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, e incluyeron el Impuesto al Patrimonio que contempló la Ley 1111 de 2006.

B. Del impuesto del patrimonio al impuesto de la riqueza

Al firmar los contratos que regula el artículo 1 de la Ley 963 de 2005, estabilizaron el impuesto al patrimonio que traía la Ley 1111 del 27 de diciembre de 2006; posterior a esto, la Ley 1370 del 30 de diciembre de 2009, nuevamente crea el citado tributo con algunas diferencias en la causación, hecho que motivó a la Administración Tributaria a emitir concepto 098797 del 28 de diciembre de 2010, solicitud previa formulada por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, y determinó que los contribuyentes que habían estabilizado dicho gravamen debían declararlo y cancelarlo.

El Consejo de Estado, en sentencia del 30 de agosto de 2016 (110Co), anuló la tesis dada por la Administración de Impuestos en Concepto 098797 del 28 de diciembre de 2010: “el nuevo impuesto al patrimonio, creado por la Ley 1370 de 2009 y que se causa el 1° de enero de 2001, es aplicable a los contribuyentes que se acogieron al régimen especial de estabilidad jurídica consagrado en la Ley 963 de 2005 (2010)”, por considerar que no era más que una prórroga del anterior.

Para el Consejo de Estado, el Impuesto al Patrimonio que consagró la Ley 1111 del 27 de diciembre de 2006 y la Ley 1370 del 30 de diciembre de 2009 tienen elementos comunes estructurales y el hecho de que el legislador hubiera consignado las palabras “nuevo tributo” no basta, ya que al tener elementos similares “simplemente amplía la vigencia de un impuesto que, venía rigiendo desde la Ley 963 (110Co)”.

Los elementos comunes del Impuesto al Patrimonio de ambas normas y tenidos en cuenta por el Consejo de Estado son:

TABLA 1. ELEMENTOS COMUNES DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO DE AMBAS NORMAS

Elementos del impuesto	Ley 1111 de 2006 (impuesto al patrimonio)	Ley 1370 de 2009 (impuesto al patrimonio)
Sujetos pasivos	Las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Líquido del obligado.	Las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Líquido del obligado.
Hecho generador	Se genera por la posesión de riqueza a 1.º de enero de 2006, cuyo valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000).	Se genera por la posesión de riqueza a 1.º de enero de 2011, cuyo valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000).

Elementos del impuesto	Ley 1111 de 2006 (impuesto al patrimonio)	Ley 1370 de 2009 (impuesto al patrimonio)
Base gravable		<p>Valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1.º de enero del año 2011, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones poseídas en sociedades nacionales, así como los primeros \$319.215.000 del valor de la casa o apartamento de habitación.</p> <p>Se excluye de la base para liquidar el impuesto al patrimonio:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El valor patrimonial neto de los activos fijos inmuebles adquiridos y/o destinados al control y mejoramiento del medio ambiente por las empresas públicas de acueducto y alcantarillado. • El valor patrimonial neto de los bienes inmuebles del beneficio y uso público de las empresas públicas de transporte masivo de pasajeros, así como el valor de los bancos de tierras que posean las empresas públicas territoriales destinadas a vivienda prioritaria. <p>Aportes sociales realizados por los asociados, en el caso de los contribuyentes a que se refiere el numeral 4 del artículo 19 de este Estatuto</p>
Causación	El 1.º de enero de 2007	El 1.º de enero del año 2011
Tarifa	1.2% por cada año, de la base gravable establecida de conformidad con el artículo 296 del ET.	<ul style="list-style-type: none"> • Del 2.4% para patrimonios cuya base gravable sea = o >a \$3.000.000.000 sin que exceda de \$5.000.000.000. • 4.8% para patrimonios cuya base gravable sea = o >a \$5.000.000.000.

Fuente: Consejo de Estado, Sección Cuarta, C. P.: Hugo Bastidas.

El Consejo de Estado, en la Sentencia 18636 del 30 de agosto de 2016, consideró que cuando la UAE DIAN afirma que los contribuyentes que habían estabilizado el Impuesto al Patrimonio, Ley 1111 de 2006 y que estos se encontraban obligados a su declaración y pago (Concepto 098797 del 28 de diciembre de 2010), hace una interpretación errónea y genera una:

modificación normativa adversa, que, sin duda, es contraria al principio de buena fe que guía la relación jurídica entre el Estado y el inversionista, pues desconoce que realmente la Ley 1370 no hizo nada distinto a prorrogar la vigencia del impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111 (para que pudiera cobrarse en el año 2011).

La UAE DIAN tuvo en sus arcas dineros que, una vez el Consejo de Estado ordenó la anulación del Concepto 098797 del 28 de diciembre de 2010, reintegró a sus dueños, pero sin el resarcimiento de los perjuicios que pudieron tener los contribuyentes que hicieron el pago de lo no debido, tema que se tratará más adelante.

Ahora bien, la Ley 1739 de 2014 creó el Impuesto a la Riqueza, cuya finalidad es gravar la posesión de riqueza y se dice que se creó porque en la exposición de motivos de la citada norma (110Co2) se dijo que:

Es importante destacar que el Impuesto a la Riqueza que se propone en el presente proyecto de ley es un impuesto nuevo y distinto respecto de otros impuestos preexistentes. Además de prever **sujetos pasivos distintos y una base gravable diferente**, este Impuesto a la Riqueza **se liquida de manera marginal y progresiva, a diferencia de los impuestos al patrimonio de otros gravámenes que se liquidaban con tarifas proporcionales.** (Resaltado y subrayado fuera del texto)

La norma surge con posterioridad a la sentencia del 30 de agosto de 2016, en la que el Consejo de Estado anula la tesis dada por la Administración de Impuestos en Concepto 098797 del 28 de diciembre de 2010, y se determinó que el Impuesto al Patrimonio, que trajo la Ley 1370 de 2009, no era nada más que una prórroga al tributo contemplado en la Ley 1111 de 2006, y, por ende, no era aplicable a los inversionistas que estabilizaron dicho tributo en los contratos de estabilidad.

La doctrina oficial de la DIAN en el Oficio No. 027156 del 17 de septiembre de 2015, publicado en el Diario Oficial No. 49.670 del 19 de octubre de 2015, frente al impuesto a la riqueza, determinó que se trata de

un impuesto totalmente diferente al Impuesto al Patrimonio que se encontraba consagrado en la Ley 1111 de 2006 y 1370 de 2009, disimilitudes que se evidencian [...], van desde los sujetos pasivos que se encuentran obligados a pagar el impuesto y cumplir con las demás obligaciones que de suyo se desprenden” [...] pasando por “la causación hasta la determinación de la base gravable.

Posición que reiteró en los conceptos 34749 del 27 de noviembre de 2015, 14749008481216 del 8 de mayo de 2017 y 001961 del 25 de enero de 2019.

Los elementos del Impuesto al Patrimonio contemplado en la Ley 1370 de 2009 y el Impuesto a la Riqueza de la Ley 1739 de 2014, y que analizó el Consejo de Estado en sentencia del 5 de agosto de 2021 (27546), son:

TABLA 2. IMPUESTO DE PATRIMONIO E IMPUESTO DE RIQUEZA

Elementos del impuesto	Ley 1370 de 2009 (impuesto al patrimonio)	Ley 1739 de 2014 (impuesto a la riqueza)
Sujetos pasivos	Personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Líquido del obligado. No están obligadas a pagar el impuesto las entidades a las que se refiere el numeral 1 del artículo 19, las relacionadas en los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2, así como las definidas en el numeral 11 del artículo 191 del Estatuto Tributario.	Se incluye las sucesiones ilíquidas, a las personas naturales, nacionales y extranjeras, que no tengan residencia en el país, respecto de su riqueza poseída directamente en el país. No están obligados a declarar las personas naturales sometidas al régimen de insolvencia.

Elementos del impuesto	Ley 1370 de 2009 (impuesto al patrimonio)	Ley 1739 de 2014 (impuesto a la riqueza)
Hecho generador	La posesión de riqueza a 1.º de enero de 2011, cuyo valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000).	Precisa un tratamiento especial para la determinación del concepto de riqueza en caso de: i) escisión de sociedades entre la entrada en vigor de la Ley 1739 de 2014 y el primero de enero de 2015 y ii) La constitución de sociedades entre la entrada en vigencia de la Ley 1739 de 2014 y el primero de enero de 2015.
Base gravable	<p>Valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1.º de enero de 2011, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones poseídas en sociedades nacionales, así como los primeros \$319.215.000 del valor de la casa o apartamento de habitación.</p> <p>Excluye de la base para liquidar el impuesto al patrimonio:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El valor patrimonial neto de los activos fijos inmuebles adquiridos y/o destinados al control y mejoramiento del medio ambiente por las empresas públicas de acueducto y alcantarillado. • El valor patrimonial neto de los bienes inmuebles del beneficio y uso público de las empresas públicas de transporte masivo de pasajeros, así como el valor de los bancos de tierras que posean las empresas públicas territoriales destinadas a vivienda prioritaria. • Aportes sociales realizados por los asociados, en el caso de los contribuyentes a que se refiere el numeral 4 del artículo 19 de este Estatuto 	<p>Valor del patrimonio bruto de las personas jurídicas y sociedades de hecho poseído a 1.º de enero de 2015, 2016 y 2017 menos las deudas a cargo de estas vigentes en esas mismas fechas, y en el caso de personas naturales y sucesiones ilíquidas, el patrimonio bruto poseído por ellas a 1.º de enero de 2015, 2016, 2017 y 2018 menos las deudas a cargo de estas vigentes en esas mismas fechas.</p> <p>Excluye del patrimonio líquido, según el contribuyente, el valor de</p> <ul style="list-style-type: none"> • La reserva técnica de Fogafín y Fogacoop. • Las operaciones activas de crédito realizadas con residentes fiscales colombianos o sociedades nacionales. • Las operaciones de leasing internacional, así como los rendimientos financieros que de ellas se derive. • Valor patrimonial de los aportes sociales realizados por sus asociados <p>La base gravable también les aplica a las personas naturales sin residencia en el país y a las sociedades y entidades extranjeras que tengan un establecimiento permanente o sucursal en Colombia.</p>
Causación	El 1.º de enero de 2011	Dependiendo del sujeto, el 1.º de enero de 2015, 2016, 2017 y 2018.
Tarifa	<ul style="list-style-type: none"> • Del 2.4 % para patrimonios cuya base gravable sea = o > a \$3.000.000.000 sin que exceda de \$5.000.000.000. • 4.8 % para patrimonios cuya base gravable sea = o > a \$5.000.000.000. 	<ul style="list-style-type: none"> • Para las personas naturales y personas jurídicas son diferentes • Establece cuatro (4) diferentes tarifas para los contribuyentes dependiendo de la base gravable. • Es nominal. • Se liquida de manera marginal y progresiva.

Fuente: elaboración propia.

Analizados cada uno de los elementos de ambos impuestos, podemos decir que (i) la determinación del impuesto y el sujeto pasivo son análogos, (ii) el hecho generador es la posesión de la riqueza, (iii) la base gravable recae sobre el mismo hecho con variaciones en la tarifa y (v) si bien la tarifa varía, recae sobre los mismos elementos determinantes y generadores del tributo.

El 5 de agosto de 2021, el Consejo de Estado, en proceso de medio de control de nulidad simple, radicado 11001032700020190002100 (24576), profirió sentencia, en la que determinó que el impuesto a la riqueza es una prórroga del impuesto al patrimonio de las leyes 1111 de 2006 y 1370 de 2009, y anuló los conceptos 24096 del 14 de agosto de 2015, 27156 del 17 de septiembre de 2015, 34749 del 27 de noviembre de 2015, 14749008481216 del 8 de mayo de 2017 y 001961 del 25 de enero de 2019, por considerar que:

i) Si bien los artículos 1 a 9 de la Ley 1739 de 2014, establecieron el denominado impuesto a la riqueza, la Corporación con anterioridad, había realizado una comparación entre el contenido de la Ley 1739 con las Leyes 1111 de 2006 y 1370 de 2009, y concluyó que se trata del mismo tributo, aunque con una diferencia en la denominación.

ii) La definición del tributo y su hecho generador, conservan una redacción y esencia igual que es gravar la posesión de riqueza.

iii) Se transgrede el principio de buena fe, cuando el legislador expide la Ley 1739 de 2014 y la UAE DIAN fija la interpretación de esta, desconociendo el contrato de estabilidad jurídica, y los considera responsables y contribuyentes del impuesto a la riqueza, estando vigentes los periodos estabilizados del gravamen al patrimonio.

iv) Los contribuyentes que suscribieron contratos de estabilidad jurídica y estabilizaron el impuesto al patrimonio no son sujetos pasivos del impuesto a la riqueza de que trata la Ley 1739 de 2014.

v) Las declaraciones presentadas por dichos contribuyentes no están llamadas a producir efecto legal, de conformidad con el artículo 594-2 del Estatuto Tributario.

El Consejo de Estado profirió sentencias en segunda instancia los días 27 de mayo, 29 de abril, 3 de junio y 30 de septiembre de 2021, en los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho con los números de radicación 08001233300020180057601 (24879), 08001233300020180057701 (25330), 05001233300020180167701 (24975) y 05001233300020190290301 (25710), respectivamente, en las que decidió anular los actos administrativos demandados, mediante los cuales la UAE DIAN, negó la solicitud de devolución de pago de lo no debido, por impuesto a la riqueza de contribuyentes, que habían estabilizado el impuesto al patrimonio bajo la Ley 963 de 2005, al considerar que:

(i) La Ley 1739 de 2014, prorrogó el impuesto al patrimonio que venía regulado desde la Ley 1111 de 2006, pues sus elementos esenciales son idénticos, en consecuencia, el impuesto a la riqueza goza del régimen de estabilidad jurídica de la Ley 963 de 2005.

(ii) La cancelación voluntaria, realizada por los contribuyentes en estos casos, no tuvo fundamento legal, al no ser sujeto pasivo del tributo; pues la consecuencia prevista por la ley es que no produce efecto alguno, de modo que, al acreditarse el pago de lo no debido, procede su devolución.

(iv) Tanto la Ley 1739 de 2014, como la interpretación de la UAE DIAN, violenta el principio de buena fe, al desconocer los contratos de estabilidad jurídica y considerarlos responsables y contribuyentes del impuesto a la riqueza.

Entre lo pretendido por los contribuyentes, en las precitadas sentencias, estaba la devolución de las cuotas pagadas a título de pago de lo no debido más los respectivos intereses que regulan artículo 863 del Estatuto Tributario, según el caso y en determinados eventos, solicitan el reconocimiento de los intereses civiles que trata el artículo 1617 del Código Civil, al considerar que existe una pérdida adquisitiva de la moneda y por ende un detrimento patrimonial.

Los contratos de estabilidad jurídica, el Impuesto al Patrimonio y las normas que lo prorrogan, tienen especial importancia; permiten vislumbrar una posible responsabilidad del Estado en los procesos de devolución.

En estos casos en particular los contribuyentes realizaron pago de impuestos frente a los cuales no estaban obligados y a entregar un capital a la administración por un periodo más o menos largo, sufriendo un menoscabo económico por lo que resulta procedente estudiar si la normatividad vigente contempla los mecanismos para resarcir el perjuicio o si se debe acudir a los regímenes de responsabilidad del Estado para así obtener la reparación de un posible daño.

II. Devoluciones y compensaciones frente a los intereses

A. Devoluciones y compensaciones

1. TRÁMITE DE DEVOLUCIÓN Y/O COMPENSACIÓN

La devolución es el desembolso, por parte del Estado y a favor del responsable, de los valores equivalentes al saldo a favor o de un pago en exceso o de lo no debido, mientras que la compensación, es un medio de pago de obligaciones tributarias, y para que operen es necesario el cumplimiento de requisitos tales como que medie una solicitud del responsable y la aceptación de la administración a favor del titular del crédito (Sentencia C-1149/03).

La norma que cimienta esta premisa es el artículo 850 del Estatuto Tributario:

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.

De conformidad con el artículo 851 *ibídem*, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales UAE DIAN tiene competencia para fijar los sistemas de devolución de saldos a

favor, pago en exceso o de lo no debido, y los requisitos formales que debe cumplir los contribuyentes para ello.

Tal como lo indica Beltrán (2017),

Cita Los saldos a favor puede obedecer a: un exceso en las retenciones de fuente, exceso de IVA descontable frente al IVA generado por parte del responsable. Las retenciones en la fuente practicadas al responsable son mayores al valor de IVA que debe pagar o se realizaron pago en exceso o pagos de lo no debido. (p. 28) cita

Frente a este hecho se tiene tres opciones:

(i) imputar el saldo a favor en el periodo subsiguiente, (ii) solicitar la devolución y (iii) compensar los saldos a favor, es decir, pagar un impuesto de conformidad con el artículo 815 y 850 del Estatuto Tributario.

La investigación va dirigida a establecer si el proceso de devolución y/o compensación contempla un mecanismo de resarcimiento de perjuicios, y para ello nos centraremos en la devolución del pago de lo no debido, del impuesto al patrimonio y sus prórrogas.

El Decreto 1625 del 11 de octubre de 2016, en su artículo 1.6.1.21.22, señaló que el término para solicitar la devolución y/o compensación por pagos en exceso es el mismo de la prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil.

A su vez, el artículo 2536 del Código Civil señala: “La acción ejecutiva se prescribe por cinco (5) años. Y la ordinaria por diez años (10) (...)”.

El Consejo de Estado ha tratado el término para que los contribuyentes soliciten la devolución del pago de lo no debido, en varias ocasiones, señalando que debe aplicarse la norma general de prescripción, esto es, el artículo 2536 del Código Civil, conforme al cual la acción ejecutiva prescribe en cinco (5) años¹.

2. PROCEDIMIENTO ABREVIADO PARA LA DEVOLUCIÓN AUTOMÁTICA DE LOS SALDOS A FAVOR EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS Y EN IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS—IVA-COVID-19

En el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológico, declarado mediante el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020, se expidió el Decreto Legislativo 535 del 10 de abril de 2020, que permitió devolver y/o compensar los saldos a favor en forma automática, para dar a los contribuyentes o responsables mayor flujo de caja y de liquidez y así cumplir con sus obligaciones, en razón de las dificultades económicas ocasionadas por las medidas tomadas por el Gobierno para contrarrestar la expansión del coronavirus, covid-19.

1 Sentencia del 15 de febrero de 2007, Exp. 14508, C. P.: Héctor Romero Díaz. Sentencia del 13 de agosto de 2009, Exp. 16569, C. P.: María Teresa Briceño de Valencia. Sentencia del 9 de agosto de 2012, Exp. 18301, C. P.: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

El artículo 855 del Estatuto Tributario regula el término general para efectuar las devoluciones de los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, dentro de los cincuenta (50) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma.

A partir de la entrada en vigencia del Decreto 535 del 10 de abril de 2020, “Por el cual se adoptan medidas para establecer un procedimiento abreviado de devolución y/o compensación de saldos a favor de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre las ventas -IVA, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica”, se estableció para las solicitudes de devolución de saldos a favor en el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre las Ventas que presenten los contribuyentes, personas naturales y jurídicas, cuya calificación *no* sea de riesgo alto, un procedimiento abreviado de devolución, dentro de los quince (15) días siguientes a la fecha de solicitud de devolución.

El Decreto en su artículo 1.º habla de un proceso de devolución automático, sin embargo, están sometidas a la verificación del cumplimiento de los aspectos y requisitos de toda solicitud, al ordenar que la solicitud debe ser presentada oportunamente y en debida forma, de modo que la UAE DIAN debe verificar el cumplimiento de requisitos formales, establecidos en el artículo 850 y ss. del Estatuto Tributario y en el capítulo 21 del Libro 6 del Decreto 1625 de 2016.

De lo anterior, se puede concluir que el Decreto 535 del 10 de abril de 2020, lo único que modificó fue el término que tiene la Administración de Impuestos para efectuar una devolución. Cada solicitud debe pasar por un proceso; dependiendo del impuesto a solicitar, existen unos requisitos generales y especiales, los cuales deben verificarse en el proceso de sustanciación y revisión de la solicitud, y están contemplados en los artículos 1.6.1.21.14, 1.6.1.21.15, 1.6.1.21.16 del Decreto 1625 de 2016.

El Decreto 807 de 4 junio de 2020 puso como fecha límite para las devoluciones automáticas el 19 de junio de 2020, determinó que las solicitudes que se encuentre en trámite finalizarían bajo este procedimiento, incluidas aquellas que se inadmitan antes de esta fecha y se radiquen en el transcurso del mes siguiente, volviendo al término que consagra el artículo 855 del Estatuto Tributario.

La Corte Constitucional, por Sentencia C-394 del 18 de septiembre de 2020, declaró inexecutable el Decreto 807 del 4 de junio de 2020, sin que operara el fenómeno de la reviviscencia de las normas modificadas sobre devolución y/o compensación, es decir, sin volver a la devolución abreviada y que esta se extendería hasta el 30 de noviembre de la misma anualidad, como quiera que el Ministerio de Salud extendió la emergencia sanitaria hasta dicha fecha, debido a que esta procede, siempre y cuando la Corte lo señale en forma expresa en el cuerpo de la providencia, y, en este caso, el Alto Tribunal guardó silencio al respecto.

3. PROCEDENCIA DEL RECONOCIMIENTO DE INTERESES EN LAS DEVOLUCIONES

El artículo 855 del Estatuto Tributario señala que la Administración de Impuestos tiene la obligación de devolver, previa las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor, pagos de lo no debido o pagos en exceso originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas de impuestos y los pagos en exceso o de lo no debido “dentro de los cincuenta (50) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma”.

Dentro del trámite de una solicitud de devolución nos podemos encontrar que la Administración Tributaria (i) acepte la petición ordenando el reintegro o compensación de las sumas de dinero originadas en un saldo a favor, un pago de lo no debido o un pago en exceso, (ii) rechace la solicitud de devolución y/o compensación o (iii) realice el desembolso fuera del término establecido en el artículo 855 del Estatuto Tributario.

Por su parte, el artículo 863 *ibídem* señala que es procedente el pago de intereses dentro del proceso de devolución y/o compensación, en dos eventos, cuando se presenta una solicitud y el saldo a favor se encuentra en discusión, se causan intereses corrientes, desde la solicitud hasta la decisión que lo confirme total o parcialmente y los intereses de mora cuando la Administración no efectúa el reintegro del dinero dentro del término legal para ello.

La norma no establece el reconocimiento de réditos entre la configuración del saldo a favor, el pago de lo no debido o pago en exceso y la solicitud de devolución, lapso en el que la Administración tiene en su poder un capital que pierde capacidad adquisitiva para su titular.

Debido a las incógnitas aquí planteadas procederemos a hacer un análisis sobre los conceptos de intereses corrientes y moratorios, como los ha entendido la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado, para continuar con la causalización de cada uno de ellos de conformidad con las normas citadas en este acápite.

4. LA POSIBLE RESPONSABILIDAD DEL ESTADO POR EL NO RECONOCIMIENTO DE INTERESES EN LOS PROCESOS DE DEVOLUCIÓN

a. *Interés corriente y moratorio*

Los intereses corrientes tienen como objeto reconocer una utilidad dineraria al titular de ese crédito que tiene en poder la Administración, cuando el saldo a favor se encuentra en discusión en sede administrativa o judicial y se liquida conforme lo ordena el artículo 864 del Estatuto Tributario, a una tasa equivalente al interés bancario corriente certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia.

Respecto a los intereses moratorios, no tienen otra función que castigar a la Administración por el no cumplimiento de su obligación de reintegrar el dinero en el término legal establecido para ello y reparar el perjuicio al contribuyente por no obtener su capital en oportunidad, y se liquida según lo ordena el artículo 864 en concordancia con el artículo 635 del Estatuto Tributario, 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 (2) puntos; para el efecto, la DIAN publicará la tasa correspondiente en su página web.

Dentro del proceso de devoluciones y/o compensaciones encontramos un lapso en el cual la Administración tiene en su poder un capital del contribuyente y este puede tener origen en la configuración de un saldo a favor, un pago de lo no debido o pago en exceso, en el que no hay un reconocimiento de ningún tipo de utilidad para el titular de ese derecho, pero sí hay una pérdida de la capacidad adquisitiva de la moneda.

Teniendo en cuenta ese vacío normativo y que da lugar a un posible detrimento económico por parte del contribuyente, procederemos a estudiar la viabilidad de aplicar el artículo 1617 del Código Civil, el cual regula los intereses legales, al proceso de devoluciones en ese lapso donde no hay reconocimiento ni de réditos corrientes ni moratorios y como ha sido la postura de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado al respecto.

b. Interés legal

En el Código Civil, más exactamente en su artículo 1617, se regula la indemnización por mora en obligaciones de dinero, norma que es de aplicación subsidiaria, trae previamente fijada la tasa un interés legal, del 6 % y su finalidad es resarcir los perjuicios económicos producidos al acreedor ante el retardo del cumplimiento de una obligación.

El artículo 1617 del Código Civil dispone:

Si la obligación es de pagar una cantidad de dinero, la indemnización de perjuicios por la mora está sujeta a las reglas siguientes:

1a.) Se siguen debiendo los intereses convencionales, si se ha pactado un interés superior al legal, o empiezan a deberse los intereses legales, en el caso contrario; quedando, sin embargo, en su fuerza las disposiciones especiales que autoricen el cobro de los intereses corrientes en ciertos casos.

El interés legal se fija en seis por ciento anual [...].

De la lectura de la norma transcrita se concluye que los intereses legales solo proceden cuando (i) en un contrato de mutuo los particulares no fijaron convencionalmente el interés (ii) cuando no existe norma que regule el caso en particular y (iii) cuando el deudor incurre en mora. De modo que la norma es claramente supletoria y podría entrar a llenar vacíos normativos según el caso.

5. LA POSICIÓN DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

La Corte Constitucional, previo ejercicio al derecho consagrado en el artículo 40 de la Constitución Política, por parte de un ciudadano, estudió la constitucionalidad del artículo 1617 del Código Civil, en Sentencia C-367 de 1995.

La norma fue acusada, de ser contraria a la Constitución Política, dada su aplicación en la tasación de los intereses moratorios del pensionado que no recibe sus mesadas oportunamente.

Para el actor, la mora en el pago de las pensiones, además de originar la cancelación de los correspondientes intereses, debe también generar el pago de la corrección monetaria y un interés del 6% anual resulta ser muy bajo.

La Corte Constitucional, en la citada providencia, hace un análisis de inaplicación del artículo 1617 del Código Civil al pago de las pensiones y llega a las siguientes conclusiones: (i) esta tiene por objeto específico la regulación de relaciones contractuales en cuanto al pago de sumas de dinero, pero en modo alguno el régimen aplicable a los réditos que pueda ocasionar la demora estatal en cumplir las obligaciones pensionales y (ii) únicamente rige, de manera subsidiaria, relaciones de carácter civil entre particulares.

Así las cosas, el interés legal no es aplicable a obligaciones contraídas por el Estado y donde este incurra en mora, toda vez que el mismo únicamente rige de manera subsidiaria para relaciones de carácter civil entre particulares.

Igualmente, en Sentencia C-153 de 2004, la Corte Constitucional con respecto a los intereses legales reiteró que

es tarea del legislador la de proveer la norma aplicable cuando se da el silencio de los contratantes, disponiendo así, en subsidio de la voluntad de éstos, las consecuencias de ciertas situaciones jurídicas”. Y en cuanto a su aplicación dijo que [...] no tiene sentido ni aplicación sino sobre el supuesto de que, habiendo incurrido el deudor en mora de pagar una suma de dinero, las partes no han pactado el monto en el cual debe ser indemnizado el acreedor por los perjuicios que dicha mora le causa, por lo cual el legislador se ha visto precisado a consagrar, como regla supletiva, la que fija los intereses legales, determinando su porcentaje en un cierto período (seis por ciento anual), a falta de los intereses convencionales.

Posterior a ello, en Sentencia C-604 de 2012, la Corte Constitucional, al estudiar los “intereses moratorios en condenas o conciliaciones en código de procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo”, con respecto a la aplicación de intereses legales, señaló:

El Código Civil de Colombia consagra los intereses moratorios como una indemnización derivada del retardo, la cual podrá ser convencional si es tasada por las partes o en su defecto legal, caso en el cual será equivalente al 6 por ciento anual.

La mencionada Corporación, en la providencia en cita, reitera su posición, en considerar que los intereses legales, fijados por la Ley al 6% (artículo 1617 del Código Civil), se aplican a falta de acuerdo de voluntades, para lo cual indica que la “ley respeta las convenciones que se hagan y por ello el interés del 6 por ciento es un interés supletorio”.

Concluye diciendo que los intereses legales tienen aplicación subsidiaria y solo cuando el deudor incurre mora y que esta tiene un

contenido indemnizatorio distinto a la simple corrección monetaria, situación que no puede ser desconocida por el legislador al momento de determinar las tasas a las cuales lo vincula, por lo cual los intereses moratorios deberán contemplar un componente inflacionario o de corrección monetaria y uno indemnizatorio, el cual podrá variar teniendo en cuenta la existencia de diversos regímenes en cuanto a las tasas de interés, tal como sucede en relación con los intereses civiles y comerciales según se reconoció en la Sentencia C-364 de 2000.

De lo anterior, se puede concluir que el legislador, con la redacción del artículo 1617 del Código Civil, que contempla el reconocimiento de intereses al seis por ciento (6%) anual a falta de pacto de voluntades, pretendía cumplir con una función legislativa consistente en precaver los conflictos, disponiendo con antelación y por vía general y supletoria una forma de solucionarlos, con el fin de asegurar que en el mundo de los negocios no se genere un perjuicio para una de las partes.

Por otro lado, ha sido insistente la Corte Constitucional que no es posible aplicar este precepto frente a cualquier vacío normativo, pues determina que solo procede en relaciones de carácter civil entre particulares cuando no media acuerdo de voluntades y no para relaciones Estado-particular.

6. LA POSICIÓN DEL CONSEJO DE ESTADO

El reconocimiento de intereses civiles, por parte del Consejo de Estado, ha tenido especial connotación en los procesos de devolución por pago de lo no debido por Impuesto al Patrimonio e Impuesto a la Riqueza, por lo que haremos una breve síntesis de las consecuencias que generaron los cambios de jurisprudencias relacionados con estos dos impuestos y los contratos de estabilidad jurídica que nacieron con ocasión a la Ley 963 de 2005.

Los contribuyentes, que firmaron los contratos de estabilidad tributaria bajo la Ley 963 de 2005, estabilizaron el impuesto al patrimonio que traía la Ley 1111 del 27 de diciembre de 2006, no obstante y, posterior a ello, la Ley 1370 del 30 de diciembre de 2009, nuevamente creó el citado tributo con algunas diferencias en la causación, hecho que motivo a la Administración Tributaria a que en concepto 098797 del 28 de diciembre de 2010, lo consideraba como un nuevo tributo, acto administrativo que es anulado por el Consejo de Estado en sentencia del 30 de agosto de 2016.

Posterior a ello, surge el impuesto a la riqueza mediante la Ley 1739 de 2014, el mismo que es considerado, por el Consejo de Estado, como una prórroga del impuesto al patrimonio que venía desde la Ley 1111 de 2006, y, por ende, ordena la devolución de lo pagado por dicho concepto como pago de lo no debido a quienes suscribieron contrato de estabilidad tributaria, Ley 963 de 2005 y estabilizaron el impuesto al patrimonio.

En razón de lo anterior, los contribuyentes que celebraron contrato de estabilidad jurídica bajo la Ley 963 de 2005 y estabilizaron el patrimonio han venido solicitando la devolución del Impuesto al Patrimonio y el Impuesto a la Riqueza como pago de lo no debido.

Con respecto a la liquidación y pago del impuesto al patrimonio de la Ley 1370 del 30 de diciembre de 2009 y el impuesto a la riqueza, Ley 1739 de 2014, los contribuyentes han presentado demandas bajo el medio de control de Nulidad y Restablecimiento y en algunos casos solicitan el reconocimiento de intereses legales, por considerar que han sufrido un detrimento económico por versen obligados a pagar un tributo que no les correspondía y obtener el reintegro de dicha suma mucho tiempo después.

El Consejo de Estado, en sentencia del 13 de junio de 2013^[2], consejera ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, a pesar de que no hace un estudio sobre por qué procede la aplicación de los intereses civiles en un proceso de devolución; con el fin de resarcir el perjuicio ocasionado al contribuyente, señaló:

La Sala con el propósito de resarcir la pérdida del poder adquisitivo del dinero considera que, previas las compensaciones a que haya lugar, como lo ordena el artículo 855 del Estatuto Tributario, se deben reconocer los intereses legales del 6%, de que trata el artículo 1617 del Código Civil, desde la fecha del pago de la suma de \$404.497.000 hasta la fecha de ejecutoria de esta sentencia.

En igual sentido, el Consejo de Estado, más exactamente en el 2013, en proceso de devolución por pago de lo no debido en razón del Impuesto al Patrimonio³, donde una de las pretensiones era el reconocimiento de los intereses legales de que trata el artículo 1617 del Código Civil, ordenó a título de restablecimiento del derecho, y con el propósito de resarcir la pérdida del poder adquisitivo del dinero, ordenó, la devolución previa las compensaciones a que haya lugar, artículo 855 del Estatuto Tributario, y el reconocimiento de los intereses legales, así:

En consecuencia, la Sala declarará la nulidad de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, y con el propósito de resarcir la pérdida del poder adquisitivo del dinero, la Sala considera que, previas las compensaciones a

2 Véase Consejero ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Bogotá D. C., trece (13) de junio de dos mil trece (2013). Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00169-01(17495). Actor: Constructora Los Hayuelos S.A. demandado: Direccion Distrital de Impuestos.

3 Véase Consejero ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Bogotá D.C., veintiocho (28) de noviembre de dos mil trece (2013). Radicación número: 5001-23-31-000-2001-01021-01(18539). Actor: Organizacion Coninsa y Ramón Hache S.A. Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).
Consejero ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Bogotá D.C., nueve (9) de diciembre de dos mil trece (2013). Radicación número: 13001-23-31-000-2004-00814-01(18784). Actor: Textiles Miratex S.A. Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

que haya lugar, como lo ordena el artículo 855 del Estatuto Tributario, se deben reconocer los intereses legales de que trata el artículo 1617 del Código Civil, desde la fecha del pago de la suma de \$507.719.862, hasta el 20 de septiembre de 1999, fecha de presentación de la solicitud de devolución. La tarifa de los intereses legales es la del 6 %, prevista en el artículo 2232 del Código Civil y la fórmula que se deberá aplicar para su liquidación es la siguiente.

No obstante, el Consejo de Estado en sentencia del 19 de mayo de 2016⁴, donde el demandante pretendió el reconocimiento de los intereses legales, bajo el argumento de la pérdida de la capacidad adquisitiva de la moneda y los perjuicios ocasionados, la Corporación determinó que:

De manera que, en casos como el ahora analizado la norma aplicable es el artículo 863 del ET que dispone el reconocimiento de intereses corrientes y moratorios, exclusivamente, pues así lo dispuso el legislador dentro de la libertad de configuración legislativa que le es propia. El Estatuto Tributario regula de manera íntegra el reconocimiento de intereses, razón por la que es innecesario acudir a otros ordenamientos como la legislación civil.

Argumento que reiteró en sentencia del 31 de mayo de 2018⁵, en los siguientes términos:

La entidad demandada, en el recurso de apelación, solicitó la exoneración del pago de intereses legales, por cuanto el pago efectuado por la demandante se debió a la falta de cuidado de esta.

Sobre los intereses que proceden con ocasión de la devolución del pago en exceso o de lo no debido, esta Corporación se ha pronunciado en el sentido de indicar que los intereses procedentes son los corrientes y los de mora establecidos en el artículo 863 del Estatuto Tributario, aplicables por remisión de los artículos 850 y 855 ídem.

Igual posición asumió el Consejo de Estado, cuando para determinar el restablecimiento del derecho en la sentencia del 3 de junio de 2021⁶, señaló que la devolución de lo pagado

4 Véase Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Barcenas. Bogotá D.C., diecinueve (19) de mayo de dos mil dieciséis (2016). Radicación número: 05001-23-31-000-2002-04187-01(19587). Actor: Asfaltadora Colombia LTDA. Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

5 Véase Consejero ponente: Milton Chaves García. Bogotá, D. C., treinta y uno (31) de mayo de dos mil dieciocho (2018). Radicación número: 25000-23-37-000-2012-00162-01(20779). Actor: Excavaciones y Proyectos de Colombia S.A.S. Demandado: Distrito Capital–Secretaría de Hacienda.

6 Véase Consejero ponente: Myriam Stella Gutiérrez Argüello. Bogotá D.C., tres (3) de junio de dos mil veintiuno (2021). Radicación número: 05001-23-33-000-2018-01677-01(24975). Actor: Seguros de Vida Suramericana S.A. Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

no debido debe realizarse con base en lo previsto en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario, por la remisión de los artículos 850 y 855. Es decir, que no proceden los intereses legales del artículo 1617 del Código Civil, que fueron pretendidos por la parte demandante.

La posición del Consejo de Estado no ha sido pacífica, pues en algunos casos ha considerado que cuando un contribuyente realiza un pago de lo no debido o pago en exceso a la administración en razón de un impuesto, se debe reconocer los intereses legales de que trata el artículo 1617 del Código Civil, con el propósito de resarcir la pérdida del poder adquisitivo del dinero. No obstante, en otros eventos señala que dentro del proceso de devolución solo son aplicables los intereses corrientes y moratorios conforme a las reglas que trae el artículo 863 del Estatuto Tributario.

El Consejo de Estado ha considerado que existe un detrimento patrimonial para los contribuyentes que realizan un pago de lo no debido y este dinero es reintegrado tiempo después. En un primer momento, la Corporación acudió al artículo 1617 del Código Civil, reconociendo a los contribuyentes que pagaron el impuesto al patrimonio sin estar obligado a ello y ordenó su devolución con los intereses legales del citado precepto “con el propósito de resarcir la pérdida del poder adquisitivo del dinero (...)”⁷, aunque no se estudió otro daño que pudieron tener los contribuyentes y es la pérdida de oportunidad, es decir, el destinar un dinero que podía entrar al giro de los negocios y que conlleva consigo una merma en las utilidades de una empresa.

Y es a partir de 2016, que cambia su postura, niega el reconocimiento de los intereses legales por considerar que el artículo 863 del Estatuto Tributario no los regula, pero no desconoce el daño que puede ocasionar la Administración Tributaria a los contribuyentes dentro del proceso de devolución por pago de lo no debido.

Recordemos que el artículo 90 de la Constitución Política, el cual obliga al Estado a reparar el daño causado a sus ciudadanos, ya sea por una acción y u omisión, siempre y cuando el menoscabo se torne antijurídico y exista un nexo de causalidad entre la lesión y la conducta oficial.

Bajo la Ley 963 de 2005, algunos contribuyentes estabilizaron el impuesto al patrimonio que traía la Ley 1111 del 27 de diciembre de 2006, no obstante, y posterior a ello, la Ley 1370 del 30 de diciembre de 2009, nuevamente crea el citado tributo. La Administración Tributaria, en concepto 098797 del 28 de diciembre de 2010, señaló que los contribuyentes que habían estabilizado el Impuesto al Patrimonio de la Ley 1111 de 2006, debían declararlo y cancelarlo, y muchos de ellos así lo hicieron. Tesis anulada por el Consejo de Estado en sentencia del 30 de agosto de 2016.

7 Véase Consejero ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Bogotá D.C., veintiocho (28) de noviembre de dos mil trece (2013). Radicación número: 5001-23-31-000-2001-01021-01(18539). Actor: Organización Coninsa y Ramón Hache S.A. Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

En síntesis, los argumentos esbozados por el Consejo de Estado son: (i) “interpretación errónea por parte de la UAE DIAN”, pues considera que la expresión “un nuevo tributo” no es suficiente para determinar que se trata de un impuesto nuevo, (ii) similar estructura entre ambos impuestos y (iv) la intensión del legislador no era otra que prorrogar el impuesto al patrimonio que traía la Ley 1111 del 27 de diciembre de 2006.

Posterior a esto, surge el impuesto a la riqueza con la Ley 1739 de 2014 y la UAE DIAN, mediante concepto 24096 del 14 de agosto de 2015, determinó que se trata de un impuesto totalmente diferente al impuesto al patrimonio que se encontraba consagrado en la Ley 1111 de 2006 y 1370 de 2009, dadas las diferencias en cada uno de los elementos de ambos tributos, y, por ende, quienes suscribieron contrato de estabilidad tributaria, Ley 963 de 2005 y estabilizaron el impuesto al patrimonio que viene desde la Ley 1111 de 2006, se encuentran obligados; posición que reitera en los conceptos 27156 del 17 de septiembre de 2015, 34749 del 27 de noviembre de 2015, 14749008481216 del 8 de mayo de 2017 y 001961 del 25 de enero de 2019.

Los citados conceptos fueron anulados por el Consejo de Estado, en sentencia del 05 de agosto de 2021, radicado 11001032700020190002100 (24576), bajo el argumento de que la definición del tributo y su hecho generador conservan una redacción y esencia igual que es gravar la posesión de riqueza.

Los contribuyentes han venido solicitando la devolución del dinero pagado como impuesto al patrimonio e impuesto a la riqueza, y con ello la liquidación y pago de los intereses corrientes y moratorios, artículo 863 del Estatuto Tributario; e intereses legales artículo 1617 del Código Civil, vía medio de control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho.

El capítulo X, artículo 850 y siguientes del Estatuto Tributario, artículos 1.6.1.21.14, 1.6.1.21.15, 1.6.1.21.16 del Decreto 1625 de 2016, y demás normas concordantes que regulan el trámite de la devolución, no contempla un mecanismo que remedie los perjuicios que un contribuyente pueda tener en el evento de pagar un impuesto sin estar obligado, como ocurrió en el caso del impuesto al patrimonio estabilizado bajo la Ley 963 de 2005, y que después de un tiempo obtenga su reintegro sin el reconocimiento ni siquiera de la pérdida de la capacidad económica de la moneda.

El sistema normativo que regula el trámite de las devoluciones por pago de lo no debido, si bien contempla el reconocimiento de intereses corrientes que causan, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviera en discusión, y van desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor y los intereses moratorios a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

Como puede observarse, no existe una norma que le reconozca al contribuyente esa pérdida de valor adquisitivo de la moneda: (i) en el lapso que va desde el pago hasta la solicitud y (ii) desde el pago hasta la devolución efectiva donde no hay discusión.

Conclusiones

Quienes suscribieron Contratos de Estabilidad Jurídica en el 2006, por los cambios legislativos, se vieron abocados a pagar dos impuestos (patrimonio y riqueza) que gozaban de estabilidad, sufriendo un menoscabo económico por la demora en los reintegros de las sumas pagadas, algunas veces sin intereses.

Las normas que regulan el trámite de la devolución y/o compensación no consagran un mecanismo resarcitorio ante la pérdida de la capacidad adquisitiva de la moneda y la pérdida de oportunidad que sufre el contribuyente, por el tiempo en que la UAE DIAN tiene el tributo que pagó sin estar obligado, configurándose en este una carga que no debe soportar, es decir, el Estado ante su actuar negligente incurre en un daño antijurídico.

Los intereses legales de que trata el artículo 1617 del Código Civil no resultan aplicables para resarcir los perjuicios ocasionados dentro del proceso de devolución y/o compensación dado que, si bien tiene carácter supletorio, solo se aplica a negocios entre particulares.

La inestabilidad legislativa que impera en Colombia, sumado a la generada por la doctrina oficial de la UAE DIAN, al interpretar las normas relacionadas con el impuesto al patrimonio, da origen a una responsabilidad del Estado de doble vía, esto es, la generada por el hecho del legislador y aquella que tiene su origen en la falla del servicio.

Los cambios intempestivos que sufrieron los contribuyentes, con ocasión a la prórroga de impuesto al patrimonio que traía la Ley 1111 de 2006, en las leyes 1370 de 2009 y 1739 de 2014, generó un doble perjuicio, (i) para la UAE DIAN, al reconocer a favor de los tributantes la suma que cancelaron como pago de lo no debido, más los intereses corrientes y de mora, según el caso, de conformidad con el artículo 863 del Estatuto Tributario y (ii) para los administrados, pusieron a disposición de la UAE DIAN un dinero que perdió capacidad adquisitiva, menoscabo que no es resarcido por la normatividad tributaria.

Si bien el título X, artículo 850 y siguientes del Estatuto Tributario, artículos 1.6.1.21.14, 1.6.1.21.15, 1.6.1.21.16 del Decreto 1625 de 2016, y demás normas concordantes que regulan el trámite de la devolución, reconoce a favor de los contribuyentes intereses corrientes que se causan, cuando se hubiera presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviera en discusión, y van desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor, y los intereses moratorios, que comienzan a causarse a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación; nada dice de lapso entre el pago a la UAE DIAN y la solicitud de devolución y/o compensación, tiempo que puede durar hasta cinco (5) años.

Los contribuyentes pudieron haber sufrido dos daños antijurídicos: (i) la pérdida del poder adquisitivo de la moneda y (ii) la pérdida de oportunidad, es decir, no lograron destinar un dinero que podía entrar al giro de los negocios y conlleva consigo una merma en las utilidades de una empresa, expectativas legítimas y fundadas de obtener unos beneficios

o de evitar un menoscabo que por razón del hecho dañoso nunca se sabrá si habrían de conseguirse, o no.

Una vez establecido el daño, la responsabilidad del Estado frente al proceso de devolución y/o compensación del impuesto al patrimonio y sus prórrogas estaría en cabeza del legislador por dos razones: (i) el título X, artículo 850 y siguientes del Estatuto Tributario, artículos 1.6.1.21.14, 1.6.1.21.15, 1.6.1.21.16 del Decreto 1625 de 2016, y demás normas concordantes que regulan el trámite de la devolución y/o compensación, tienen un vacío normativo al no regular el resarcimiento de los perjuicios ocasionados a los contribuyentes por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda y la pérdida de oportunidad, es decir, de expectativas de inversión y crecimiento de la empresa y (ii) el cambio intempestivo de las condiciones tributarias quebranta la confianza legítima y, por consiguiente, el Estado debe responder patrimonialmente por el hecho del legislador.

Recordemos que el Consejo de Estado en sentencia del 31 de agosto de 2015, respecto a la responsabilidad por el hecho del legislador, señaló que ya no solo se responde por las situaciones jurídicamente consolidadas, sino aquellas que puede llegar a configurarse.

Igualmente podríamos hablar de una responsabilidad del Estado a título de falla en el servicio en cabeza de la UA DIAN, toda vez que al interpretar las normas que regulan la prórroga de impuesto al patrimonio que traía la Ley 1111 de 2006, en las leyes 1370 de 2009 y 1739 de 2014, se extralimitó en sus funciones, al determinar el alcance de un precepto, función que corresponde al legislador.

Así las cosas, para obtener el resarcimiento de los perjuicios ocasionados por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda y la pérdida de oportunidad sufridos por quienes pagaron el impuesto al patrimonio debido a sus prórrogas, leyes 1370 de 2009 y 1739 de 2014 y que ya habían estabilizado dicho tributo, en contrato de estabilidad jurídica, Ley 963 de 2005, se tendrá que acudir a la Jurisdicción Contenciosa Administrativa a través del medio de control de reparación directa, que debe ser conocida por la Sección Tercera del Consejo de Estado, como órgano de cierre, teniendo como título de imputación la falla en el servicio o falta de prestación del servicio y como régimen de responsabilidad, por el hecho del legislador y el enriquecimiento sin justa causa.

Referencias

Arrubla, J. A. (2021). *Contratos civiles y contratos mercantiles*. Legis.

Beltrán, J. E. (2017). *Teoría del procedimiento tributario*. Universidad Externado de Colombia.

Consejo de Estado [C. E.], Sección Tercera, Subsección B, 3 de octubre de 2016, Exp. 40057.

- Consejo de Estado [C. E.], 15 de noviembre de 2011, Sentencia Exp. 23001233100019970893401.
- Consejo de Estado [C. E.], 27 de marzo de 2014, Sentencia Exp. 27.364.
- Consejo de Estado [C. E.], Sala Plena, 25 de agosto de 1998, Exp IJ -001.
- Consejo de Estado [C. E.], Sección Cuarta, Radicado 11001-03-27-000-2011-0003-00 (18636).
- Consejo de Estado [C. E.], Sección Cuarta, Radicado 11001-03-27-000-2011-00003-00 (18636).
- Consejo de Estado [C. E.], Sección Cuarta, Radicado 11001-03-27-000-2011-00003-00 (18636).
- Consejo de Estado [C. E.], Sección Tercera, 15 de agosto de 2018, Exp. 66001-23-31-000-2010-00235 01 (46.947).
- Consejo de Estado [C. E.], Sección Tercera, 16 de mayo de 2019, Exp. 20001-23-31-000-2009-00209-01 (47794).
- Consejo de Estado [C. E.], Sección Tercera, 24 de abril de 2013, Sentencia Exp. 28.221.
- Consejo de Estado [C. E.], Sección Tercera, 26 de marzo de 2014, Sentencia Exp. 28.741.
- Consejo de Estado [C. E.], Sección Tercera, 26 de marzo de 2014, Sentencia 660012331000200100002901 (28096).
- Consejo de Estado [C. E.], Sección Tercera, 3 de mayo de 2007, Exp. 50001-23-26-000-1991-06081-01 (16696).
- Consejo de Estado [C. E.], Sección Tercera, 31 de agosto de 2015, Sentencia Exp. 22.637.
- Consejo de Estado [C. E.], Sección Tercera, 5 de febrero de 1998, Sentencia Exp. 13.337.
- Consejo de Estado [C. E.], Sección Tercera, Subsección A, 7 de marzo de 2012, Exp. 25000-23-26-000-1996-03282-01 (20042).
- Consejo de Estado [C. E.], Sección Tercera, Subsección B 19 de junio de 2019, Exp. 05001-23-31-000-2002-04956-01 (41360).

Consejo Superior de la Judicatura, 6 de abril de 2001, Radicado 5502.

Corte Constitucional de Colombia [C. C.], 1994, Sentencia C-544/94.

Corte Constitucional de Colombia [C. C.], 1993, Sentencia C-556 de 1993.

Corte Suprema de Justicia [C. S. J.], 14 de agosto de 2017, Exp. 1100131030301920050032701.

Fernández León, W. (2005). *Procedimiento penal acusatorio y oral*. Ediciones Librería del Profesional.

Figuereido, J. D. (1999). *Comentário conimbrense do código penal parte especial*. Coimbra Editora.

Serrano, L. G. y Tejada, C. P. (2017). *Responsabilidad patrimonial del Estado*. Ediciones Doctrina y Ley.

Subdirección de Normativa y doctrina de la UAE, 28 de diciembre de 2010, Concepto 098797.

Welzel, H. (2002). Causalidad y acción. B de F.

Recibido el 12 de febrero de 2022.

Aprobado por par 1 el 1.º de agosto de 2022.

Aprobado por par 2 el 11 de agosto de 2022.

Para citar este artículo: Palacio Sánchez, D. C. (2023). Responsabilidad del Estado ante los posibles perjuicios ocasionados a los contribuyentes dentro del proceso de devolución y/o compensación: el caso de los contratos de estabilidad jurídica en el impuesto al patrimonio-riqueza. *Revista de Derecho Fiscal*, (22).